



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MATEUS RIBEIRO PACHECO

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E REGULAÇÃO
ECONÔMICA: O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA
COMO PARÂMETRO DE (I)LEGALIDADE DE ISENÇÕES
FISCAIS.**

Salvador

2020

MATEUS RIBEIRO PACHECO

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E REGULAÇÃO
ECONÔMICA: O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA
COMO PARÂMETRO DE (I)LEGALIDADE DE ISENÇÕES
FISCAIS.**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Vitor Soliano

Salvador
2020

TERMO DE APROVAÇÃO

MATEUS RIBEIRO PACHECO

A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E REGULAÇÃO ECONÔMICA: O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA COMO PARÂMETRO DE (I)LEGALIDADE DE ISENÇÕES FISCAIS.

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2020.

Aos respeitosos mestres da Faculdade Baiana de Direito, com quem tive a honra de percorrer a trajetória da graduação, por despertarem em mim a aspiração pelo Direito e o senso crítico necessário para explorá-lo. A estes, minhas mais sinceras reverências, em especial, ao Professor Vítor Soliano, pela orientação, pelos ensinamentos e por todo auxílio.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, José Rivaldo e Jacira, com imenso amor e reconhecimento, pelos direcionamentos, pela oportunidade e pelo incessante estímulo à atividade acadêmica.

Ao meu irmão, João, minha mais pura e aprazível simbiose, pela motivação, confiança e companheirismo incondicional durante o percurso da academia e o percurso da vida, pelo qual trilhamos e trilharemos em simultâneo.

Aos meus Avós, vozes da experiência, e a José, com afeição, pelo carinho e pelo apoio, quando mais precisei, através de gestos e palavras de confiança e obstinação.

À Biblioteca Orlando Gomes e ao notável quadro de funcionários que nesta cumprem, com excelência, seus ofícios, pela essencialidade e pela disposição, sem os quais a confecção desse trabalho se tornaria muito mais difícil.

Aos considerados e indispensáveis doutrinadores, pelas relevantes obras, através das quais tive a oportunidade de me debruçar. Estas se mostraram de especial importância para o deslinde desta pesquisa.

“O exercício da atividade acadêmica produz satisfações intelectuais que amplamente superam,
e de modo longo, as mazelas do ofício”.

Eros Roberto Grau

RESUMO

As isenções fiscais são concedidas pelo Estado por meio da competência tributária legislativa constitucionalmente outorgada aos entes da federação, componentes da Administração Direta. A concessão de isenções fiscais caracteriza-se por prática de atividade de fomento, portanto, forma de intervenção do Estado Regulador no domínio econômico, especificamente, por meio da função extrafiscal da tributação, atuando mediante a concessão de incentivos à iniciativa privada. Tal prática, respaldada no poder de polícia e enquadrada, administrativamente, como uma das três formas de interferência do Estado na ordem econômica, está prevista nos termos do art. 174 da Constituição da República Federativa do Brasil, pelo qual depreende-se que ao Estado o compete exercer, nas formas da lei, como agente normativo e regulador da atividade econômica, a função de incentivo à iniciativa privada, estimulando-a através de regimes diferenciados de tributação e incentivos fiscais. Nesse esteio, a competência tributária exercida por exoneração, e voltada a concretização de induções comportamentais, impõe o princípio da livre concorrência como princípio constitucional balizador perante a discriminação de agentes, produtos e atividades econômicas a serem enquadrados no conteúdo descritivo da norma. Discriminação esta a qual é inerente do desenho legal, a dizer, do conteúdo descrito na hipótese de incidência tributária, construído discricionariamente pelo legislador das normas tributárias indutoras, que, por ventura, impossibilita no meio prático a perpetuação de uma neutralidade tributária absoluta. Isso posto, tal intervenção do Estado Regulador no domínio econômico geralmente se estabelece, respaldado no técnico sopesamento entre princípios, entre eles o princípio da livre concorrência, enquanto mandamentos de otimização, cuja própria aplicação se baseia na ponderação entre outros princípios constitucionais coexistentes, utilizando a fundamentação da extrafiscalidade tributária enquanto justificativa para a intervenção mediante fomento, no caso de recorte de análise da presente pesquisa, através da concessão de isenções fiscais. Este trabalho tem como objetivo, portanto, analisar o princípio da livre concorrência como parâmetro imprescindível na análise da legalidade da concessão de isenções fiscais, levando em consideração os efeitos concorrenciais da tributação sobre o domínio econômico. Visa, portanto, contrapor a extrafiscalidade tributária aos limites constitucionais ao poder de tributar. A relevância da tratativa dá-se perante a costumeira concessão de incentivos fiscais, competência tributária exercida por exoneração, em desconformidade com os princípios constitucionais que regem a ordem econômica, em especial o princípio da livre concorrência e a livre iniciativa. A pesquisa sugere que as normas concessivas de isenções fiscais sejam analisadas mediante as suas finalidades, é dizer, a partir do desígnio atribuído legislador competente, e as finalidades interpretadas quando da formulação do *discrímen* contido na norma de isenção, que, quando instituída a partir de uma escolha política, arbitrária e desprovida de conformidade com os ditames da justiça social e econômica, torna-se meio para origem de distúrbios concorrenciais de mercado, da competitividade desleal entre agentes econômicos, de ineficiência econômica e de incentivo ao acirramento a guerra fiscal entre os estados.

Palavras-chave: Extrafiscalidade; livre concorrência; isenções fiscais; intervenção estatal; domínio econômico; limitação ao poder de tributar.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|--|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| art. | Artigo |
| CADE | Conselho Administrativo de Defesa Econômica |
| CONFAZ | Conselho Nacional de Política Fazendária |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CRFB | Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DJ | Diário de Justiça |
| ICMS | Imposto sobre operações relativas à Circulação e Mercadorias |
| LC | Lei Complementar |
| Min. | Ministro |
| SBDC | Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| STN | Sistema Tributário Nacional |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 11 |
| 2 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA | 15 |
| 2.1 PERSPECTIVA DA SIMBIOSE ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO ECONÔMICO | 16 |
| 2.2 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA | 20 |
| 2.2.1 Conceito de extrafiscalidade e generalidades | 21 |
| 2.2.2 Atos de tributação interventivos | 25 |
| 2.2.3 A identificação da tributação extrafiscal como instrumento de indução entre o Direito Tributário e o Direito Econômico | 26 |
| 2.3 O DOMÍNIO ECONÔMICO E A INTERVENÇÃO ESTATAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL | 31 |
| 2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR..... | 41 |
| 3 A CONCORRÊNCIA E A EXTRAFISCALIDADE ENQUANTO OBJETO DO DIREITO ECONÔMICO..... | 48 |
| 3.1 OS FUNDAMENTOS DA ORDEM ECONÔMICA | 49 |
| 3.2 A DEFESA DA CONCORRÊNCIA | 57 |
| 3.2.1 O Princípio da Livre Concorrência | 62 |
| 3.2.2 O Sistema Brasileiro da Defesa da Concorrência – (SBDC) e o Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE | 69 |
| 3.2.3 A Competência e atribuições do CADE diante os efeitos anticoncorrenciais da norma tributária e a guerra fiscal..... | 73 |
| 3.3 INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL | 81 |
| 3.4 A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 | 85 |
| 4 A ILEGALIDADE NA CONCESSÃO DE ISENÇÕES FUNDADA NO PREJUÍZO À LIVRE CONCORRÊNCIA | 90 |
| 4.1 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E A ANÁLISE COMPARADA ENTRE TRIBUTOS | 90 |

| | |
|--|------------|
| 4.1.1 Competência para concessão e critérios de controle das isenções | 94 |
| 4.1.2 Os critérios de controle de normas tributárias indutoras..... | 96 |
| 4.2 A CONCESSÃO DE ISENÇÕES FISCAIS E O PREJUÍZO À CONCORRÊNCIA | 101 |
| 4.2.1 A Competência Tributária exercida por exoneração e o Princípio da Livre Concorrência..... | 106 |
| 4.2.2 O Princípio da Livre Concorrência como limitação ao poder de tributar | 109 |
| 4.3 A ILEGALIDADE NA CONCESSÃO DE ISENÇÕES FUNDADA NO PREJUÍZO À LIVRE CONCORRÊNCIA..... | 114 |
| 4.4 POLÍTICA DE CORREÇÃO DA COMPETITIVIDADE DESLEAL..... | 123 |
| | |
| 5 CONCLUSÃO | 129 |
| | |
| REFERÊNCIAS | 140 |

1 INTRODUÇÃO

Cumpra a presente pesquisa cuidar das restrições ao princípio da livre concorrência e seus efeitos que resultem da regulação estatal, respaldada nos fins extrafiscais do exercício da tributação por exoneração, através da prática reiterada de concessão de isenções fiscais sem a devida observância dos princípios e da conformidade com os fundamentos da ordem econômica abarcada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Enquanto recorte epistemológico, busca-se analisar a extrafiscalidade tributária enquanto instrumento de intervenção estatal no domínio econômico, de forma a identificar os efeitos concorrenciais da tributação, mediante a ilegalidade de isenções fiscais, fundada no prejuízo à livre concorrência.

Compromete-se aqui, portanto, examinar eventual ilegalidade promovida pela regulação estatal, no caso da presente pesquisa, especificamente, diante da concessão de isenções fiscais pelos entes da federação, e a possível limitação excessiva da competitividade de mercado, para além das finalidades constitucionais e do interesse público protegido, prejudicando a manutenção da livre iniciativa na ordem econômica, tendo em vista o desrespeito ao princípio da livre concorrência.

Para tanto, partiu-se da compreensão de que a tributação possui condição de destaque enquanto instrumento utilizado pelo Estado na consecução dos fins e na implementação de políticas públicas. Cabendo aqui não questionar sobre a possibilidade de o Estado intervir no domínio econômico, mas sim analisar e buscar compreender sob quais condições a Constituição Federal autoriza e promove tal intervenção, delineando ainda as limitações constitucionais inerentes ao exercício da competência tributária por exoneração com finalidades extrafiscais. Trata-se assim, de analisar os limites constitucionais da função extrafiscal da tributação de modo correlato com os efeitos concorrenciais de tal intervenção no domínio econômico.

O interesse científico baseia-se justamente na constatação do possível impacto anticompetitivo como resultado da limitação à concorrência promovida pela regulação. A dificuldade para tanto, reitera-se, parte do pressuposto (e este deve ser considerado) de que a ponderação entre princípios constitucionais e a eventual limitação parcial de sua aplicabilidade e manifestação não é necessariamente negativa, e eventualmente constitui método inerente à própria observância das normas princípios, na consecução à satisfação de objetivos sociais e econômicos mandatórios da Constituição Federal, como resultado de determinada política pública, cujos resultados seriam impossíveis de serem implementados através do processo concorrencial puro e espontâneo.

O problema posto aqui, portanto, fundamenta-se no tocante aos limites constitucionais do uso das normas tributárias enquanto instrumento de intervenção do Estado sobre o domínio econômico e social.

Surge então o questionamento acerca da possibilidade de se contestar a legalidade, a possibilidade de aplicação, de uma lei tributária indutora, em específico, concessiva de isenção fiscal, em face de seus efeitos sobre a livre concorrência, princípio imprescindível conformador da ordem econômica e que tem na livre iniciativa, princípio expresso constitucionalmente, o seu fundamento, sem que haja o desrespeito, pelo Poder Judiciário, dos limites de sua competência outorgada pela Constituição Federal, haja vista o Princípio da Separação dos Poderes.

No âmbito jurídico, a realização dessa pesquisa se instrumentaliza na justificativa de promover uma análise sobre os efeitos concorrenciais da tributação extrafiscal quando da concessão de isenções causadoras de distorções na livre concorrência, hora aqui chamados de distúrbios de mercado. Justifica-se, portanto, na tentativa de se buscar evidenciar as causas e possíveis soluções para os efeitos decorrentes da competitividade desleal, trazendo no âmbito da interdisciplinaridade entre o Direito Econômico e Tributário a tentativa de se evidenciar a necessidade de melhor regulação e fortalecimento de legislação e jurisprudência no que compete ao poder conferido aos entes federativos em conceder benefícios fiscais. Desta forma, o presente trabalho tem como justificativa buscar a promoção da segurança jurídica, da competitividade ótima e regular do mercado, bem como possíveis soluções e meios aparentes para a manutenção do equilíbrio econômico, evidenciando assim, a relevância do tema aqui trabalhado para a política econômica.

Já no âmbito social e político, cabe ainda ressaltar a justificativa do presente estudo na percepção da necessidade de promoção da justiça econômica e social, tanto em relação aos empresários, agentes econômicos de mercado, como para os consumidores e aqueles que são atingidos, mesmo que indiretamente, pela concorrência desleal e pelas falhas de mercado. Visa, para tanto, ressaltar a importância da livre concorrência no sistema de mercado brasileiro, de forma a estimular a corrida econômica de forma salutar, promovendo a eficiência, o crescimento econômico e o desenvolvimento empresarial por meio de incentivos fiscais empregados de maneira coerente com os postulados constitucionais, sem restringir arbitrariamente o princípio da livre concorrência.

A relevância da tratativa aqui abordada, portanto, pauta-se na necessidade de melhor entender como se configura a política tributária brasileira, no que tange a concessão de benefícios fiscais

(no caso aqui abordado, especificamente às isenções), e os efeitos concorrenciais na ordem econômica, os impactos causados à livre concorrência, sua relação com a guerra fiscal entre os Estados da Federação e buscar evidenciar formas passíveis de minimizar tais impasses, observando não apenas os instrumentos disponibilizados pela legislação, como também, através do papel e atuação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, de forma a preservar a manutenção e a eficácia dos princípios inerentes à defesa da concorrência Direito Tributário e ao Direito Econômico.

Compreende como objetivo principal deste trabalho analisar os limites extraídos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 no que tange a legalidade no exercício da competência tributária por exoneração, através da concessão de isenções fiscais, esteada na função extrafiscal da tributação como instrumento de intervenção estatal no domínio econômico, levando em consideração os efeitos de tal intervenção quando desprovida de uma motivação eminentemente constitucional.

Para que o objetivo central deste trabalho seja alcançado, a abordagem referente ao primeiro capítulo da presente pesquisa irá se perfazer perante a necessária análise da relação de mútua influência e necessária conformação entre o Direito Tributário e o Direito Econômico, com enfoque na extrafiscalidade, enquanto ponto de interseção entre os dois ramos jurídicos. Caberá demonstrar as formas de intervenção estatal no domínio econômico, ressaltando e identificando a extrafiscalidade tributária como instrumento apto, a ser empregado pelo Estado, na implementação de política pública, através de uma intervenção por indução, e no intuito de estimular determinados comportamentos através da regulação. Além do exposto, passa-se à exposição da Constituição Federal como principal pressuposto referencial na interpretação da atuação estatal e das condutas dos agentes econômicos, a indicar os limites ao poder de tributar e, conseqüentemente os limites da intervenção estatal mediante a extrafiscalidade.

A segunda parte do estudo será responsável por destacar a extrafiscalidade enquanto objeto de análise do Direito Econômico, utilizando justamente o Direito Econômico como perspectiva na observância dos efeitos concorrenciais da tributação, evidenciando os fundamentos da ordem econômica, presentes na CRFB, e a necessária proteção ao princípio da livre concorrência como postulados significativos a serem levados em conta quando da concessão, pela Administração Direta, de incentivos fiscais. Será realizada ainda a exposição das atribuições do Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência – CADE e de sua competência na defesa da concorrência, perante o que determina a Lei nº 12.529 de 2011. Cabendo por fim, a elucidação, a partir de uma interpretação ampliativa, dos critérios especiais de tributação a que faz

referência o art. 146- A da Constituição Federal, bem como as condições e exigências expressas na Lei Complementar nº 24/75 no que tange à concessão de isenção fiscal do ICMS pelos Estados-Membros, no intuito de prevenir o estímulo à chamada guerra fiscal entre os estados. Tais pontos serão importantes a se identificar os critérios de controle à extrafiscalidade tributária enquanto técnica a que dispõe o Estado, na intervenção estatal por indução e fomento de determinados comportamentos sociais e econômicos.

Abre-se o último capítulo do presente trabalho monográfico analisando especificamente as isenções fiscais, a competência para sua concessão e os limites ao seu exercício enquanto empregada como técnica de intervenção estatal no domínio econômico. Neste ponto, se exporá o enquadramento das isenções fiscais, concedidas em desconformidade com os princípios constitucionais econômicos, enquanto fator de desequilíbrios concorrenciais na ordem econômica os efeitos da guerra fiscal na manutenção da livre concorrência do mercado. Por fim, caberá ainda a realizar a distinção entre os distúrbios endógenos e exógenos de mercado, para que seja possível conferir a possibilidade de controle da extrafiscalidade pelo Poder Judiciário e de seus efeitos pelo CADE.

Isto posto, espera-se contribuir à discussão jurídica acerca dos limites constitucionais ao poder de tributar, no tocante ao emprego da extrafiscalidade tributária como prerrogativa do Estado Regulador à intervenção indireta sobre o domínio econômico, através da concessão de isenções fiscais como modalidade de incentivo e fomento, levando em consideração os efeitos concorrenciais da tributação, pautada em sob disposição, e a possível violação ao princípio da livre concorrência enquanto parâmetro de análise da presente pesquisa.

2 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

Para além de determinar a forma de financiamento do Estado, e de constituir meio através da qual é estipulada atividade estatal de arrecadação e fiscalização de tributos, enquanto atividade típica do Estado, indelegável, exercida mediante lei, em sentido formal e material, a norma tributária é capaz de produzir, também, efeitos diversos da mera atividade de arrecadação, principalmente sobre o comportamento dos contribuintes, a se destacar aqui, sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico (caráter indutor da norma tributária). Uma vez então reconhecido o caráter indutor das normas tributárias, cabe então ao intérprete do Direito, analisar e entender que estas não apenas estão subordinadas aos ditames e imperativos constitucionais constantes no capítulo da ordem tributária, mas igualmente, sujeitam-se à ordem econômica da Constituição Federal de 1988. (SCHOUERI, 2007, p.241)

Afirma Luís Eduardo Schoueri (2007, p.242) que, dentre os campos em que o Sistema Tributário Nacional mais se relaciona com a ordem econômica, a livre concorrência se destaca enquanto instrumento de imposição de limites, ou até mesmo de guia, para a conformação das normas tributárias à Constituição da República Federativa do Brasil. Explica ainda que as normas tributárias indutoras poderão permitir o aperfeiçoamento da livre concorrência, servindo a tributação como meio a implementar a livre concorrência, que servirá, portanto, como a justificativa para a formulação da norma tributária com fins extrafiscais. A livre concorrência, portanto, quando analisada de forma interdisciplinar entre os ramos do direito constitucional, do direito tributário e do direito econômico, apresenta-se como o ponto de interseção entre as disciplinas.

Cumprido, desde o início, ressaltar, que a intervenção do Estado no domínio econômico, é meio legítimo e viável para que o Estado Regulador corrija e previna a ocorrência de eventuais falhas de mercado e desequilíbrios econômicos, sendo adequada, em tais circunstâncias, a atuação das normas indutoras. No entanto, o foco da presente pesquisa será a demonstração de que o efeito das normas tributárias indutoras, eventualmente, pode produzir consequência inversa da própria justificativa que, em teoria, legitimaria a intervenção estatal no domínio econômico, ocasionando, de forma diversa, um descompasso na manutenção da competitividade de mercado, obstaculizando o exercício da livre iniciativa perante os agentes econômicos. Aqui, a livre concorrência servirá, precisamente, como limite e parâmetro para formulação das normas tributárias indutoras. (SCHOUERI, 2007, p.242-243)

2.1 PERSPECTIVA DA SIMBIOSE ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO ECONÔMICO:

Possível é se afirmar que a doutrina do direito tributário e a doutrina do direito econômico assumiram trajetórias distintas de desenvolvimento. É dizer, enquanto a dogmática do direito tributário constitui-se pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, cuja ciência compete em uma descrição formal das normas jurídicas tributárias, o direito econômico busca pela descrição do conteúdo econômico presente nas normas jurídicas e o estudo das formas de intervenção econômica estatal. (RIBEIRO, 2013, p. 25)

Cabe diferenciar, o Direito Tributário possui como enfoque a tipologia dos tributos, as técnicas fiscais, a observância e o estudo dos limites constitucionais ao próprio exercício da tributação, toda a disciplina jurídica tributária. Distingue-se, portanto, do Direito Econômico, que se ocupa prioritariamente das políticas públicas e não especificamente de tributos. O que cabe aqui esclarecer, para fins de entendimento do foco central da presente pesquisa, é que toda imposição estatal, cobrança de impostos, taxas, contribuições e afins têm ou podem constituir um componente político, qual seja, o emprego de técnicas tributárias indutoras que definitivamente constitui um comportamento político da tributação. A chamada extrafiscalidade é, justamente, a capacidade de a política tributária produzir efeitos de política econômica geral. E, sob este ponto de vista, há, evidentemente, pontos de contato e interseção entre as duas disciplinas. (AGUILLAR, 2016, p.24)

Da maior relevância constituem-se as relações entre o Direito Tributário e o Direito Econômico. Como vem com o passar dos anos assumindo a Economia postura de ciência valorativa, deve esta se abrir à pesquisa interdisciplinar de modo a se relacionar mais estreitamente com o direito, até mesmo como consequência da superação da dicotomia anteriormente existente no plano objetivo entre Direito e Economia ou da consideração daquele como superestrutura desta. Há toda uma evidência de que o Direito Tributário e também, conseqüentemente, o Direito Financeiro guardam relações de vínculos estreitos com a Economia. Dessa forma, o modo como se estrutura a política econômica, como se amolda o sistema tributário perante a economia, a conformidade das questões especificamente econômicas com os preceitos gerais da Constituição Financeira, bem como, a resolução de conflitos especificamente econômicos,

como o da extrafiscalidade, tudo vai depender do estudo perante a integração e a interdisciplinaridade entre as duas disciplinas. (TORRES, 2018, p.26)

O que se busca aqui é esclarecer que a construção jurídica do Sistema Tributário Nacional tem que se fazer sob a perspectiva do seu relacionamento com os principais conflitos e questões estudadas pela Economia, guiando-se através dos direitos e diretrizes contidas na Constituição Federal, quais sejam, o pleno emprego, a redistribuição de renda, a fixação de preços, a conservação dos recursos nacionais, a saúde das empresas, o controle da inflação e segurança jurídica na tratativa dos contribuintes. Os problemas existentes, quando da instituição de normas no sistema tributário e na busca pela eficiência econômica, devem ser resolvidos e tratados, portanto, pela pesquisa interdisciplinar. A vista disso, o desenvolvimento econômico e o intervencionismo estatal são temas comuns às duas disciplinas, a do Direito Tributário e Direito Econômico. (TORRES, 2018, p.27)

Tendo como foco a tributação, cabe explicar, se de um lado a doutrina do Direito Tributário se volta para a chamada tipologia dos tributos e ao regime jurídico das relações tributárias constituídas entre o fisco e contribuinte, do outro lado, a doutrina do Direito Econômico se debruça sobre as formas de intervenção econômica estatal por meio da tributação, na análise das políticas econômicas implementadas pelas relações tributárias entre o Estado e toda a comunidade econômica. Por este motivo, a dogmática jurídica tributária tradicional por si só se mostra insuficiente para lidar com as consequências jurídicas provenientes dos reflexos econômicos das normas tributárias vigentes, principalmente quando tal prerrogativa abarca o intuito de estimular ou coibir condutas políticas, sociais e econômicas, buscando finalidades mediatas que não necessariamente a arrecadação de recursos, ou seja, através da chamada extrafiscalidade. (RIBEIRO, 2013. P.25)

A vida social regrada pelo direito o é de forma una e interligada. A usual separação dos diversos ramos do Direito parte, sobretudo, de um intuito principalmente didático e funcional, servindo de aspecto pragmático na regulação das relações sociais de forma a facilitar o plano didático, o ensino e a compreensão do Direito. No entanto, o objeto da presente pesquisa parte justamente da necessidade de interligar tais ramos de estudo do Direito de forma a melhor compreender a interdisciplinaridade, o ponto de interseção existente entre o Direito Econômico e o Direito Tributário, debruçando-se a presente pesquisa no estudo dos efeitos concorrenciais da tributação na regulação do livre mercado e no domínio econômico, mais especificamente, no que tange a ilegalidade de isenções fiscais fundada no prejuízo à concorrência. (COELHO, 2018, p. 27)

Como assevera Diego Bonfim (2011, p. 71-72), preciso será esquecer a autonomia didática formulada entre os diferentes ramos do direito positivo para que se possa potencializar a correta análise sobre a interação normativa existente entre normas classificadas como de direito tributário e de direito econômico. Segundo o autor, há uma dificuldade na análise interativa e interdisciplinar das normas jurídicas pela ciência do direito que, estando presa à uma divisão didática prévia, rígida e autônoma de seu objeto, deixa de analisar e observar de forma plena e adequada as interações próprias existentes entre normas classificadas como de ramos diversos do direito positivo. Tal constatação pode ser corroborada, por exemplo, pelo fato de que as diversas consequências socioeconômicas da concessão de benefícios fiscais e da instituição de tributos em desrespeito aos limites impostos pelo princípio da livre concorrência acabam não sendo estudadas adequadamente pela ciência do Direito Tributário, o que justifica, inclusive, o diminuto volume de decisões judiciais e precedentes nesse sentido.

No que concerne ao ponto de congruência e a relação causa e efeito entre as disciplinas inerentes a este projeto de pesquisa, interessante abordar que se torna possível aduzir a congruência e a interação entre as normas de direito tributário, normas de direito financeiro, bem como normas de direito econômico, no que tange a configuração de uma verdadeira ruptura paradigmática na ciência e atuação ordinária do direito tributário. (BOMFIM, 2011, p.71)

A necessária quebra deste paradigma constitui em reconhecer, de maneira abrangente e firme, a premissa de unidade do ordenamento jurídico para, fixada a existência de potente influência da doutrina sobre o direito positivo, serem relegados os usuais métodos de divisões autônomas do direito positivo. Este torna-se o primeiro passo no reconhecimento do princípio da livre concorrência como próprio limite ao poder de tributar e ao exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal. De forma a complementar o raciocínio, cabe concluir que há uma relação de simbiose entre os sistemas normativos do Direito Econômico e do Direito Tributário, uma vez que resta evidenciada uma interação pautada na possibilidade de influências mútuas. Uma interação positiva de abordagem conjunta na qual normas vinculadas a núcleos aglutinantes do direito econômico, como, por exemplo, os princípios gerais da atividade econômica, contidos no art. 170 da Constituição Federal, entre eles, o princípio da livre concorrência, inegavelmente influenciam as normas tributárias e, por consequência, o exercício da competência tributária. (BOMFIM, 2011, p.73)

É exatamente neste ponto que a metodologia do direito econômico se revela de crucial importância quando da análise das políticas implementadas pelas normas tributárias, principalmente quando estas tratam da dimensão extrafiscal da tributação. A dogmática

tradicional tributária pura e simples não possui a capacidade potencial de manipulação do aparato instrumental da política econômica do Estado suficientemente necessária para regular os efeitos gerados pelas normas tributárias nos campos da economia de modo uníssono. (RIBEIRO, 2013, p.26)

O que se intenta demonstrar é que, enquanto ao sistema tributário cabe a relevante função de suprir o Estado com os recursos financeiros indispensáveis a consecução de seus fins, cabe também a este sistema a competência de o fazer de modo a contribuir para o desenvolvimento econômico, reduzindo as desigualdades sociais, e de forma condizente com as diretrizes da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). (NASCIMENTO, 2017, p. 41)

Explica Aliomar Baleeiro (2012, p. 13) que os fenômenos econômicos e financeiros não correm paralelamente, mas ao contrário disto, se cruzam ou se sobrepõem, surgindo dessa interrelação recíprocas reações. É dizer, tanto as finanças públicas sofrem as consequências e reflexos da estrutura e conjuntura econômica quanto podem também modificar profundamente a face desta.

Entende Ivo Gico Jr. (2018, p.1-2) que o Direito seria, em uma perspectiva mais objetiva de análise, a arte de regular o comportamento humano. Já a economia, consiste na ciência que estuda como o ser humano toma suas decisões e se comporta perante a disponibilidade dos recursos e as consequências de eventual escassez destes. Levando em consideração tal entendimento, a utilização do Direito Econômico como sistema jurídico passível de auxiliar a compreensão e o alcance das aplicações dos instrumentos tributários, principalmente quando se refere às suas consequências na atividade econômica, torna-se extremamente útil ao universo jurídico, na medida que oferece um aparato significativo na compreensão dos fatos sociais e, principalmente, de como determinados agentes de mercado tendem a responder diante potenciais alterações em suas estruturas de estímulo. Tal tratativa se coaduna perfeitamente com a pesquisa aqui realizada, tendo em vista que os agentes de mercado sofrem influência direta quando da ocorrência de isenções fiscais concedidas que possam ser gatilhos de disputas concorrências desleais de mercado.

Ainda perante o que aborda de Ivo Gico Jr (2018, p.2), utilizando-se do Direito Econômico como sistema jurídico que leva em consideração as consequências de mercado de determinada política pública adotada, este se mostra fundamental na compreensão e desenvolvimento de senso crítico de embasamento científico para se chegar a eventual solução do mal uso dos instrumentos tributários, principalmente em se tratando de política de benefícios fiscais, em específico, a concessão de isenções e a consequente desregulação da livre concorrência, tendo em vista a forma como tal política pública é implantada ou criada. Tal tratativa é de suma

importância quando se trata da defesa da livre concorrência, a partir do direito concorrencial e regulatório.

O que se tenta aqui demonstrar é a necessidade de se analisar a extrafiscalidade a partir dos aspectos substanciais adotados como método pelo Direito Econômico, que consegue conjugar, em uma metodologia pluridisciplinar, a análise econômica e jurídica da dimensão extrafiscal da tributação como forma de intervenção estatal sobre o espaço econômico. O que se difere da extrafiscalidade aos puros olhos do Direito Tributário, cujo instrumento é tido como mero emprego excepcional de tributos com finalidades não arrecadatórias. (GOUVÊA apud RIBEIRO, 2013, p.54)

2.2 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

O entendimento da extrafiscalidade tributária, enquanto matéria específica a ser tratada pela dogmática jurídica, constitui premissa na abordagem da presente pesquisa, tendo em consideração que esta assume papel de destaque para que seja possível a correta interpretação do direito posto a partir de sua função normativa. Como aborda Diego Bomfim (2014, p.21), a importância na identificação da extrafiscalidade tributária está fundamentalmente relacionada à existência de normas que não possuem essencialmente a simples função de arrecadar fundos, mas possuem finalidades voltadas ao alcance dos postulados constitucionalmente previstos. É dizer, a função extrafiscal da tributação atua positivamente para a promoção dos direitos fundamentais e princípios assegurados pela Constituição da República do Brasil de 1988.

Complementa ainda, informando que as normas extrafiscais devem ser encaradas como aquelas identificadas simplesmente pela não vinculação de sua finalidade à mera arrecadação de fundos, podendo estas normas estarem ou não atreladas à criação de um tributo em si. (BOMFIM, 2014, p.27)

A extrafiscalidade tributária se aproxima da noção de poder de polícia e de polícia administrativa enquanto atividade estatal, através da qual torna-se possível a limitação relativa do exercício de direitos individuais em benefício do interesse coletivo, ou ainda mediante o exercício da atividade de fomento, a regular comportamentos, por indução, com finalidade desprovida de uma carga arrecadatória. Deve, para tanto, visar o impedimento à adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Consiste assim, no emprego de instrumentos tributários a se alcançar determinadas finalidades não arrecadatórias, mas sim

inibitórias ou de fomento, por indução de comportamentos, com vistas à produção de valores diversos a mera arrecadação, mas que, frise-se, devem estar constitucionalmente contemplados. (COSTA, 2009, p. 47-50)

As normas tributárias extrafiscais passam então a funcionar como instrumentos de intervenção estatal no domínio econômico e social. Neste ponto, Diego Bomfim (2014, p.33) aduz que a tributação extrafiscal exige uma discriminação da norma tributária pautada em uma interpretação diferenciada perante os princípios constitucionais, levando em consideração a regra da proporcionalidade, e baseada no sopesamento e ponderação entre princípios, para a consecução dos objetivos regulatórios inerentes às leis tributárias de função extrafiscal, haja vista que as finalidades da norma fiscal e da norma extrafiscal não as mesmas.

Aduz ainda que até mesmo a imposição dos limites constitucionais ao poder de tributar será distinta para a norma com fins extrafiscais e as normas com fins eminentemente fiscais. Depreende-se, para que a norma tributária com finalidades extrafiscais seja considerada constitucionalmente adequada, sua discriminação normativa não pode se pautar na violação à princípios e fundamentos constitucionais tributários, sob o pretexto de se promover determinada política pública de interesse do Estado Regulador na promoção das finalidades constitucionais. (BOMFIM, 2014, p. 34)

Depreende-se assim, que a extrafiscalidade tributária representa, didaticamente, a interseção entre o Direito Econômico e o Direito Tributário, assumindo características abrangentes e essenciais às duas disciplinas que, através dela se relacionam conjuntamente e perante as quais, se passa, pela presente pesquisa, a analisar.

2.2.1 O Conceito de Extrafiscalidade e generalidades

De forma introdutória e diante da necessidade de definição da extrafiscalidade tributária, cabe destacar tal característica tributária como intimamente ligada ao poder de polícia do Estado, sendo empregada tal característica, por Aliomar Baleeiro, como um fator político da tributação. Segundo sua abordagem, quando tributos são utilizados como instrumentos de intervenção ou regulação pública, a função típica do tributo, função fiscal propriamente dita ou a chamada de “puramente fiscal”, é ofuscada e sobrepujada pelas funções extrafiscais presentes quando da instituição de determinada política tributária regulatória. Se diferem, desta forma, os impostos puramente fiscais dos impostos com funções extrafiscais ou regulatórias, tendo em vista que os

primeiros são cobrados meramente com o fundamento no “poder de tributar”, com fins arrecadatórios, e os últimos são exigidos sob a égide do poder de polícia, tanto um quanto outro, inerentes e inseparáveis do Estado. (BALEIRO, 2012, p.231)

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a extrafiscalidade ainda pode ser definida como meio de intervenção estatal através da tributação, uma forma a estimular ou desestimular determinadas condutas, empregando-se de determinados instrumentos tributários com finalidades regulatórias de comportamentos, tanto em matéria econômica, social, como também, política. O poder de polícia é exercido nos limites previamente estabelecidos, destarte, a tributação com base no poder de polícia tem por finalidade estimular ou coibir determinados comportamentos, estando marcada tal atuação estatal uma função predominantemente extrafiscal. (ATALIBA, 1969, p.137)

A extrafiscalidade representa, portanto, o valor finalístico que o legislador imprime na legislação tributária, juntamente com os outros signos da fiscalidade e parafiscalidade. O legislador, portanto, através da extrafiscalidade tem a possibilidade de manipular as categorias jurídicas postas à sua disposição. Tal como a parafiscalidade e a própria fiscalidade, a extrafiscalidade tributária constitui valor finalístico de construção quase que puramente doutrinária, uma vez que tais disposições pouco aparecem expressas no direito positivo. Conclui-se assim que o modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributária constitui o fator que identifica e qualifica o gravame perante uma das três classificações aqui mencionadas. (CARVALHO, 2019, p. 260)

Adentrando ao que compete à extrafiscalidade especificamente, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 261) desenvolve que a compostura da legislação instituidora de determinado tributo ou regime de tributação vem composto de inequívocas deliberações e propósitos no sentido de prestigiar ou limitar determinadas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador despense tratamento mais confortável ou menos gravoso a depender da situação a ser regulada. A essa conduta, de manejar elementos jurídicos usados na configuração do regime de tributação de forma a perseguir objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Não podendo deixar de mencionar, há tributos que tendem para a introdução de expedientes extrafiscais, já outros, no entanto, inclinam-se mais para o setor da fiscalidade, com fins arrecadatórios mais marcantes e relevantes. Não existe, porém, e, por conseguinte, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de apenas apresentar finalidades fiscais, ou, unicamente, finalidades extrafiscais. Os dois objetivos normalmente convivem, de forma

harmônica, na mesma figura impositiva, sendo possível observar, por vezes, a predominância de um sobre o outro. Para tanto, o legislador ao construir suas pretensões, seja qual a finalidade adotada, não pode esquecer de pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, devendo sempre observar os limites de sua competência impositiva, além dos princípios que regem a matéria. Sendo este último o principal ponto de discussão da presente pesquisa. (CARVALHO, 2019, p. 262)

Diante desse entendimento, tem-se que os objetivos e finalidades previstas pelo texto constitucional brasileiro, sob o qual se sujeitam as normas tributárias, devem ser protegidos pelos instrumentos de consecução das finalidades constitucionais, exercendo, para tanto, funções completamente diferentes da mera arrecadação de fundos, o que demanda, sem sombra de dúvidas, um olhar mais profundo e apurado do intérprete, inclusive, quanto ao difícil papel de controle normas tributárias pelo Poder Judiciário. É dizer, a abertura para uma interpretação funcionalista das normas tributárias, principalmente nas normas com preponderância de fins extrafiscais, impõe uma série de precauções, sob pena de se perder os limites de aplicação do direito posto e de forma a se começar pela própria flexibilização de princípios e garantias fundamentais em detrimento dos fins ineptos perseguidos pela norma tributária instituída. (BOMFIM, 2015, p.7)

Diante do assevera Fernando Harren Aguillar, o Direito Tributário persegue a tipologia dos tributos, as técnicas fiscais e os limites constitucionais do exercício da tributação. Afirma que através da cobrança de impostos, taxas e contribuições, e o emprego de técnicas tributárias indutoras, definitivamente, se constitui também um comportamento político da tributação. É preciso destacar, portanto, que a extrafiscalidade se traduz, como a capacidade de a política tributária produzir efeitos de política econômica geral. (AGUILLAR, 2012, p.24)

Por sua vez, o art. 78 do Código Tributário Nacional, na redação da Ato Complementar nº 31, de 1967, expressa o conceito de poder de polícia para fins tributários, qual seja, a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando o direito, o interesse ou a liberdade, regula determinada prática ou abstenção de ato ou fato, em razão do interesse público, tendo em vista o exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ainda ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O entendimento da extrafiscalidade para a presente pesquisa, no entanto, está previamente atrelado à noção básica de funcionamento de intervencionismo estatal no domínio econômico e, conseqüentemente, aos modelos de estado. Os dois modelos de Estado prévios ao modelo do

estado regulador atual, o qual se pauta principalmente na busca pela eficiência e menor onerosidade, sem perder o compromisso com a justiça social e a garantia das liberdades individuais, são os modelos de estado liberal e do estado social interventor. Ambos modelos de Estado de Direito que resultaram da síntese de uma evolução histórica da ideia de Estado, e que hoje, tornam possível a compreensão, tanto das facetas do liberalismo, como também, do intervencionismo. O Estado Regulador atual se pauta, principalmente, no comprometimento com a justiça social através de uma competência significativamente reduzida, o que, conseqüentemente, acarreta uma mudança nas funções precípua da tributação que vai perdendo suas funções fiscais e adquirindo outras, extrafiscais, com o intuito de atingir os objetivos finalísticos do Estado Regulador. (ARAÚJO, 1997, p. 329)

O estudo da extrafiscalidade torna-se crucial quando do interesse no entendimento das repercussões econômicas da tributação perante o modelo de estado regulador vigente, cabendo, portanto, o exame da atuação do Estado e da extrafiscalidade que devem levar em consideração a Carta Magna, tendo em vista que a extrafiscalidade se transforma em um importante mecanismo de atuação do Estado na luta pelo desenvolvimento econômico e contra as desigualdades sociais. (ARAÚJO, 1997, p. 330)

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe em seu artigo 1º, *verbis*:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Mais adiante, em seu artigo 3º, dispõe ainda, *verbis*:

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.

(BRASIL, 1998, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988)

Percebe-se que o Estado brasileiro se encontra comprometido com as ideias de justiça social e tem como um de seus objetivos fundamentais garantir o desenvolvimento nacional, sem deixar de resguardar a livre iniciativa. Nessa conformação, a tributação com funções extrafiscais aparece como um dos instrumentos eficientes na efetivação dos princípios constitucionais e na busca pela manutenção e cumprimento do plano orçamentário, sendo inegável o caráter político

presente na tributação para o alcance de tais metas. Quanto a isso, e em particular às isenções, objeto de estudo da presente pesquisa, a política fiscal se destaca por ser uma opção política de quem exerce o poder soberano e, em assim sendo, este possui a dominação no controle de determinados comportamentos, comportamentos estes que podem ser incentivados, por exemplo, através da concessão de isenções tributárias ou até mesmo coibidos por uma maior carga tributária incidente. (ARAÚJO, 1997, p. 331)

2.2.2 Atos de Tributação Interventivos

Existem muitos modelos classificatórios das formas de atuação estatal no domínio econômico. No Brasil, costuma-se destacar duas vias de intervenção estatal: uma via direta, pela qual o próprio ente público assume roupagem de agente econômico, havendo, portanto, uma intervenção interna, e outra indireta, quando o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, havendo aqui, uma intervenção externa. (BOMFIM, 2011, p. 98)

Eros Roberto Grau (2015, p. 144) parte deste entendimento aduzindo que tais modalidades de intervenção se consubstanciarão em uma intervenção no domínio econômico e, outra, sobre o domínio econômico. A primeira seria a intervenção direta, e esta se dividiria em uma intervenção por absorção, havendo uma assunção integral da atividade econômica em sentido estrito, e em uma intervenção por participação, qual seja, a assunção parcial da atividade econômica em sentido estrito. Já a intervenção sobre o domínio econômico se configuraria como intervenção indireta, abrangendo a intervenção por direção e por indução. No caso da tributação como meio de intervenção, o enfoque dessa pesquisa, cabe ressaltar a intervenção indireta por indução, por se caracterizar, justamente, pelo estímulo positivo ou negativo da norma sobre os agentes econômicos. É dizer, para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas mediante a utilização de normas jurídicas promocionais.

A competência para que o Estado exerça esse tipo de ação é outorgada pela Constituição Federal, como prescreve o artigo 174, CRFB, ao estabelecer que como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado, dentre suas atribuições, exercerá, como previsto na lei e dentro das limitações constitucionais, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (BOMFIM, 2011, p. 99)

Aborda Rogério Leite Lobo (2003, p.40) que os atos interventivos por indução podem ser subdivididos em duas classes, quais sejam, a concessão de benefícios fiscais onerosos, os chamados incentivos fiscais, e o manejo dos impostos extrafiscais, classes que se alocam na atuação interventiva indireta. Dentre os benefícios fiscais onerosos, pode-se destacar as isenções condicionais, contratuais e extrafiscais.

Diante do que assevera Aliomar Baleeiro (2012, p. 305), as taxas fundadas no exercício regular do poder de polícia, ou seja, com finalidade extrafiscal, devem ser entendidas como meio de restringir atividades e atitudes no interesse da comunidade. Tal comportamento advém, de forma lógica, do Poder de Polícia regularmente exercido quando a Administração, dentro dos limites de sua competência outorgada, exerce, por exemplo, censura sobre determinados produtos, realiza o controle de preços, auferes pesos e medidas para determinadas condutas sociais.

2.2.3 A identificação da tributação extrafiscal como instrumento de indução entre o direito tributário e o direito econômico

Apesar da constatação de que a o funcionamento dos mercados e o desenvolvimento econômico carece de determinada neutralidade tributária, em termos de não interferência na alocação econômica dos recursos, relevante mencionar que mais adequada que a própria expressão de neutralidade tributária é eficiência econômica, tendo em vista que a neutralidade tributária levaria sempre à busca de um sistema tributário que não afetasse ou adentrasse o funcionamento dos agentes econômicos. Revela-se, no entanto, utópica tal concepção. Diante de qualquer tributo haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes e daqueles indiretamente afetados pela tributação. Neste sentido é que se visa esclarecer que não cabe cogitar a atuação tributária neutra por parte do legislador, cabendo a este ponderar os efeitos econômicos de suas medidas adotadas, utilizando-se das normas tributárias para a indução do comportamento dos agentes econômicos, visando às finalidades próprias da intervenção econômica. (SCHOUERI, 2015, p. 48)

A norma tributária indutora constitui elemento corrente de intervenção estatal sobre o domínio econômico. Nesse sentido, a neutralidade tributária à qual o direito se refere quando da intervenção estatal por meio da tributação extrafiscal no domínio econômico, não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas sim, e aqui ressalta-se a importância do

desenvolvimento desta pesquisa, a manutenção da neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, de salvaguardar os princípios constitucionais econômicos e a defesa da concorrência, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. (SCHOUERI, 2015, p. 48)

Importante ser objeto de análise da presente pesquisa científica o destaque da função extrafiscal da tributação como matéria específica a ser tratada pela dogmática jurídica e de notável relevância para entendimento do deslinde do estudo aqui proposto. Cabe dizer, a extrafiscalidade, sendo utilizada como mero instrumento da tributação, não desnatura o regime próprio tributário. Porém, o que se busca demonstrar é que a função extrafiscal da tributação deve ser trabalhada em sua completude, tendo em vista a necessária mudança de enfoque na ciência do Direito Tributário, visando que a função normativa passe a ocupar papel de destaque entre os elementos que deverão ser utilizados para fins de interpretação do direito posto. (BOMFIM, 2015, p.2)

Ademais, cabe ainda reconhecer que a utilização da tributação para fins extrafiscais, ou seja, fins não arrecadatórios, não se constitui atividade recente. A mudança de enfoque anteriormente mencionada está justamente atrelada à postura da doutrina que, cada vez mais, reconhece a função e os fins das normas como elementos essenciais para a interpretação do direito positivo. Dessa forma, a função que venha a ser exercida pelas normas tributárias com fins extrafiscais deve ser tomada como elemento de extrema relevância no que tange a interpretação das regras e princípios constitucionais aplicados. É dizer, a identificação da extrafiscalidade está fundamentalmente atrelada à existência de normas que possuem finalidades diferentes da simples e mera arrecadação, servindo como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, principalmente quando se trata, por exemplo, de concessão de benefícios fiscais, a fim de fomentar determinadas políticas comportamentais dos agentes econômicos. (BOMFIM, 2015, p.3)

Considera Rogério Leite Lobo (2003. P.32), dentro de uma interpretação ampliativa do conceito de política fiscal, que os atos de tributação funcionam como atos vinculados de governo, constituindo-se mais como instrumentos tributários à disposição do Estado para se alcançar determinados e pré-estabelecidos desígnios no corpo da estrutura que compreende e conforma o domínio econômico.

Cumprasse asseverar, o Sistema Tributário, embora formulado como um sistema estático, não deixa de apresentar vieses com valores políticos, éticos, econômicos e sociais, cabendo apenas permitir que sejam alçados, em sua estrutura estática, mecanismos dinâmicos entendidos como

necessários à adoção, através da tributação extrafiscal, de uma política fiscal adequada e conveniente, sem que os postulados dos princípios constitucionais sejam desrespeitados. Evidente ainda ressaltar que ao se tratar da política tributária adotada pelo estado, política fiscal cujo cunho é eminentemente conjuntural, se pretende referir-se não apenas aos atos de tributação destinados a fins arrecadatórios, mas mais precisamente àqueles atos de tributação cujos efeitos visados se projetam na consecução dos objetivos econômicos estabelecidos como os norteadores da opção da política fiscal adotada, quais sejam os atos de tributação extrafiscal. (LOBO, 2003, p.34)

Ainda segundo Rogério Leite Lobo, a utilização dos tributos com fins extrafiscais pode ser trabalhada e perpetrada pelo Poder Executivo e Legislativo através de inúmeros e distintos instrumentos concretos, alguns dos quais os efeitos se diluem de maneira mediata e indireta no esqueleto da sociedade, e outros instrumentos cujos efeitos se projetam de forma imediata e diretamente sobre determinada situação ou sobre um contribuinte específico ou grupo de contribuintes, como por exemplo, uma isenção condicional que beneficie uma empresa específica. Ambos os instrumentos utilizados, causem eles efeitos diretos ou indiretos, se caracterizam como atos de tributação extrafiscais. No entanto, importante destacar, diante da finalidade de uns ou de outros, e do impacto que causam na ordem econômica, os últimos assumem contornos mais intervencionistas que aqueles. (LOBO, 2003, p. 35)

Em específico à isenção tributária, esta (assim como os impostos) é também utilizada pelo Estado para fins de intervencionismo econômico e social. Neste caso, o ordenamento tributário, como aborda José Souto Maior Borges (2007, p. 70), prescinde de seus fins estritamente fiscais e arrecadatórios para assegurar os ditames da justiça social. Passa a exercer, portanto, a exoneração tributária, função regulatória, extrafiscal e intervencionista, pautada não especificamente em uma neutralidade tributária, mas sim atividade regulatória do Estado.

As isenções sob tais finalidades extrafiscais promovem a exclusão da incidência do tributo por considerações de interesse público, a mencionar o desenvolvimento econômico, e desloca a análise da sua legitimidade para a verificação da esmerada satisfação do interesse coletivo. A problemática que envolve o tema das isenções com fins extrafiscais, portanto, gira em torno da indagação de sua idoneidade para servir enquanto instrumento à consecução de determinada política econômico-social, bem como das possibilidades de se utilizar tal instituto como estímulo fiscal, prevalecendo tal intuito sobre as considerações técnico-jurídicas propriamente ditas. Isso porque, passa a isenção com anseios extrafiscais a ser examinada como método a serviço do alcance de finalidades de política pública. (BORGES, 2007, p.71)

A mercê dos fatos, atividades ou do próprio exercício da política econômica específica que o Estado deseja encorajar ou preservar, adota-se uma política fiscal e tributária especial com fins de intervenção estatal na economia. Tal prática, é ressaltada quando se parte de um afastamento dos efeitos impositivos tradicionais do tributo sobre preços e valores, através, principalmente, dos institutos dos benefícios fiscais e concessão de isenções. Segundo aborda Aliomar Baleeiro (2012, p. 233), no entanto, a aplicação de técnicas de tributação extrafiscal em bases racionais deve pressupor a existência de estudos e análises dos efeitos da tributação em uma determinada circunstância, de forma inerente ainda às tendências de conjuntura econômica.

A intervenção do Estado por meio da tributação extrafiscal ou por meio do Poder de Polícia oferece, enquanto instrumento, vastas possibilidades de manuseio da política estatal, entre elas, proteção à produção nacional, medidas de amparo às assistências públicas, como saúde e previdência, políticas demográficas, incentivos industriais por meio de isenções, estímulo à construção civil, política monetária nacional e a política fiscal para manutenção do equilíbrio econômico pelo controle de tendência à flutuação ou de estímulo ao desenvolvimento econômico. No entanto, para a obtenção de quaisquer que sejam tais fins, deve existir, necessariamente, a questão de análise de prognóstico dos efeitos econômicos e de escolha da técnica tributária adequada, conforme as diretrizes impostas pela Constituição Federal. É dizer, deve haver uma aplicação de técnica tributária idônea para o objetivo pretendido de forma a não ultrapassar os preceitos constitucionais de manutenção da ordem e justiça, tanto tributária como econômica. (BALEIRO, 2012, p.234)

A abordagem da extrafiscalidade pelo direito tributário sempre configurou tema controverso na medida em que a finalidade da tributação não é intrínseca aos institutos tributários, mas depende sempre do contexto e do caso concreto em que são estruturadas e instituídas as normas tributantes. A utilização de tributos pode se dar com fins regulatórios, como meio de se incentivar, coibir ou regular determinados comportamentos, assim como há utilização dos tributos com vocação meramente arrecadatória, para se aumentar ou equilibrar receitas do Estado. Cabe dizer, as pretensões extrafiscais e fiscais da tributação raramente se manifestam isoladamente em determinados tributos, ou institutos tributários específicos, mas de uma forma de outra, se encontram presentes, e devem ser analisados quando da escoreita pretensão de interpretação do direito e da sua aplicação na regulação econômica. (RIBEIRO, 2013, p.48)

Analisando a questão, o ponto de interseção do estudo, análise e compreensão do direito econômico e da tributação extrafiscal se mostra de extrema importância e pertinência, precisamente, no intuito de solucionar os conflitos existentes a partir da tributação com

finalidades regulatórias. É justamente a partir do direito econômico que se torna possível o estudo dos efeitos da extrafiscalidade e das demais consequências que atingem o mercado econômico, bem como a pesquisa e análise de soluções para os conflitos existentes na tributação com fins regulatórios. Faz, portanto, necessária essa abordagem pluridisciplinar para se auferir a política econômica veiculada pela norma e reconstruir as relações tributárias, observando os efeitos extrafiscais por produzidos na economia, de forma a se limitar os excessos e a prática reiterada de instituição normativa em desacordo com os princípios constitucionais e do Direito Econômico. (RIBEIRO, 2013, p.53)

Roga-se, então, pela necessidade de percepção de que o direito tributário enquanto sistema jurídico, não pode ser analisado somente dentro de seu próprio ponto de vista estrutural, de forma que as normas tributárias devem e precisam ser submetidas ao controle de compatibilidade com normas de superior hierarquia e outros ramos do direito positivo, a começar pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) que permite uma validação finalística dos tributos, criando instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico. É dizer, a tredestinação dos recursos arrecadados e das políticas tributárias impostas e outorgadas, como aqui se analisará as isenções, transborda os limites do direito tributário. Cabendo, portanto, pontuar a necessidade de se reconhecer a premissa de uma unidade do ordenamento jurídico de forma a se evitar qualquer meio prejudicial de divisões autônomas do direito positivo. (BOMFIM, 2011, p.72)

No Brasil, a tributação constitui poderoso instrumento de ação estatal sobre a economia o que ressalta a influência e a importância das técnicas extrafiscais adotadas pelo ente estatal. Possível afirmar que no estado moderno, a finança pública não constitui meio apenas para assegurar a cobertura das despesas estatais, mas sim, meio de intervir na vida social, de exercer determinada pressão de consulta perante os cidadãos e organizar o conjunto da nação. É dizer, a intervenção na economia é realizada pelo estado em função do poder impositivo, sendo justamente no campo da receita que o Estado passa a transformar e modernizar seus métodos de ingerência e atuar através das finanças funcionais, cuja atividade financeira passa a ser orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica. (ARAÚJO, 1997. p. 332)

A tributação extrafiscal passa a ter a capacidade de atuar como arma de reforma social, tendo em vista que, na estruturação de cada tributo, passa a ser implementado um finalismo tanto fiscal como extrafiscal. No que tange a promoção do desenvolvimento econômico, a função extrafiscal da tributação adquire importância crucial, a exemplo dos impostos sobre a

exportação e a importação, ou ainda o imposto sobre a propriedade territorial rural que possuem funções eminentemente extrafiscais. (ARAÚJO, 1997. p. 333)

Por direito econômico da tributação, não se busca e nem é o objetivo central deste projeto de pesquisa desenhar ou encontrar modelos ideias de como deveria ocorrer a tributação, tendo em vista que, ainda que se possa opinar criticamente sobre determinados impasses da regulação jurídica, o essencial é procurar abordar e classificar a estrutura constitucional tributária e sua legislação sobre o prisma das finalidades econômicas em conjunto com a análise da estrutura jurídica e o regime de competências da atuação concreta do Estado, pelos mais diversos instrumentos, na execução de políticas fiscais. (RIBEIRO, p.56)

Parte-se então, da interpretação do direito econômico e tributário para formação de uma compreensão básica acerca do direito econômico da tributação, uma via de mão dupla, e não apenas do estudo fragmentado e restrito das alternativas sociais, institucionais, políticas e econômicas, como fontes independentes e autônomas de reformulação do direito positivo ou inspiração interpretativa. (RIBEIRO, p. 56)

2.3 O DOMÍNIO ECONÔMICO E A INTERVENÇÃO ESTATAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Adentrando a análise de estudo perante os reflexos da intervenção estatal no domínio econômico, já com a concepção de que as normas tributárias não apenas geram a transferência de recursos do contribuinte particular ao ente estatal, como também, atuam como relevantes instrumentos de indução comportamental, faz-se necessário a análise dos meios e limites impostos pela Constituição Federal para a intervenção estatal, levando em conta a tributação como instrumento de intervenção.

No que tange ao vocábulo intervenção, importante se fazer um breve esclarecimento acerca de seu conteúdo semântico, tendo em vista que, até mesmo por uma questão da realidade histórica dos modelos de estado, há quem observe na utilização da expressão: intersetorização do estado no domínio econômico, um viés ideológico, entendendo que utilizar o termo “intervenção” pressuporia que ao Estado não caberia atuar no domínio econômico, ou que sua atuação devesse ser considerada como uma exceção, uma intromissão sobre um domínio que não o pertence. Tal entendimento, no entanto, não deve prevalecer. É o que assevera Washington Peluso Albino de Souza (p. 316, 2005) ao pontuar que tal expressão traduz mais propriamente um preconceito

liberal, fazendo referência a própria ideologia do Estado Liberal, em que a não atuação do estado na economia seria a regra da livre concorrência e o atuar seria o intervir, ou seja, contra a regra.

Diante do que aborda Eros Roberto Grau (2015, p.19), pensar que o Estado neoconcorrencial ou intervencionista não interfere na economia seria adotar a concepção de que Estado e sociedade existem separadamente um do outro, o que não é correto. Segundo o autor, a função de produção do Direito e segurança do Estado neoconcorrencial ou intervencionista não deve ser tomada em termos absolutos, isso porque o Direito passou não apenas a meramente prestar-se à harmonização de conflitos e à legitimação do poder, mas também a funcionar como instrumento de implementação de políticas públicas, atuando para tanto, inclusive, através do Direito Tributário de forma a regular a economia. O Estado moderno nasce sob a vocação de atuar no direito Econômico, de forma a proteger o sistema de mercado contra efeitos secundários autodestrutíveis, através da legislação antitruste, bem como da própria estabilização do sistema monetário. Destarte, cabe esclarecer que o Estado assume de forma nítida papel de agente regulador da economia.

A intervenção, nas palavras de Washington Peluso Albino de Souza (p. 316, 2005), conceitua-se como um fato político enquanto decisão do Poder Econômico e fato jurídico quando institucionalizado, regulamentado pelo Direito. Quando tratado especialmente pelo Direito Econômico seria um fato de política econômica juridicamente considerado. Para Diego Bonfim (p. 95, 2011), “nada mais é do que a atuação do Estado como agente regulador da economia, seja pela atuação direta ou indireta”.

De forma a complementar o raciocínio acima exposto acerca do vocábulo “intervenção”, cabe pontuar o conceito de domínio econômico. Segundo conclui Eros Roberto Grau (2015, p. 143), constitui-se por ser, precisamente, o campo da atividade econômica em sentido estrito. É dizer, a atividade econômica em sentido amplo, excetuados os serviços públicos.

O domínio econômico, campo atividade econômica em sentido estrito, pode ser conceituado como um composto de ações, atos do mundo do ser, associados com a finalidade de obtenção de capital, fins lucrativos, sob o regime de direito privado, no que concerne à produção, distribuição ou comercialização de produtos ou serviços. (BOMFIM, 2011, p. 96)

No que compete ao campo de atuação, para Eros Roberto Grau (p. 91, 2015), no entanto, a atuação estatal apresenta conceito mais amplo que a própria intervenção, não sendo tais expressões totalmente intercambiáveis. Afirma que a intervenção expressa significado mais

específico, a ser empregado em contexto de atuação estatal em área de titularidade do setor privado (atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito), ao passo que a mera expressão “atuação estatal” configuraria a atuação estatal tanto em área de titularidade própria (atuação na esfera do setor público), como também em área de titularidade do setor privado, sendo assim, uma ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo.

Tendo este ponto esclarecido, cabe adentrar a análise das formas de atuação do Estado em relação a esfera do privado, ou seja, na atividade econômica em sentido estrito. O vocábulo intervenção aqui indica a atuação na esfera da atividade econômica perante o domínio econômico. Eros Roberto Grau (p. 143, 2015) se vale da classificação de três modalidades de intervenção, as chamadas intervenção por absorção ou participação, a intervenção por direção e a intervenção por indução.

No caso da atividade por absorção ou participação, o Estado intervém no domínio econômico como agente, como sujeito econômico, desenvolvendo determinadas ações. Por absorção, age de forma a assumir integralmente o meio de produção determinado setor da atividade econômica em sentido estrito, atuando em regime de monopólio. Quando atua por participação, o Estado assume controle de parcela dos meios de produção de determinado setor da atividade econômica em sentido estrito, é dizer, atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem atuando no mesmo setor.

Diferentemente, a intervenção por direção e indução compreendem a intervenção do Estado sobre o domínio econômico ainda no campo da atividade econômica em sentido estrito, mas agora, atuando como regulador da atividade. Por direção, atua exercendo pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsórios dentre os sujeitos da atividade econômica. Quando se trata de indução, há uma manipulação estatal dos instrumentos de intervenção em consonância com as leis que regem o funcionamento dos mercados. (GRAU, p. 143, 2015)

Observa-se, portanto, duas formas de intervenção, a intervenção no domínio econômico e a intervenção sobre o domínio econômico, configurando duas vias de intervenção estatal, uma direta, em que o próprio ente público assume roupagem de agente econômico, e outra indireta atuando o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica. Já a competência para que o estado exerça tais formas de intervenção encontra-se outorgada pela Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 174 ao preceituar que: “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de

fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Diante do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 3.512/ES, o Ministro Relator Eros Grau, do Supremo Tribunal Federal, expôs que na intervenção por indução encontram-se preceitos que, embora prescritivos, não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção, mas sim de normas dispositivas que expõem uma opção econômica, uma carga valorativa de interesse coletivo e social. Demonstra-se como um estímulo a determinadas condutas de mercado a partir de incentivos eventualmente oferecidos por lei a agentes que participam de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado. É o que assevera também Washington Peluso Albino de Souza (p. 330, 2005), ao entender a intervenção por indução como aquela que se concretiza por meio de legislação regulamentadora, bem como a reguladora, a partir dos aparatos legislativos dispostos. É dizer, a partir dos instrumentos jurídicos como leis, decretos, portarias.

Importante, no entanto, pontuar que nem sempre as normas de intervenção por indução se manifestam em termos positivos, de forma que há também norma de intervenção por indução quando o Estado, por exemplo, onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento que deseja coibir. Tal indução, portanto, será negativa, de forma que torna determinados comportamentos, atos ou políticas economicamente inviáveis. (GRAU, p.145, 2015).

Tal enquadramento se mostra de fundamental relevância no que tange a percepção da real intenção do Estado perante novos arranjos e elaborações legislativas, haja vista ser através de tais instrumentos jurídicos que o Estado atua, intervém, sobre domínio econômico, de forma a regular a atividade econômica.

Neste ponto, importante mencionar como discorre Celso Antônio Bandeira de Mello (p. 271, 2010) sobre o assunto, ao abordar que o Estado pode interferir na atividade econômica disciplinando-a, fomentando-a ou ainda a assumindo. Ao discipliná-la, estaria intervindo de forma a impor limitações para uma melhor compatibilidade com os interesses coletivos (poder de polícia), ao fomentá-la, estaria atuando de forma a estimular e condicionar seu desenvolvimento, inclusive mediante implantação de políticas de benefícios fiscais. Já a assunção, diz respeito ao estado empresário protagonista, como sujeito ativo da exploração econômica. As duas primeiras formas, disciplina e fomento, consistem em modalidades de características dos regimes políticos assentados sobre os postulados da propriedade privada e livre iniciativa, ambos enquadrados no artigo 170 da Constituição Federal, com o objetivo de

estimular o funcionamento econômico e evitar que eventual atuação desarrazoada da livre atuação dos particulares se converta em fonte de malefícios para o todo social.

Expõe ainda Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 794 – 795), que a Constituição Federal estabelece uma divisão acerca das chamadas atividades econômicas e atividades não econômicas, afirma que as atividades econômicas seriam aquelas atividades da alçada dos particulares e as atividades juridicamente não econômicas, de alçada do Estado, seriam os serviços públicos. Afirma que as primeiras são responsáveis por assegurar a existência de um regime capitalista no país e, ressalvados os casos de monopólio estatais constitucionalmente previstos, as atividades econômicas apenas são realizadas pelo Estado em caráter excepcional diante imperativo da segurança nacional ou por relevante interesse público. Já no que tange a interferência do Estado na ordem econômica aborda o autor que esta pode ocorrer de três formas: (I) através do poder de polícia do Estado, enquanto agente normativo regulador da atividade econômica conforme os termos do art. 174 da CRFB; (II) enquanto estado empresário, atuando excepcionalmente por meio de instituições criadas para tanto; (III) por fim, através de atuação indireta na atividade econômica, por meio de incentivos à iniciativa privada, constitucionalmente prevista no art. 174 da CRFB, de forma a estimular mediante incentivos fiscais a atividade econômica. É sob esta última forma de intervenção estatal na ordem econômica, através de uma atuação indireta do Estado por incentivos à iniciativa privada, que se pauta a presente pesquisa. No entanto, ressalta-se, em qualquer dos casos apresentados, a intervenção estatal deve estar intimamente volvida à satisfação dos fins precípuos consolidados na Constituição da República Federativa do Brasil como caracterizados do Estado brasileiro, sob pena de nulidade.

Expõe o art. 174 da Constituição Federal de 1998: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” Conclui-se assim que enquanto agente normativo e regulador, não cabe ao Estado impor aos particulares suas intenções pretendidas, mas apenas exercer sua intervenção por incentivos, de forma a atrair os agentes econômicos, mediante o menciona Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 797) por: “planejamento indicativo que se apresente como sedutor para condicionar a atuação da iniciativa privada”.

Tendo sido esclarecido tais pontos, conclui-se que a legitimidade ou ilegitimidade dos comportamentos do Estado perante o domínio econômico deve ser analisada a partir da Constituição Federal, da interpretação das suas diretrizes, tendo vista que é esta a delimitadora

das formas de atuação e intervenção do Estado no cenário econômico, constituindo-se válidos aqueles comportamentos harmônicos com o Texto Constitucional.

Cabe aqui verificar as formas e limites da intervenção estatal, previstos na Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, para, munido-se do instrumental teórico abordado, alocar e discutir, de maneira congruente, a tributação inserida no conjunto do domínio econômico. Segundo trata Diego Bomfim (2011, p. 94), entender o vocábulo “intervenção”, presente Constituição Federal, sempre como representativo de invasão em campo não propício à atuação ou como intromissão por outro ente interventor, tendo em vista ainda os fundamentos do princípio da não intervenção expresso no artigo 4^a da CRFB, constitui-se um entendimento precipitado e que leva em consideração a finalidade da expressão intervenção a partir de um referencial quando utilizada. Tal referencial seria justamente a forma de atuação do Estado Liberal sobre o domínio econômico, forma esta não mais vigente nos cenários atuais, que parte de uma não atuação do Estado na economia. No Estado Liberal, a intervenção estatal se dava por uma não atuação na economia.

Destarte, plenamente pertinente é que se conote intervenção como a atuação do Estado sobre o domínio econômico, já que a normalidade e a essência da atuação do Estado seria, efetivamente, agir positivamente sobre o domínio econômico. No entanto, esta conotação criaria uma carga ideológica sobre tal vocábulo e, em sendo a intervenção instituto trivial e imprescindível, esta assim também não poderia ser nomeada. Mais correto parece ser afirmar que a intervenção econômica do Estado se constitui como a atuação do Estado como agente regulador da economia, seja através de sua atuação direta ou indireta, não havendo uma essência própria estabelecida ou uma normalidade típica de atuação, pelo menos do ponto de vista epistemológico, constituindo as medidas de intervenção estatal como o conjunto de recursos e instrumentos utilizados pelo Estado no processo de regulação do domínio econômico. (BOMFIM, 2001, p. 96)

No presente estudo, importante esclarecer assim, equivocada é a concepção de que o Estado ao atuar como interventor, estaria adentrando, atuando, em um campo que não lhe compete. Seja no campo do mercado, como o da sociedade civil. Cabe frisar, não há perante a intervenção estatal uma cisão entre o Estado e sociedade, mas apenas interações e manifestações de uma mesma realidade, a realidade do homem associando-se a outros homens. (GRAU, 2015, p. 21).

No que tange aos limites da atuação estatal, incumbe-se a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) ofertar barreiras objetivas à estatização do domínio econômico, *locus* fundamental da iniciativa privada, conforme delineado pela própria ordem econômica, devendo

a intervenção ocorrer em situações específicas e conforme previsão legal. A CRFB de 1988, expõe a intervenção do Estado no Domínio Econômico como instrumento para realização dos fundamentos e objetivos incrustados no texto constitucional, de forma a impedir o dirigismo arbitrário do Estado, este, por sua vez, vedado, inclusive mediante ações de tributação. (BOMFIM, 2011, p. 97)

Ponto de crucial importância para o ideal entendimento e prossecução da presente pesquisa é de que a intervenção é prevista e exigida no texto da CRFB, porém, apenas deve ser empreendida dentro dos limites outorgados pela ordem econômica constitucional, que tem como sustentáculo a valorização do trabalho humano e a livre concorrência, em conformidade com o preceito estipulado no Art. 170 da CRFB, ao expor que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo como finalidade a garantia da existência digna a todos, observados determinados princípios, entre eles, a livre concorrência.

Segundo aborda Cristiano Carvalho (2011, p. 246), a tributação trata-se de uma das mais fortes influências que o sistema jurídico utiliza com o condão de intervir na esfera da autonomia privada. Por essa mesma aptidão de afetar a liberdade individual, os tributos tratam-se de potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a influenciar e alterar escolhas e ações dos cidadãos. Tal entendimento torna-se de extrema importância quando da análise da intervenção estatal no domínio econômico por meio do emprego de técnicas tributárias extrafiscais.

A análise econômica enfoca, precipuamente, nos incentivos gerados aos indivíduos pelo sistema jurídico, como também nas consequências decorrentes de tais estímulos. No entendimento de Cristiano Carvalho (2011, p. 247), as ferramentas do Direito e Economia se prestam tanto para a análise positiva do fenômeno tributário (como é a tributação) quanto para a análise normativa da tributação (como a tributação deveria ser), possibilitando, a partir desta congruência de preceitos constitucionais tributários e econômicos, a formulação de políticas públicas adequadas e condizentes. É dizer, a depender dos fins específicos visados pelo Estado, o estudo do direito econômico e seus fundamentos possibilita prever, ainda que de forma limitada, as consequências advindas das normas jurídicas adotadas, por exemplo, no campo da tributação.

Já quanto ao uso propositivo do direito e da economia, expressa Cristiano Carvalho (2018, p. 247) que: “os fins visados pelo legislador e pelo aplicador do direito seriam muito mais facilmente obtidos com a manipulação das normas produtoras de incentivos”. Ocorre que tais normas produtoras de incentivos, são ferramentas que vêm sendo comumente utilizadas tanto

para propósitos morais, como imorais ou mesmo amorais, de forma que se busca a efetivação de determinada conduta vantajosa, sem mesmo haver o respeito aos requisitos jurídicos inerentes à sua instituição. Tudo isso gera um alto grau de insegurança jurídica, e no caso da concessão de isenções, por exemplo, sem a devida autorização do CONFAZ ou observância do equilíbrio econômico e plano financeiro, acaba ainda acarretando por muitas vezes, a quebra da livre concorrência e, conseqüente, o incentivo e agravamento da Guerra Fiscal.

De modo a enquadrar mais especificamente o tema de pesquisa proposto, cabe verificar que a análise feita referente as modalidades de intervenção estatal no domínio econômico se faz essencial para a percepção da crescente utilização de normas promocionais conduta, normas estas que se amoldam perfeitamente a chamada intervenção por indução, tendo em vista que o Estado se vale de incentivos e desestímulos para fomentar a realização ou não de determinadas atividades econômicas, seja para estimulá-las ou para desestimular determinada faceta de sua operacionalização. (BOMFIM, 2011, p.100)

Conclui-se que é justamente mediante a intervenção estatal por indução que se sobressaem as normas tributárias indutoras, tendo em vista que a tributação, como instrumento de intervenção estatal do domínio econômico, apenas se manifesta por meio da intervenção por indução e nunca por direção, haja vista a direção se perfectibiliza mediante a utilização de normas jurídicas repressivas, o que configuraria uma imposição ao contribuinte a incorrer no fato gerador e, conseqüentemente, uma violação ao princípio do não confisco tributário. Desta forma, importante compreender que a tributação como instrumento de intervenção econômica ocorre essencialmente por indução.

A partir do entendimento da capacidade que têm os instrumentos tributários de afetar o domínio econômico cabe, neste momento, ainda tratar da livre concorrência enquanto princípio limitador e estruturante da intervenção estatal na Economia, princípio basilar do domínio econômico, haja vista ser também necessária uma análise quantos aos limites aplicados a tal intervenção.

A concorrência, dentro dos limites estabelecidos pela norma, constitui-se “ato lícito, constituindo salutar rivalidade comercial ou industrial que faz com que os empresários disputem clientes ou fregueses”. (FRANÇA, 1997, p. 209).

Ao tratar da concorrência pública, Aliomar Baleeiro (2012, p. 146) expõe que a concorrência pública, na grande maioria dos casos, é exigida por lei de modo a assegurar o menor preço em igualdade de especificações e condições de idoneidade técnica. Todavia, tal intuito as vezes é

sopesado pelo conluio entre concorrentes e falhas de mercado. Outras vezes, pode ser inadmissível a concorrência quando esta advém de monopólio legal ou virtual.

Importante ilustrar como a concorrência esta é também tratada sob o aspecto do Sistema Constitucional Tributário. A característica mais importante desse sistema é a racionalidade econômica. É dizer, os tributos devem recair em substratos econômicos perfeitamente constituídos e discriminados, de forma a se evitar superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos. Deve-se, portanto, ter a consciência dos malefícios e danos econômicos advindos de se ter mais formas ou moldes jurídicos sobre os quais incidam as normas de tributação do que, propriamente, substância e conteúdo econômico para preenchê-los. Há, portanto, estampada dificuldade em se conciliar a racionalidade econômica com a discriminação constitucional das normas de tributação extrafiscal, o que pode causar desfalques na ideal competitividade de mercado. Partindo de tal premissa, os aspectos econômicos da incidência dos tributos se torna tema complexo, principalmente em razão da forma de Estado Federado adotada, que tem como consequência diversos reflexos na seara tributária, inclusive uma quantidade demasiada de normas em matéria tributária editadas pelo país, seja em âmbito federal, estadual ou municipal. (TORRES, 2009, p. 327)

A proteção da concorrência torna-se, nessa fase de globalização econômica e massificação da fiscalidade, um dos mais sensíveis princípios da tributação, cabendo mencionar, por exemplo, a emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou à Constituição da República Federativa do Brasil novo artigo dispondo sobre a matéria da defesa da concorrência econômica, o Art. 146-A que torna possível, através de Lei complementar a adoção de critérios especiais de tributação com finalidade de prevenir desequilíbrios da concorrência. É dizer, a proteção da concorrência no direito tributário traduz-se por princípios que se encontram estampados na Constituição Econômica. Devendo ainda asseverar que ao Estado Fiscal incumbe não apenas o dever de se manter neutro frente à concorrência, mas também, atuar de forma inteligente e interdisciplinar quando da tipificação e quantificação de tributos, de forma a visar a promoção de um cenário propício ao desenvolvimento das forças de mercado. (TORRES, 2009, p.343)

Ivo Gico Jr. (2018, p. 30) defende que há um amplo espaço na metodologia jurídica atual para se aplicar a análise econômica do direito como técnica auxiliar ao jurista para melhor identificar, prever, entender e explicar as consequências sociais e econômicas de políticas públicas imbuídas em legislações e decisões judiciais. Meio importante e considerável para se sustentar a implantação da análise econômica do direito, no que se refere à possibilidade de

melhor regulamentação das políticas públicas concessionárias de benefícios fiscais e normas de isenção tributária. É dizer, a análise econômica do direito torna-se meio crucial na melhor regulamentação das condutas tributárias, especialmente daquelas relacionadas à concorrência.

Nesse mesmo sentido, conforme expressa Paulo Furquim de Azevedo (2018, p. 267), em poucas áreas do conhecimento o entrelaçamento, a interdisciplinaridade, entre Direito e economia é tão forte quanto na Defesa da Concorrência. Isso porque, a concorrência constitui-se, ao mesmo tempo, direito social e característica econômica fundamental dos mercados. Trata-se de direito difuso atribuível a toda sociedade, mas por mais que seja um direito, seu fundamento é essencialmente econômico, seja no que tange a aplicação normativa, seja no próprio desenho da legislação. É justamente por isso que se faz necessário o estudo das isenções e dos efeitos concorrenciais dela provenientes a partir de um olhar pautado na Economia, e não exclusivamente pelo Direito Tributário. Sendo a concorrência um direito, faz necessário ao julgador interpretar a relação entre os fatos observados: a concessão de isenções fiscais e a eventual existência de prejuízo à concorrência como consequência destas. Tal relação pressupõe prévia análise econômica, cujo corpo de conhecimentos se notabiliza pelo atributo de discernir, a partir do conjunto de fatos observados, eventuais prejuízos à concorrência e seu grau de interferência, de forma ainda a prever quais as consequências de eventual concessão de benefício fiscal a determinada empresa. Como afirma Paulo Furquim de Azevedo: “A relação entre Direito e Economia é, portanto, central à defesa da concorrência”.

A defesa da concorrência impõe limites à capacidade de cada agente de mercado em agir unilateralmente, de forma a se afastar a concorrência desleal de mercado, frente as restrições necessárias impostas pela concorrência. As falhas de mercado e a falta de regulação mantedora da concorrência geram problemas de eficiência econômica, com efeitos negativos que recaem principalmente sobre o consumidor final e sobre a sociedade como um todo. De forma contrária, o exercício da concorrência tende a apresentar ganhos à sociedade que se acumulam no tempo, seja no estímulo à inovação, seja pelo papel da concorrência em selecionar formas superiores de produção ou de organização do ente econômico de mercado. É dizer, a concorrência amplia o valor econômico gerado por uma sociedade, seja por induzir uma melhor alocação e uso eficiente de seus recursos, seja por incentivar a inovação e seleção de formas de produção mais eficientes. Tal é o fundamento para a existência de um direito da sociedade à concorrência, bem como para que o CADE tenha o poder e o dever de examinar e intervir quando necessário, em situações que possam gerar algum prejuízo, ainda que potencial, à concorrência. (Paulo Furquim de Azevedo, 2018, p. 267-268).

No caso deste projeto de pesquisa, partiremos especificamente da análise da ilegalidade da concessão de isenções fiscais fundadas no prejuízo à concorrência.

2.4 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR PERANTE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ECONÔMICOS

Entende-se que a competência tributária no Brasil, sem dúvida, é tema Constitucional. Importante primeiramente esclarecer que a Constituição da República Federativa do Brasil deve ser a origem de análise de todos os temas relacionados à tributação, em virtude, justamente, da ampla constitucionalização inerente à matéria, cabendo lembrar ainda que a CRFB não cria tributo, mas apenas outorga competência para sua instituição, ou melhor, estabelece competência para que os entes políticos os criem através de lei ordinária, lei complementar e das medidas provisórias. Estabelece as espécies tributárias e suas competências. Já os tributos, estes criados por lei ordinária, lei complementar ou ainda através das medidas provisórias. No que tange a competência tributária, portanto, o foco de estudo deve ser pautado perante a Constituição Federal já que é através desta o meio pelo qual emana as atribuições tratadas pelo tema. (BECHO, 2013, p. 123)

A Constituição Tributária, como sendo um dos subsistemas da Constituição do Estado Democrático de Direito, entra em constante relacionamento e interação com as outras subconstituições, dentre elas, a subconstituição econômica. É o que assevera Ricardo Lobo Torres (2009, p. 273) ao explicar que apresentam-se como íntimas e profundas as relações entre a Constituição Econômica e a Constituição Tributária, as quais se encontram em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e financeiro. É dizer, o posicionamento adotado pela Constituição Econômica por uma ordem capitalista ou socialista condiciona as atribuições e enfoques da constituição tributária, que pode firmar-se como uma Constituição Tributária intervencionista, diante do capitalismo, ou que esta própria desapareça, diante de um posicionamento socialista pela constituição econômica.

Se em seu aspecto conjuntural a política tributária é engendrada e efetivada pelo governo dentro do aspecto ampliativo da noção de política fiscal, não se pode relegar que as manifestações políticas ou atos interventivos estatais encontrarão intransponíveis lindes nas balizas fincadas pelo Sistema Tributário estatuído na Constituição Federal, tendo em vista ainda que a Carta

Magna estabelece a rigidez como característica marcante e protetiva também no que concerne ao Sistema Tributário nela estruturado. Isso porque, a própria política fiscal, em cujo bojo se desenvolve a política tributária não pode e não deve ser livremente executada pelas autoridades governamentais no simples escopo de se alcançar os objetivos por estes pretendidos. Há, portanto, limites à atuação do Estado a serem respeitados, além de princípios maiores a serem concretizados tanto em respeito à política tributária, como também e, não menos importante, perante o domínio econômico, limites estes fincados e firmados primeira e soberanamente na Constituição Federal. (LOBO, 2003, p. 33)

Diante do que explana Renato Lopes Becho (2013, p.124) a competência tributária vem a ser a aptidão para instituir tributos. Tal competência está adstrita às Casas Parlamentares, tendo estas o direito subjetivo de criar leis em matéria tributária. Tais leis, por sua vez, possuem a prerrogativa de majorar, reduzir, isentar, remittir, anistiar, ou seja, disciplinar sobre matéria tributária e somente através destas leis tais matérias adentram ao ordenamento jurídico brasileiro de forma válida. Em assim sendo, a norma detida na Constituição Federal deverá indicar qual tipo legislativo (emenda à Constituição, lei ordinária, lei complementar, entre outros) poderá ser utilizado quando da instituição de tributos ou da dispensa legal de seu pagamento.

A competência tributária reflete ainda o princípio federativo exposto no artigo 1º da CRFB quando determina que tais prerrogativas advindas de sua outorga seria distribuída tanto perante à União, como também aos Estados, ao Distrito Federal, e aos Municípios, cada um destes representado por sua Casa Parlamentar correspondente. (BECHO, 2013, p. 124)

A competência tributária caracteriza-se, portanto, a partir da própria repartição do poder tributário e que é exercida ordinariamente através de lei. Configura-se assim como a faculdade de se exercer o poder tributário sobre determinado setor. Neste ponto é claro o art. 6º da Lei 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, ao expor:

“A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”. (BRASIL, 1966, Código Tributário Nacional)

Neste ponto, completa José Souto Maior Borges (2007, p. 28-30) que a competência tributária consiste tanto na autorização quanto na limitação do poder de tributar. Ressalta ainda que no sistema federativo brasileiro o poder de tributar se encontra repartido perante as unidades da federação e que, embora tais entes (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios)

sejam dotados de relativa autonomia, estes não são soberanos e devem observância aos princípios constitucionais, tanto implícitos como explícitos.

Como bem aborda Diego Bomfim (2011, p.106), toma-se como competência a autorização outorgada por meio normativo à determinadas pessoas políticas para a criação de outras normas, dentro dos limites materiais e pelas formas preestabelecidas. No caso desta pesquisa, especificamente, a identificação do nível de conformidade de normas de competência sobre as demais normas será imprescindível para identificar como estas últimas devem se comportar, por exemplo, ante o princípio da livre concorrência, principalmente no tocante a possibilidade de utilização das normas tributárias indutoras. (FERRAZ JR, Tercio Sempio, prologo in tributação e livre concorrência, Bomfim, Diego, p 14).

Traz ainda a necessidade de se analisar as normas de competência a fim de classificá-las e diferenciá-las das demais normas, de forma a possibilitar seu isolamento temático. Afirma que as normas de competência tributária estariam voltadas para à regulação da criação normativa, sendo então classificadas como normas de estrutura, apesar de, em última análise, estas também preverem um determinado comportamento, qual seja, o comportamento esperado pelo legislador ao instituir regularmente um tributo ou conduta tributária. Consta-se que todas as normas jurídicas, de uma forma ou de outra, regulam comportamentos e condutas, mesmo as que regulam as condutas e procedimentos voltados para a própria criação legislativa, criação das demais normas jurídicas. Teriam as normas de estrutura, portanto, escopo mais amplo, justamente por pretender regular o direito como um todo, criando condições para que os fins pretendidos pelas normas de comportamento sejam realmente efetivados, respeitando, acima de tudo, a segurança jurídica, e não a mera regulação direta das condutas intersubjetivas. (BOMFIM, 2011, p. 109)

Possível perceber que as normas que delineiam o poder de tributar, moldando a competência tributária dos entes federativos, são classificadas como normas de estrutura, uma vez que estas detêm o escopo de regulação de outras normas relativas aos tributos a partir da Constituição Federal, disciplinando assim, o procedimento relativo à sua instituição, exoneração e administração. O Direito Tributário valoriza a forma expressa em que se amolda a competência tributária, mas busca na própria Constituição seus fins, atuando através da extrafiscalidade na busca de implementação e alcance de objetivos econômicos e de regulação de mercado. (BOMFIM, 2011, p. 112)

Neste momento, importante trazer a sensível diferença entre competência tributária e o poder tributário, tendo vista que os conceitos de poder de tributar e competência tributária não se

coincidem. A competência tributária constitui-se na emanção do poder de tributar, mas com ele não se confunde. O Direito existe justamente como meio de impor limites ao poder, de forma que a competência traduz a ideia de poder limitado atribuído a alguém ou a algum órgão do Estado. Com a incidência das normas que definem negativamente (limitações constitucionais ao poder de tributar) e positivamente (regras de juridicização) a competência tributária, haveria a transformação da ideia ilimitada de poder, que passa a ser restringido pelo Estado de Direito. Em síntese, o poder de tributar sofre dois processos de aperfeiçoamento através das normas constitucionais, quais sejam a sua limitação com incidência de normas que definem negativamente a competência tributária e a sua juridicização através normas que delineiam positivamente a competência tributária. (BOMFIM, 2011, p. 116)

Diferentemente da competência tributária, o poder tributário, segundo aborda José Souto Maior Borges (2007, p. 24), constitui exteriorização do poder geral do Estado que deve estar rigidamente vinculado às normas constitucionais disciplinadoras de seu exercício. Por isso, o poder tributário constitui poder jurídico e, enquanto jurídico, regulado e limitado pelo próprio direito. Continua expondo que tal poder se efetiva quando do exercício pelo Estado na produção de normas jurídicas.

As limitações ao poder de tributar, de forma geral, controlam o funcionamento do Poder Legislativo, no que tange à competência primária em matéria de tributária, e limitam o exercício de atuação dos órgãos administrativos que exercem no plano concreto a atuação da lei tributária, no âmbito da competência tributária complementar. Desse modo, afirma José Souto Maior Borges (2007, p. 24) que o controle da constitucionalidade das normas tributárias é realizado a partir do confronto do exercício do poder tributário com os limites que lhe são postos na Constituição da República, através, justamente, das normas e princípios constitucionais retores da tributação. E afirma que a consequência disso é a possibilidade do controle jurisdicional pleno da compatibilidade das normas de direito tributário com o ordenamento fundamental brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil regula de forma minuciosa a matéria financeira, estabelece as normas gerais ao Sistema tributário nacional, determina as limitações ao poder de tributar, de forma que proclama os princípios financeiros básicos, faz a partilha dos tributos e da arrecadação tributária. Destarte, as normas e princípios financeiros incluídos no texto constitucional deflagram o controle jurisdicional da constitucionalidade quando contrariados pelas normas ordinárias, emanando dos direitos fundamentais e de valores

jurídicos rígidos como as normas de imunidade, de proibição de privilégios odiosos e dos princípios da justiça e segurança jurídica. (TORRES, 2018, p. 16)

Três grupos de comandos constitucionais atuam limitando o poder de tributar e, conseqüentemente, delineando a competência das Casas Legislativas em matéria tributária, quais sejam, os princípios, as imunidades, e a tipologia dos tributos. Mesmo não sendo o objeto central desta pesquisa, possível elencar que, no que tange suas características, a competência tributária é marcada pela privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade de exercício. Já no que tange a extrafiscalidade, esta é o aspecto que nomeia o fato de que, por vezes, a competência tributária é exercida com finalidades de regular comportamentos de sociais e de mercado e não necessariamente na busca de arrecadar fundos para os cofres públicos, mas sempre devendo estar com objetivos em consonância com as limitações e finalidades previstas constitucionalmente, devendo ter em mente que o Sistema Tributário Nacional, disposto a partir da Constituição, se relaciona e sofre os influxos da Ordem Econômica prevista na Constituição. (BECHO, 2013, p.129)

A exemplo da extrafiscalidade estampada perante a relação existente entre o Direito Tributário e o Direito Econômico, pode-se destacar a supressão do princípio da capacidade contributiva diante de isenções concedidas a grandes grupos de empresas que, em tese, deteriam capacidade contributiva significativa para exercer sua contribuição, porém às quais são concedidas isenções no intuito de estimular o mercado e o desenvolvimento comercial com o objetivo de proporcionar a redução de desigualdades regionais, pressuposto estabelecido como objetivo fundamental, ao lado de outros, expresso, por exemplo, no artigo 3º da Constituição Federal. (BECHO, 2013, p. 130)

Perceptível que o legislador pode se valer de funções normativas indutoras, como o uso da isenção fiscal, enquanto técnica que serve para contemplar objetivos extrafiscais, para além das funções usuais de arrecadação e simplificação da arrecadação. Na função, extrafiscal (função indutora), especificamente, o uso de isenções se torna presente com o intuito de induzir e estimular determinados comportamentos, com caráter, então, de intervenção no domínio econômico. (FERRAZ JR, 2011, p 15).

Uma vez assentada a legitimidade do Estado na intervenção econômica, bem como as considerações gerais da competência tributária e sua classificação, cabe nesta ocasião ponderar acerca da existência de limites para a atuação do legislador no exercício da extrafiscalidade. Tais limites, como assevera Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 154), estariam presentes na Constituição da República Federativa do Brasil.

Os contornos divisórios da competência tributária entre os entes federativos previstos na Lei Maior ressaltam o entendimento que, em consistindo a extrafiscalidade no emprego de técnicas tributárias para o alcance de metas e finalidades que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não pode deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. (CARVALHO, 2012, p. 155)

Além disso, cumpre entender que a interpretação de normas extrafiscais requer acurada análise e estudo sistemático do texto constitucional, sobretudo levando em consideração os dispositivos que regem a ordem social e econômica, como o artigo 170 da Constituição Federal. Como alerta Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “os incentivos fiscais são instrumentos de atuação do Estado na ordem econômica que visam, em primeiro plano, a obtenção de efeitos positivos, mas que, em alguns casos, podem gerar efeitos negativos”. Sobre isso, explica que uma norma que incentive, por exemplo, a instalação de empresas ou comércio em determinada região do país, a pretexto de ser instituída com finalidade constitucional de redução das desigualdades regionais, econômicas e sociais, esta instalação não pode impedir ou causar empecilhos à livre concorrência ou à manutenção do equilíbrio econômico, dentre outras consequências contrárias aos princípios que norteiam a ordem econômica. O que poderia gerar, inclusive um fomento à guerra fiscal. (FERRAZ, 2007, p.313)

O desenvolvimento econômico inegavelmente revela-se como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como proclama o art. 3º, II, da CRFB, pelo que transcende ao campo da atuação constitucional financeira. Dentro do ponto de vista financeiro, os tributos devem, para tanto, serem cobrados de modo que estes não criem obstáculos ao desenvolvimento econômico. Isso porque, os incentivos fiscais detêm na ideia do crescimento econômico a sua principal justificativa. Destarte, como já mencionado anteriormente, imprescindível se faz a análise e estudo do orçamento financeiro, do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para que seja possível prever os incentivos fiscais e os investimentos estatais necessários para estimular o crescimento econômico e desenvolver o país, bem como as políticas tributárias devem ser adotadas e aquelas que devem ser, de modo contrário, abolidas ou simplesmente não implantadas. (TORRES, 2018, p.97)

Importante ressaltar ainda que tal distinção implica diretamente nas limitações e na competência outorgada à pessoa de direito público para instituição e regulação do tributo, tendo em vista a finalidade pela qual este é voltado. (BALEEIRO, 2008, p.228)

Encontra-se presente quando da análise desta pesquisa, portanto, o princípio do desenvolvimento econômico, que volta a se vincular, nos dias atuais, à ideia de justiça

financeira, de forma que autoriza o necessário intervencionismo estatal na economia e coloca sob estudo a análise de qualquer suspeita de ilegitimidade política nas concessões de incentivos fiscais e se equilibra com outros princípios da justiça consagrados na Constituição Federal como, por exemplo, a capacidade contributiva e redistribuição de rendas. (TORRES, 2018, p.97)

Diante do que aborda Rogério Leite Lobo, a política tributária deve ser manejada perante o bojo de uma política fiscal cujos limites jurídicos estejam fincados previamente no Sistema Tributário Nacional e na própria Constituição da República Federativa do Brasil, devendo ainda ressaltar que o arcabouço estrutural formado pelas normas constitucionais deve contemplar previsão de competência suficiente a permitir o manejo do Poder Público de tal política tributária. (LOBO, 2003, p. 35)

Sendo assim, torna-se imprescindível a interpretação do conteúdo semântico-jurídico do Texto Constitucional no que tange à expressão “intervenção no domínio econômico”, de maneira que, a partir do entendimento e das finalidades presentes na Constituição, haja condição para se determinar quais atos de tributação se encaixam nos moldes constitucionais previstos. (LOBO, 2003, p.36) tendo em vista

No que tange a possibilidade de edição de lei complementar para impor limites, estabelecer normas gerais e dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, o papel reservado pelo constituinte de 1988 às leis complementares em matéria tributária se mostra relevante e a ela dedicou-se o artigo 146 do texto constitucional o qual atribui tríplice função às leis complementares em matéria tributária. (SCHOUERI, 2015, p. 78)

Afirma Luís Eduardo Schoueri que cabe às leis complementares em matéria tributária dispor sobre conflitos de competência, estabelecendo limites à atuação do legislador federal, estadual, distrital ou municipal na instituição de tributos cuja competência os tenha sido outorgada pela Constituição Federal; regular limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assegurando uma disciplina única, segura, em âmbito nacional, de forma a preservar a segurança jurídica. (2015, p. 78)

3 A CONCORRÊNCIA E A EXTRAFISCALIDADE ENQUANTO OBJETO DO DIREITO ECONÔMICO

Nesta ocasião, importante se faz ainda a abordagem das relações existentes entre a sistemática da tributação por indução e a realidade econômica, de modo a demonstrar que as políticas tributárias, as formas e atos de tributação extrafiscais afetam as relações econômicas.

A análise da concorrência e da extrafiscalidade, enquanto objetos de análise do Direito Econômico impende o estudo apurado dos princípios que conformam e fundamentam a Ordem Econômica da Constituição Federal de 1988, sempre levando em consideração os desdobramentos decorrentes do exercício da competência tributária com finalidades extrafiscais, situação que, indubitavelmente, envolve o entendimento, segundo aborda Fernando Facury Scaff (2015, p.320), de que em algumas situações será possível, e até mesmo necessário, o tratamento desigual entre contribuintes, através da regulação estatal, visando a implementação de políticas públicas, situação que deve sempre respeitar os ditames concorrenciais e os princípios constitucionais, mesmo obedecidos os preceitos de legalidade formal.

Antes de adentrar o presente capítulo, importante considerar que a defesa da concorrência constitui premissa para o ideal funcionamento do mercado e para o desenvolvimento da eficiência econômica. Destarte, apesar da extrafiscalidade tributária consistir instrumento legitimador para a intervenção do Estado no domínio econômico, a fim de assegurar o cumprimento de determinadas políticas públicas, a discriminação inerente à positivação da norma tributária com fins extrafiscais, pelo legislador competente, deve estar respaldada em uma ponderação constitucionalmente válida entre princípios, respeitando a livre concorrência e a isonomia.

A concorrência, como mencionado por Marcelo Calliari (BRASIL, 1999) no parecer de Consulta nº 0038 de 1999 do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, constitui elemento central no processo de incentivar e impor às empresas uma constante otimização de seus recursos e insumos como meio à manutenção de sua atividade econômica e seu contínuo desenvolvimento, servindo ainda como instrumento capaz de promover a transferência de parte do aproveitamento dos agentes de mercado para o próprio meio social, na medida em que a concorrência impõe eficiência e a satisfação do consumidor, o cuidado com o social e a efetivação de políticas públicas, como requisitos diferenciais e preponderantes na

individualização e distinção entre os agentes econômicos inseridos em uma competitividade benéfica. Isto posto, passemos à análise dos fundamentos da ordem econômica.

3.1 OS FUNDAMENTOS DA ORDEM ECONÔMICA

A ordem econômica, levando em consideração o termo ordem, constitui, nas palavras de Carlos Valder Nascimento (2017, p. 72), conjunto de regras e princípios dispostos de forma coerente à consecução das metas prescritas pelo Direito Constitucional Econômico.

Eros Roberto Grau (2015, p. 70) descreve a ordem econômica como conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica. A ordem econômica seria parcela da ordem jurídica, como sistema de princípios e regras jurídicas que a compreende. A ordem econômica, como parcela da ordem jurídica inserida no mundo do dever ser, seria, destarte, o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica inserida no mundo do ser.

Diante de tal entendimento, cabe esclarecer, a expressão “ordem econômica”, como aborda Vital Moreira (1987, p.), nem sempre conota o mesmo sentido diante do emprego usual de sua terminologia, descrevendo três sentidos mais frequentes e diferentes quanto seu emprego, quais sejam: (I) a ordem econômica como mundo do ser empírico de uma determinada economia concreta, não um conjunto de normas reguladoras, mas uma relação entre fatores econômicos concretos; (II) a ordem econômica como expressão que designa conjunto de todas as normas relacionadas à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos, sejam estas jurídicas ou não; (III) e por fim, traz ainda a expressão ordem econômica como ordem jurídica da economia, conjunto de regras que regulam a vida econômica, uma noção estritamente jurídica, não tão abrangente como a anterior.

Possível é entender, portanto, que o emprego da expressão ordem econômica, no contexto da pesquisa científica, lastreado em um discurso jurídico que aqui se faz, deve estar pautado perante o conceito de parcela da ordem jurídica, mundo do dever - ser, que se passa a analisar.

No que concerne à interpretação da ordem econômica através do viés constitucional, fundamenta Eros Roberto Grau (2015, p. 59) que a ordem econômica é utilizada para referir a parcela da ordem jurídica a ser tomada como um sistema composto por princípios e regras. Ordem jurídica esta formada por uma ordem pública, uma ordem privada, uma ordem

econômica, uma ordem social. Seria, portanto, a ordem econômica, parcela da ordem jurídica e produto da substituição da ordem jurídica liberal por uma ordem jurídica intervencionista. Ordem econômica (mundo do dever - ser) que se distingue da antiga ordem, na medida em que não compreende meramente normas de ordem pública, mas também normas de intervenção, normas que instrumentalizam a intervenção do Estado na economia.

A ordem Econômica serve como um parâmetro de unidade do ordenamento jurídico, cujo conjunto de preceitos e instituições jurídicas visam garantir e preservar seu conteúdo de validade e finalidade, bem como os elementos definidores do sistema econômico, e assim, obrigar o seu cumprimento, conformando o conjunto normativo aplicável a esta ordem para o ideal funcionamento da economia. (NASCIMENTO, 2017, p. 75)

Segundo Washington Peluso Albino de Souza (2017, p. 176), o Direito Econômico integra os objetivos e interesses vinculados a Ordem Jurídica, existindo de forma voltada a conotação político-econômica. Cuida, portanto, de uma ordem jurídico-econômica vinculada a uma determinada ordem política, a qual conceitua por ser uma ideologia constitucionalmente adotada, sendo ideologia o conjunto de princípios que se encontram consagrados no texto constitucional. À Ordem Jurídica compete a regulamentação dos interesses humanos, como conjunto de normas jurídicas que definem, pela sua disposição harmônica, o sistema ou regime jurídico adotado na Constituição vigente.

Diferente de Ordem Jurídica, a Ordem Econômica seria, a composição de princípios fornecidos pela Ciência Econômica, baseando-se em fatos harmonizados segundo os valores econômicos, tais princípios seriam os responsáveis por oferecer a concepção de sistema e regime econômico. A Ordem Jurídica, por sua vez, consiste nas normas de conduta que determinam quando e como os fatos econômicos são regulados e postos em prática na sociedade juridicamente ordenada. (SOUZA, 2005, p. 176-180)

Neste ponto, importante entender que a Ordem Econômica não impõe ou estabelece atos específicos que garantam o exercício de seus princípios e valores na sociedade, mas apenas indica referenciais imprescindíveis para seu alcance através do direito positivo. A força cogente para sua efetivação vem justamente da norma jurídica positivada, advinda da Ordem Jurídica, meio capaz de concretização dos princípios econômicos a serem assegurados. Os elementos constitutivos da ordem econômica, portanto, sua organização, estrutura e procedimentalização possibilitam a juridicização da economia.

Tal ordem, no entanto, na concepção do Estado neoliberal, não trata-se de uma ordem econômica socialista, lastrada por princípios de um socialismo puro, nem mesmo de uma ordem econômica apenas calcada em princípios de um capitalismo liberal puro, mas sim uma ordem econômica composta de princípios fornecidos pela Ciência Econômica e normas de conduta que determinam a possibilidade prática dos fatos econômicos, buscando justamente a tradução da realidade social e econômica à qual o Direito procura regular, atender e resguardar. Tem-se, portanto, uma simbiose entre elementos capitalistas e socialistas, de forma a atender-se para uma harmonização de ambos os modelos de forma a garantir a feição de um modelo próprio. (SOUZA, 2005, p. 180)

Fábio Konder Comparato (2011, p. 404), ao estabelecer o quadro geral de poderes na qual se insere a regulação das atividades econômicas, o faz perante um panorama da organização constitucional da economia, entendendo que esta é pautada perante os princípios e finalidades expostos na Constituição Federal, de forma a definir o âmbito e o grau de intensidade dos poderes atribuídos aos órgãos estatais. Explana que as finalidades da ordem econômica nacional estão pautadas em uma ação conjunta da esfera estatal e privada, dentro do viés do Estado pós-liberal, de produção de políticas de ação, no qual o Direito se torna um instrumento de consecução dos fins do Estado.

Dessa forma, percebe-se que a norma jurídica assume papel de destaque na direção da economia, vez que condiciona, influi, consolida, o comportamento dos agentes de econômicos, e, em assim sendo, eventual legitimidade ou ilegitimidade das condutas do Estado perante a ordem econômica devem ser configuradas e interpretadas com base no texto constitucional, sendo este a fonte das diretivas e finalidades da atuação estatal para a consecução dos objetivos fincados na ordem econômica nacional.

Desde 1934, as constituições brasileiras vêm emergindo disposições referentes a atividade econômica, especialmente no tocante à promoção da justiça social nesse meio, marcando-se, quase sempre, pela inserção da liberdade de iniciativa e valorização do trabalho humano como fundamentos da ordem econômica.

Carlos Valder do Nascimento (2017, p. 67) parte do pressuposto de que a Economia guarda intrínseca relação com o Direito, vez que o desempenho do sistema econômico requer a regulação jurídica como forma a assegurar o uso dos fatores de produção, produtos e serviços. Essa regulação, portanto, pode ser vista já na própria Constituição Federal, que ao longo dos anos vem sofrendo consideráveis mudanças, sempre mantendo, no entanto, a proteção à justiça social e a livre iniciativa.

Em 1939, a Constituição previu a inserção de capítulo específico para tratar da regulação da ordem econômica, permitindo a sua agregação à ordem social, estrutura que manteve o ideário da valorização do trabalho humano e da liberdade de iniciativa até a configuração atual da Constituição de 1988, cujo título passou a ser denominado de “A Ordem Econômica e Financeira”, destacando os princípios constitucionais que norteiam os arts. 170 a 192 da Carta Magna.

Merece ressalva, para tanto, o inciso VI do art. 157 da Constituição brasileira de 1967, ao trazer expressamente que: “A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...) VI - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros”. Tal apontamento é de suma importância, já que demonstra o objetivo constitucional de repressão aos monopólios e falhas de mercado, de forma a se proteger a livre iniciativa e concorrência, princípios básicos da constitucionais resguardados ainda na Constituição atual.

O art. 170 da Constituição Federal de 1988 constitui o ponto de partida na interpretação da ordem econômica no Brasil, expondo dois fundamentos essenciais presentes em seu *caput*, a saber: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)”. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, portanto, constituem esses dois fundamentos que são explicitados na Carta Maior, ressaltando a necessidade de obediência aos princípios da ordem econômica brasileira como instrumentos indispensáveis ao desenvolvimento econômico.

Os fundamentos e objetivos da ordem econômica estão agrupados no art. 170 da CFEB, que declara como princípios da ordem econômica: (I) a soberania nacional, (II) a propriedade privada e sua função social, (III) a livre concorrência, (IV) a defesa do consumidor, (V) a defesa do meio ambiente e (VI) o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de pequeno porte que atuam com capital nacional, dando igual relevância para a redução das desigualdades sociais e regionais e a busca do pleno emprego. (COMPARATO, 2011, p. 406)

Neste ponto, Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 576) analisa e destrincha os princípios presentes nos incisos dos art. 170, CRFB, iniciando com a soberania nacional. Quanto a este princípio, destaca que não é um princípio próprio e específico do direito constitucional econômico, mas sim um princípio que está vinculado a todo o sistema constitucional, que constitui a essência de todo o direito nacional, não apenas da ordem econômica e financeira. O inciso II representa o próprio direito econômico ao estabelecer a proteção e preservação da

propriedade privada, bem como de sua função social, princípio que rege o ordenamento jurídico pátrio o qual confirma e subordina o direito do indivíduo sobre a propriedade.

Cumpra, portanto, destacar quais as diretrizes fincadas na Lei Maior no que diz respeito a intervenção do Estado no domínio econômico. O art. 170 da CRFB supramencionado abre o capítulo dos chamados “Princípio Gerais da Atividade Econômica”:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – Soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – funções social da propriedade

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. “

(BRASIL, 1998, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988)

Assegura ainda, no parágrafo único do mencionado dispositivo, o livre exercício a todos de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvos os casos previstos em lei. Tal preceito, no entanto, não pode ser interpretado de maneira apartada do que expressa o art. 3º da CRFB que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p.792), “faz uma explícita proclamação do projeto regente da República Federativa do Brasil, e conseqüentemente, do Direito Público brasileiro”, ao preceituar que:

“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. ”

(BRASIL, 1998, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988)

Neste diapasão, percebe-se a ênfase e o empenho do texto constitucional na realização e efetivação da justiça social, configurando esta como princípio tanto da ordem social, constante no art. 193 da CRFB, como também finalidade da própria ordem econômica. Igualmente, a

erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais se apresentam quer como objetivo fundamental da República, como também princípio da ordem econômica. (MELLO, 2010, p. 793)

Sobre o assunto, Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 796) expõe que a ordem econômica no direito brasileiro está intimamente relacionada com a ordem social por força de tratamento atribuído pela própria Constituição. O que pode ser verificado nos termos do art. 170 da CRFB que declara estar fundada a ordem econômica na valorização do trabalho humano, devendo se conformar aos ditames da justiça social. Preceitua ainda, dentre seus princípios, a redução das desigualdades sociais e regionais e a busca do pleno emprego. Conclui-se, portanto, que para cumprir os mandamentos constitucionais, necessita a ordem econômica com esta se conformar e atender aos princípios e objetivos da ordem social. Como consequência, menciona Celso Antônio Bandeira de Mello: “são inconstitucionais, logo fulmináveis jurisdicionalmente, quaisquer medidas econômicas tomadas pelo Estado em descompasso com estes rumos ou capazes de afetá-los detrimidamente.”

No que tange a liberdade de iniciativa, conforme dispõe o art. 170, esta constitui um dos fundamentos da ordem econômica que tem na livre concorrência de um de seus princípios obrigatórios. Como consequência da livre iniciativa e sua conformidade com o princípio da livre concorrência expõe Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 796) que a Administração Pública não possui o condão, nem mesmo título jurídico para reter sob seu domínio a outorga aos particulares (agentes econômicos) do direito ao exercício da atividade econômica, nem mesmo de especificar limites à produção ou comercialização que ao acaso, pretendem estes efetuar.

O princípio de maior relevância e interesse para tratativa da presente pesquisa está presente no inciso IV, do art. 170 da CRFB, que trata da livre concorrência como princípio essencial a ordem econômica.

A livre concorrência caracteriza a ordem econômica brasileira como de economia de mercado. Impõe a necessidade de participação do cidadão brasileiro de forma ativa, assim como dos segmentos privados, de discutirem e estabelecerem tal economia, tendo em vista ser a livre concorrência princípio de economia de mercado que deve ser assegurado para que a livre concorrência não seja tolhida ou afetada. Esse princípio, além de certificar garantias em defesa ao consumidor, para que não venha a ser explorado, tem importante função no que tange a repressão de abusos do poder econômico por atos que visem à dominação de mercado, à eliminação da concorrência e ou que visem o aumento arbitrário dos lucros. Cabe, portanto, ao

Estado atuar e intervir, toda vez que houver a concentração de empresas tendentes a impedir o exercício da concorrência, para evitar que este princípio seja suprimido, não se permitindo concentrações, dominações de mercados, eliminação da concorrência ou aumento arbitrário de lucros decorrentes dessa concentração desarrazoada. (MARTINS, 2011, p. 577)

Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 578) aborda ainda sobre os outros princípios restantes inseridos no art. 170, CRB, como o da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca pelo pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Questiona, no entanto, a busca pela redução das desigualdades regionais e sociais como princípio inerente da ordem econômica, haja vista, entende que tal princípio está melhor enquadrado às finanças públicas, tema não de direito econômico, abrangido pela ordem econômica, mas sim pelo Direito Financeiro. Explica que cabe às finanças públicas encontrar fórmulas que viabilizem a redução dos desníveis sociais.

Quanto ao seu Parágrafo Único, o art. 170 da CRFB, remete à Lei Complementar o exercício e definição dos setores considerados estratégicos na regulação das atividades das empresas privadas, limitando-as, de forma a garantir o livre exercício da atividade econômica.

Cabe, portanto, ao Estado exercer o seu papel regulador, na tentativa de assegurar o interesse geral e os direitos dos trabalhadores, bem como a disciplina da atividade econômica, garantindo a livre concorrência como meio fundamental ao desenvolvimento econômico do país, de acordo com os planos delineados para a ação governamental. (NASCIMENTO, 2017, p. 71)

Da interpretação do conteúdo principiológico da ordem econômica constitucional desbrava-se o entendimento de que a Constituição da República Federativa do Brasil contempla regime de mercado, haja vista que, da interação de seus princípios, transpõe-se as marcas da ideologia constitucionalmente adotada que evidencia a opção pelo sistema econômico capitalista, evidente na ordem econômica na Constituição.

Este foi o entendimento que externalizou o Relator Ministro Eros Grau quando do seu voto no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. ° 3.512-6, em 15 de fevereiro de 2006.

“A ordem econômica na constituição de 1998 define opção por um sistema, o sistema capitalista, no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o estado so intervirá na economia em situações excepcionais. Muito ao contrário”.

Explica que a Constituição de 1988 enuncia diretrizes, representando mais do que um simples instrumento de governo, vez que postula um plano de ação normativo, tanto para o Estado como

para a sociedade, cujos preceitos e fundamentos são veiculados pelos artigos 1º, 3º e 170º da CRFB.

Ainda segundo o Relator, Ministro à época, Eros Roberto Grau, os princípios inerentes à ordem econômica, seus fundamentos e fins, prosperam no sentido de possibilitar também a construção, em nível infraconstitucional, da ordenação e regulação econômica. Identifica o princípio da dignidade da pessoa humana como finalidade da ordem econômica, no sentido que esta deve ter por fim assegurar a todos existência digna, e a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa como seus verdadeiros fundamentos, no sentido de que esta nestes fundamentada. Qualquer prática econômica incompatível com tais preceitos, será adversa à ordem constitucional, e conseqüentemente, institucionalmente inconstitucional. (GRAU, 2015, p. 191-193)

O modelo brasileiro inserido na Constituição optou pela absorção dos postulados da livre iniciativa e da economia de mercado, sem abdicar o Estado de seu papel como agente regulador e fiscalizador do mercado, e de estímulo a determinadas posturas dos agentes econômicos, o que ocorre, inclusive, mediante a extrafiscalidade tributária, objetivando a efetivação dos interesses econômicos. (NASCIMENTO, 2017, p. 78)

No entanto, ao estabelecer a livre iniciativa como base da ordem econômica, reconhecendo-se então a liberdade como um dos fatores estruturais dessa ordem, indaga-se qual seria os limites do estímulo promovido pelo Estado aos agentes mercado, respaldando-se, justamente, nessa autonomia empreendedora extraída do texto constitucional, tendo vista a possibilidade de tal estímulo vir a confrontar-se com os preceitos da livre concorrência, princípio exposto no próprio artigo 170 da CRFB, em seu inciso IV. Tal questionamento tem sua importância diante da probabilidade de que se ocorra eventual desequilíbrio concorrencial resultante de políticas de exoneração tributária adotadas ou permitidas pela própria administração direta.

Se reconhece, sem dúvidas, a imperatividade da livre iniciativa e da liberdade de mercado consagradas no texto constitucional no que tange à ordem econômica, confirmando que sua estrutura está centrada na atividade e autonomia social e dos grupos econômicos, e não necessariamente no Estado. No entanto, preciso é considerar que tal postulado não significa uma ordem *laissez faire*, não apenas porque a livre iniciativa deve estar atrelada a dignidade e valorização do trabalho humano, mas, principalmente, pela necessária manutenção da livre concorrência no mercado econômico.

Essencial se faz a livre iniciativa enquanto mecanismo de coordenação e organização dos processos econômicos, instituto que delimita as atribuições do Estado como agente normativo e regulador.

Nesse sentido, conclui-se que a ordem econômica, devidamente aplicada e trabalhada, é capaz de servir de meio para uma série de medidas que, conjugadas umas às outras, tanto por um viés intervencionista como também em um viés regulador, pode sistematizar o campo da atividade econômica de forma a se manter uma maior concorrência entre seus agentes e ainda reduzir desigualdades e anomalias diversas, seja através da supervisão legal das organizações privadas, seja por meio de leis restritivas do tipo antitruste, de modo a se evitar concentração do poder econômico. Isso porque, dentro da conjuntura de um estado regulador, as leis passam a servir de instrumentos reais de correção perante as tantas contradições existentes nos interesses privados.

É justamente no grau de sua aplicabilidade que Fábio Konder Comparto (2011, p. 406) visualiza a dificuldade na implementação dos princípios e finalidades inerentes à ordem econômica, afirmando, inclusive, que não identifica força vinculante significativa da declaração dos princípios enquadrados no art. 170 da Constituição Federal. Isso porque trata-se de objetivos e finalidades que vinculam não apenas a produção legislativa, mas também a atividade administrativa do Poder Executivo, constituindo o Poder Judiciário, mais especificamente através do Supremo Tribunal Federal - STF, apenas aquele último poder competente para atuar como interprete do texto constitucional capaz impor o cumprimento da Lei Maior, no entanto, este Poder Judiciário não possui a tradição de criar decisões concretas e soluções novas a partir de declarações legais de princípios, haja vista, o raciocínio judicial brasileiro ser costumeiramente pautado em termos formalistas da norma regra.

Concluindo, o que se pretende deixar claro é que, diante do conjunto de princípios e finalidades acerca da ordem econômica presentes no art. 170 da Constituição Federal, esta não admite uma estatização completa da economia, bem como apresenta notória necessidade em aperfeiçoar as formas de aplicabilidade e efetivação dos princípios que compõem a ordem econômica.

3.2 A DEFESA DA CONCORRÊNCIA

A defesa da concorrência, enquanto objetivo central da presente pesquisa, impõe a relevância de se destacar, mesmo que de forma breve, pontos importantes da história da política de

concorrência no Brasil, que influenciada por fatos políticos e sociais, respondeu a diferentes objetivos ao longo da formação do direito da concorrência. Necessária sua análise, tanto no intuito de esclarecer seu surgimento, como também de servir de meio para entender seus objetivos, deficiências e exigências.

O liberalismo econômico, instaurado juntamente com o período histórico de origem da revolução industrial, teve no livre-mercado e na livre-concorrência seus postulados mais proeminentes como institutos originalmente suficientes e capazes de regular o mercado pela ordinária atuação da lei da oferta e da procura, sem que houvesse uma maior regulação exógena do mercado, cercado e vedado à atuação direta do Estado, primando pelo não intervencionismo estatal. Consequência disso, sucederam-se as concentrações de capitais, o aumento abusivo dos preços e o surgimento das falhas de mercado. (FORGIONI, p. 70, 2018).

Observa-se que a competição não regulamentada entre os agentes econômicos, fundada meramente na não intervenção estatal e livre concorrência, é igualmente prejudicial à preservação do ideal funcionamento do mercado consoante os preceitos constitucionais que compõem os fundamentos da ordem econômica. Demonstra-se, assim, necessária a regulamentação da concorrência para, justamente, garantir o exercício do livre mercado.

A política de concorrência e sua origem lastreiam-se principalmente na reação à formação de trustes nos Estados Unidos no final do século XIX. O crescimento do mercado em economia de larga escala e economia de escopo, deu ensejo ao aumento das fusões e incorporações. No entanto, a última parte do século XIX foi marcada pela redução considerável dos preços, que se tornaram instáveis devido a fatores macroeconômicos e pelo acirramento das competições. Resultado disso foi o aumento do controle de preços por meio do surgimento de cartéis e trustes que acabaram por prejudicar os demais grupos da economia, dentre estes, os consumidores finais, os pequenos empresários, produtores e agricultores, que utilizavam como insumo os produtos cartelizados. Constatou-se, portanto, a necessidade de criação de uma legislação antitruste que se concretizou, principalmente, com a promulgação da Lei Sherman (*Sherman Anti-Trust Act*) em 1890 que, embora não tenha sido a primeira lei com tal objetivo (tendo em vista o Canadá ter adotado lei similar anteriormente), visou a proteção da liberdade econômica com a proibição de contratos e conspirações de restrições de comércio e a proibição e combate de tentativas de monopolização dos mercados. (MOTTA, 2015, p. 1-5)

O *Sherman Act* representou então o entendimento de que sendo a concorrência elemento fundamental e primordial para o sistema econômico, ao mesmo tempo, esta precisa ser regulada

pelo Estado no intuito de eliminar as distorções e os excessos que esta é capaz de causar ao sistema.

Seguintes a Lei Sherman, outras leis foram sendo promulgadas com a finalidade de combater e regular políticas desonestas de comércio, dentre elas a Lei Clayton e a Lei Federal do Trade Commission. Destarte, o desenvolvimento da política antitruste com vistas à defesa da concorrência tomou espaço concomitantemente perante a União Europeia, a partir de uma série de medidas pró-competitivas adotadas pelo Reino Unido, França, Alemanha, Itália e outros países da comunidade europeia, pelos quais a defesa da livre concorrência partiu, justamente, da análise de mercado e dos impactos advindos das fusões e incorporações, e da conclusão de que tais fenômenos deveriam ser limitados de modo a não acarretar o aumento dos preços e distorção do comércio, que muito restringem a liberdade de atuação dos pequenos produtores e empresários. (MOTTA 2015, p. 12)

As comunidades europeias perceberam o princípio da livre concorrência como instrumento imprescindível para se obter um funcionamento adequado e eficiente do mercado e como meio preferível à organização centralizada deste, de forma que a eficiência econômica decorre da política de integração do comércio e, principalmente, da manutenção do mercado competitivo, de forma a se encorajar a eficiência econômica dos mercados e a alocação ótima dos recursos. (MOTTA, 2015, p. 13)

No Brasil, o direito da concorrência também se iniciou mediante a política de controle ao aumento dos preços, essencialmente a partir de dois decretos (decreto nº 869, de 18 de novembro de 1938, posteriormente substituído pelo decreto n.º 4.407, de 07 de outubro de 1942) que visavam coibir práticas abusivas e condutas que prejudicassem a livre concorrência dos mercados, mas que, no entanto, foram revogados diante do ambiente de liberdade política e econômica difundida no fim do Estado Novo. O intuito constitucional de defesa da concorrência se manteve, no entanto, tendo inclusive possibilitado o surgimento do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, por meio da Lei 4.137 de 1962, primeira lei antitruste que regulamentou dispositivo constitucional incluído na Constituição de 1946. (MOTTA, 2015, p. 14)

A preocupação com o abuso do poder econômico e a defesa da concorrência ganhou importante dimensão com o advento da então atual Constituição Federal de 1988 mesmo após o regime militar e a passagem do Estado Social e a forte intervenção deste sobre a economia. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1998, com ênfase em seu art. 170, veio a estabelecer os princípios da ordem econômica, salvaguardar a livre-concorrência e resgatou a

determinação de repressão ao abuso do poder econômico inaugurada na Constituição de 1946, ao que passa a expor no atual art. 173, §4º da CRFB: “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que objetive o domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.”.

A defesa da concorrência compreende uma série de objetivos que à inspiram e tornam necessária a sua regulação. Dentre estes objetivos destacam-se a regulação do bem-estar econômico (excedente total do mercado e o excedente do consumidor), a defesa das microempresas e empresas de pequeno porte, no tocante a proteção destas ao abuso do poder de grandes empresas e grupos econômicos, promover a integração do mercado, enquanto objetivo particularmente político, o combate à inflação, a manutenção da justiça e equidade e a promoção do constante aprimoramento do desempenho de empresas. (MOTTA, 2015, p. 18-25)

Diante o exposto, conclui-se que a concorrência no Brasil constitui instrumento imprescindível a ser utilizado na realização dos objetivos da nação, inseridos no art. 3º da CRFB, bem como na garantia das finalidades e fundamentos da ordem econômica (art. 170, CRFB).

Tais objetivos e fundamentos passam a ser implementados na prática mediante a aplicação do direito econômico e seu conjunto de técnicas jurídicas (atuação do Estado sobre o domínio econômico por uma atividade legislativa de regulação), viabilizando a direção do comportamento dos agentes de econômicos, estimulando, estabilizando e dirigindo a economia na realização da política pública econômica, na preservação e condução do mercado. (FORGIONI, p. 86, 2018)

Nessa linha, aborda Paula Forgioni (p. 88, 2018) que a intervenção estatal sobre o domínio econômico, efetuada mediante a chamada atividade legislativa de regulação e pela própria influência da disciplina pública no comportamento dos agentes econômicos, impõe normas de condutas a serem seguidas e observadas por estes, no intuito justamente de tutelar a livre concorrência e reprimir o abuso do poder econômico. As normas antitrustes surgem então como técnica a favor do Estado para efetivar determinadas políticas públicas.

No Julgamento de medida cautelar pelo Supremo Tribunal Federal, em Ação Cautelar n.º 1.657-6 RJ, o Ministro Relator para acórdão, Cezar Peluso, em seu voto expôs:

“A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, *caput*). Lembro que “livre iniciativa e livre concorrência, esta como base do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa (cf. FARINA; AZEVEDO;

SAES: *Competitividade: mercado, estado e organizações*. São Paulo, 1997. cap. IV). Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços (...)" Calixto Salomão Filho, referindo-se à doutrina do eminente min. Eros Grau, adverte que "livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta (...). O que ocorre é que o princípio da livre iniciativa, inserido no *caput* do art. 170 da CF, nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social, e que pode, conseqüentemente, ser limitada". [AC 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. min. Cezar Peluso, j. 27-6-2007, P, DJ de 31-8-2007.]

O antitruste inserido no âmbito do Direito Econômico, na defesa da concorrência, simboliza mais do que mero instrumento para eliminação dos efeitos autodestrutíveis oriundos do mercado liberal. Mais que isso, constitui, nas palavras de Eros Roberto Grau: "técnica de que lança mão o Estado contemporâneo na implementação de políticas públicas". (GRAU, 2018, p. 10)

A defesa da concorrência, portanto, apesar de símbolo essencial do liberalismo econômico, enquanto instrumento que fomenta competitividade de mercado respaldada em princípio constitucional, deve conciliar a preservação da liberdade econômica individual com o interesse público, na medida em que estimula a competição entre os agentes de mercado com o fim de manter os preços inferiores aos de monopólio e com o fim de melhoria da qualidade de serviços e produtos. (FORGIONI, 2018, p. 67)

Considerando o ideal de atuação espontânea dos agentes econômicos e a competição desordenada entre estes, a livre concorrência deve ser regulada pelo Estado mesmo que de forma mínima, de modo a assegurar o respeito e a segurança aos fundamentos da ordem econômica, bem como garantir a harmonização dos conflitos. Isso porque tal princípio constitucional, desprovido da ideal intervenção estatal, é capaz de fomentar concentrações, falhas e distorções de mercado. Tal intervenção estatal, por sua vez, ocorre inevitavelmente através do Direito, que deve viabilizar a fluência justa das relações de mercado e garantir o exercício do interesse público e o bem-estar social. (FORGIONI, 2018, p. 70-73)

Em complemento quanto ao exposto, ressaltou o Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 442.941-2 DF, de sua relatoria, que o próprio texto constitucional de 1988 autoriza a intervenção estatal na economia, por meio da regulamentação dos setores econômicos, devendo tal prerrogativa, no entanto, se ajustar aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica, nos termos do art. 170 da CRFB, dentre eles a livre iniciativa e livre concorrência. Esclarece ainda que a faculdade do Estado em editar normas de intervenção estatal na economia, não autoriza, entretanto, a violação destes princípios, e por isto, estes devem ser defendidos e resguardados.

Destarte, a ausência de normas claras a implementar uma política econômica estatal efetiva acarreta insegurança e instabilidade jurídica, cenário desfavorável à coletividade e, conseqüentemente, aos pequenos empresários e consumidores.

A regulação e defesa da concorrência constitui, portanto, fenômeno intrínseco ao Direito Econômico e instrumento de que se lança mão o Estado no intuito de implementar a política pública necessária para que haja uma integração econômica comunitária, a organização e implementação das regras funcionais de mercado.

A manutenção da concorrência serve de meio na consecução das finalidades constitucionais e das políticas públicas e socioeconômicas, constituindo princípio fundamental de interpretação e aplicação das normas antitruste. Desta forma, no Brasil, a concorrência se mostra como um instrumento e não apenas um fim em si mesmo, visando a consecução das diretivas constitucionais presentes na Constituição Federal da República de 1988.

3.2.1. O Princípio da Livre Concorrência

Nesta ocasião, faz-se devida a tratativa acerca do Princípio da Livre Concorrência como princípio econômico constitucional mais relevante e significativo para o desdobramento da presente pesquisa que tem na livre concorrência o ponto de partida, o instrumento de parâmetro na análise de eventual legalidade ou ilegalidade na concessão de isenções tributárias, considerando a extrafiscalidade como instrumento de regulação econômica.

Em linhas gerais, expressa Eros Roberto Grau (2015, p. 151) que a positividade, no ordenamento jurídico, de determinados princípios, mesmo quando não expressos no texto de Direito Positivo, desempenham, ainda assim, função de inquestionável importância definitiva no processo de interpretação e de aplicação do Direito.

Expõe que a interpretação do Direito possui caráter constitutivo e não meramente declaratório, e que interpretar e aplicar o Direito é concretizá-lo na realidade, perante a mediação de seu caráter geral normativo e a sua aplicação ao caso concreto particular. Constitui, então, retirar, dos textos normativos e dos fatos atinentes, a norma jurídica geral que será a premissa de formação de uma norma jurídica de decisão, a ser desenvolvida no bojo da prudência, não havendo no Direito, uma única solução correta para os conflitos, senão várias. Dessa forma, os princípios, estejam eles explícitos ou implícitos no texto constitucional, sua definição e

classificação, auxiliam na interpretação e aplicação da ordem econômica na Constituição, tornando compreensível a necessidade de servir-se de tais princípios como conformadores da interpretação das regras constitucionais. A Constituição Federal representa, assim, o estatuto jurídico do político que remete à ponderação dos “valores políticos”, valores estes que se inserem no mundo jurídico quando contemplados em princípios. (GRAU, 2015, p. 158).

Esse é entendimento proposto por Gomes Canotilho (1993, p. 209) ao citar que a interpretação das normas constitucionais deve ter em conta a Constituição enquanto estatuto jurídico do político, cujo o domínio de programas normativos ultrapassa o âmbito do próprio Estado, e que, conseqüentemente, a influência dos valores políticos na interpretação constitucional legitima a utilização dos princípios políticos constitucionalmente estruturantes como recurso para tanto.

Enfatiza, Eros Roberto Grau (2015, p. 158-163) que as normas constitucionais, incluindo-se nesse aspecto, os princípios, compõem um conjunto de normas dotado de unidade e coerência que influencia e possibilita, de forma determinante, a interpretação da constituição, que é dominada pela força dos princípios. Explica, contudo, que maior complexidade ainda é dada a interpretação dos princípios porque, além dos princípios constituírem critério dominante para a interpretação da constituição, os próprios princípios constituem também objeto de interpretação per se. Explica que a aplicação do direito, através da interpretação de suas normas, traduz-se de maneira não estática, tendo em vista a adaptação contínua de suas normas à constante alteração da realidade social e seus conflitos, em coerência com as necessidades reais da sociedade que é dinâmica por sua natureza. Afirma, portanto, que o significado válido dos princípios pode ser variável no tempo e no espaço, histórica e culturalmente.

Não se pode olvidar que deve partir de tal conjuntura a análise do princípio da livre concorrência, enquanto princípio político impositivo e explícito, recolhido no próprio texto da Constituição Federal, precisamente em seu art. 170, inciso IV, cuja observância constitui imperativo da justiça na organização econômica-social do Estado e na consecução e definição de seus fins.

Segundo expõe Luiz Eduardo Schoueri (2007, p.243), o princípio da livre concorrência serve como parâmetro e baliza na garantia das finalidades e manutenção dos anseios da ordem econômica. Aduz ainda que este princípio, ao lado dos demais princípios arrolados no art. 170 da CRFB, a citar, o princípio da soberania nacional, da função social da propriedade privada, da defesa do consumidor e do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, serve como limite expresso constitucionalmente à atuação e intervenção estatal sobre o domínio econômico.

Ao destrinchar o art. 170 da CRFB, compete elucidar que a Ordem Econômica não tem como finalidade a livre concorrência ou livre iniciativa. A livre iniciativa, juntamente com a valorização do trabalho humano constituem os fundamentos através dos quais se baseia a ordem econômica. Já a finalidade pela qual existe, e deve assegurar, a ordem econômica é a existência digna a todos. O princípio da livre concorrência, portanto, juntamente com os demais princípios que integram o art. 170 da CRFB, configura-se como parâmetro, como limite, da atuação do Estado na consecução da finalidade da ordem econômica: a existência digna a todos. (SCHOUERI, 2007, p.244)

Importante concluir, para o deslinde da presente pesquisa, que, mesmo que o Estado, através da concessão de isenções fiscais, venha a intervir sobre o domínio econômico por meio de normas tributárias indutoras respaldadas na justificativa da extrafiscalidade, e que tenham como finalidade assegurar a existência digna a todos, ainda assim, não será toda e qualquer atuação estatal ou atuação de agente econômico baseada na livre iniciativa que, nesses moldes, será prestigiada e aceita pelo ordenamento. Isso porque, mesmo que se trate de uma atuação pautada na livre iniciativa com a finalidade de assegurar a existência digna a todos, se não forem respeitados, para tanto, o princípio da livre concorrência ou os demais expressos nos incisos do art. 170 da Constituição Federal, a atuação mencionada restará eivada de ilegalidade, e, portanto, deverá ser rechaçada.

Deve-se, assim, entender a livre concorrência como uma garantia constitucional a assegurar à todos (totalidade da coletividade) o livre acesso ao mercado, com a finalidade de assegurar a todos uma existência digna, não cabendo falar, portanto, na livre concorrência como meio a se tolerar a livre atuação dos agentes do mercado a qualquer custo. (SCHOUERI, 2007, p.245-246)

O princípio da livre concorrência se apresenta no texto constitucional no art. 170, inciso IV, da CRFB, compondo, ao lado de outros princípios, o que chama Eros Roberto Grau (2015, p. 205) de “princípios da ordem econômica”. Afirma ainda o autor que o princípio da livre concorrência pressupõe um quadro de igualdade jurídico-formal da competitividade de mercado e que, apesar de, precipitadamente, parecer este princípio contrastar com as manifestações próprias do poder econômico, institucionalizado na Constituição Federal de 1988 através do §4º do art. 173, e com a incontestável desigualdade das empresas e agentes econômicos, própria e inerente de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, o princípio da livre concorrência, que nas suas palavras “se expressa como princípio da repressão aos abusos do poder econômico”, constitui-

se fragmento do próprio poder econômico que é e constitui a regra na ordem econômica, institucionalizada, inclusive, como mencionado. (GRAU, 2015, p 205-207)

Não poderia, portanto, estar o princípio da livre concorrência apartado de tal conformação, isso porque é nessa linha de contraposição de princípios e interpretação complexa e interdisciplinar que é analisada e estudada a exigência constitucional de repressão ao abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (art. 173, §4º, CRFB). A Constituição Federal de 1988 é precisa ao expor em seu art. 170 que “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” o que, porém, submete à rigorosa observância de uma série de princípios que elenca, dentre os quais presentes a livre concorrência, a defesa do consumidor, a redução das desigualdades regionais e sociais, a soberania nacional, entre outros. (BOMFIM, 2015, p. 171)

Ao acolher a existência e a manifestação do poder econômico como característica intrínseca e inerente à ordem econômica, possível é perceber, como aborda Diego Bomfim (2015, p.172), a existência de três vetores empregados quando da determinação e disposição da ordem econômica, quais sejam: (I) o seu objetivo que “tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”; (II) o seu fundamento “na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”; e, por fim, (III) os seus princípios retores, através dos quais se processa a ordem econômica: a soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca pelo pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. (BOMFIM, 2011, p. 172)

Percebe-se, portanto, que a livre concorrência exposta na Lei Maior não comporta significado de competição ilimitada e anárquica, baseada na competitividade desleal, na livre e desregulada atuação dos agentes econômicos no mercado capitalista, mas sim de uma competitividade regulada e coordenada a reprimir abusos do poder econômico, constituída, sobretudo, sob um valor social e coletivo, que parte, justamente, da interação entre diversos outros princípios e valores consagrados no texto constitucional.

Configura-se assim, o princípio da livre concorrência, nos ensinamentos de Diego Bomfim (2011, p. 218), como vetor axiológico a ser levado em conta quando da análise da juridicidade da norma tributária de concessão de isenções fiscais, enquanto valor preservado no texto constitucional, haja vista inegável potencialidade de ofensa a este princípio pela tributação extrafiscal com anseios extrafiscais. Apesar disso, entende-se que não deve se manter no

ordenamento norma tributária que ofenda o princípio da livre concorrência, excetuando as situações em que haja a devida fundamentação e ponderação entre outro princípio que, no caso concreto averiguado, possua relação de precedência.

O princípio da livre concorrência assume sentido, na Constituição da República Federativa, enquanto delineador negativo do exercício da competência tributária, conformado pelo conjunto dos demais princípios contemplados pela Constituição que subsistem em harmonia, tendo em vista sua natureza pragmática e principiológica.

Cabe neste ponto ressaltar que a análise do princípio da livre concorrência possui íntima relação com o princípio constitucional da livre iniciativa, exposto no art. 170, *caput* e art. 1º, IV, da CRFB, princípio político constitucionalmente conformador, sendo a livre concorrência princípio corolário da livre iniciativa, o que impõe a fixação do conceito livre iniciativa de forma precedente ao próprio entendimento e compreensão da livre concorrência, justamente por ser a ordem econômica fundada na livre iniciativa e processada mediante o respeito e a observância da livre concorrência.

Diego Bomfim (2015, p. 173) narra que o princípio da livre iniciativa deve ser entendido como a possibilidade de atuação e do exercício do particular no domínio econômico sem maiores amarras ou intervenções, “embaraços” do poder público, exprimindo assim, parcela de liberdade no exercício da atividade econômica. Impende, pontuar, no entanto, que a compreensão em torno do princípio da livre iniciativa não é tão simples.

Depreende-se da análise do art. 1º, IV, da CRFB, que a livre iniciativa exprime valor inerentemente social, enquanto fundamento da República. Já o mesmo princípio previsto no *caput* do art. 170 da Constituição, enquanto princípio constitucionalmente conformador da ordem econômica, enfatiza Eros Roberto Grau que (2015, p. 198) a “análise da livre iniciativa encontra necessária complementação na ponderação do princípio da livre concorrência”. Enquanto fundamento da ordem econômica, não se resume a livre iniciativa à princípio básico do liberalismo econômico em sua concepção primitiva, o que permitiria uma liberdade absoluta de iniciativa econômica, mas o princípio visa, acima disto, assegurar, através de medidas de polícia, a defesa dos agentes econômicos contra as corporações e a intervenção exacerbada do próprio Estado, como garantia de legalidade.

Dentre os sentidos que podem ser extraídos da livre iniciativa, Eros Roberto Grau (2015, p. 202) divide-os entre: (I) liberdade de comércio e indústria e (II) liberdade de concorrência. Classificando internamente tais sentidos, fraciona ainda a livre iniciativa em liberdade pública

e liberdade privada. Propondo-se a presente pesquisa à análise da concorrência, cumpre abordar os três sentidos citados pelo autor da livre iniciativa enquanto liberdade de concorrência, a dizer: (I) a possível faculdade de captação de clientes, desde que não através da competitividade desleal de mercado; (II) a proibição de formas de atuação dos agentes que gerem obstáculos à garantia da concorrência; e (III) a necessária neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, de modo a resguardar a igualdade de condições dos concorrentes. As duas primeiras classificações enquadram-se como aspectos componentes da liberdade privada, no entanto, a terceira, importante premissa diante da qual se alinha a presente pesquisa, constitui-se componente da liberdade pública.

Depreende-se intensa interação entre o princípio da livre iniciativa e o princípio da livre concorrência, sendo o primeiro, premissa de existência do segundo, funcionando a livre concorrência como delineador da livre iniciativa em um vínculo de mútua influência na ordem econômica. É dizer, tomando-o de forma individual, o princípio da livre iniciativa confere liberdade aos agentes econômicos a atuarem no mercado de forma a manejar o poder econômico, a produzir, distribuir e circular riquezas, o que pode, em uma perspectiva liberalista, gerar distorções de mercado não corrigidas pelos regramentos básicos, contribuindo para o acúmulo de poder e a restrição de liberdade de outros agentes econômicos. A livre concorrência, portanto, conforma o princípio da livre iniciativa aos moldes e parâmetros estabelecidos na CRFB, inclusive para que a livre iniciativa possa ser preservada. (BOMFIM, 2011, p. 175)

Extrai-se daí o papel do princípio da livre concorrência que serve como fundamento a ser considerado na validade da intervenção do Estado no domínio econômico e sobre o domínio econômico, de forma a compatibilizar o exercício da livre iniciativa com a ordem econômica constitucional e a assegurar os ditames da justiça social.

O princípio da livre concorrência, portanto, não constitui um princípio de mero valor absoluto que se esgota em si mesmo, na verdade, se apresenta como verdadeiro instrumento de controle de legalidade, técnica que deve privilegiar o Estado na manutenção do equilíbrio econômico. (FORGIONI, p. 89, 2020).

Na mesma linha, fundamenta Luís Eduardo Schoueri (2007, p. 243 – 246) aduzindo ser a livre concorrência meio para atingir determinada finalidade, qual seja, a finalidade constitucional, não cabendo falar em livre concorrência em si mesma. O sentido da livre concorrência, portanto, se perfaz como direito assegurado à toda coletividade (liberdade de atuação), garantido o interesse da sociedade (existência digna). Dessa forma, constata-se não ser papel do princípio da livre concorrência constituir per si, fundamento máximo ou finalidade da ordem

econômica, visto que é atribuído, respectivamente, à livre iniciativa, à valorização do trabalho humano e à existência digna a todos tal qualidade. Igualmente aos outros princípios arrolados pelo art. 170 da Constituição Federal, a livre concorrência constitui critério justamente a direcionar a atuação da livre iniciativa e da valorização trabalho humano, na busca da efetivação da justiça social e da dignidade.

Aborda ainda, Eros Roberto Grau (2015, p.193) que a amplitude dos preceitos constitucionais, e aqui dá-se especial relevância ao princípio da livre concorrência, abrange não apenas normas jurídicas, mas alcançam também condutas adversas ao disposto no art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil, tornando constitucionalmente rechaçadas não apenas normas, mas também condutas incompatíveis com ordem econômica constitucional.

Ressalta-se aqui a função do princípio da livre concorrência na regulação econômica, vez se apresenta tal princípio como parâmetro balizador da intervenção estatal no domínio econômico. Destarte, a livre concorrência se impõe dentro de um ambiente monitorado, no qual é válida a atuação do Estado por meio de intervenção direta, bem como por intervenção indireta, na fixação de regras comportamentais dos agentes econômicos (intervenção por direção) ou por estímulos e desestímulos (intervenção por indução), estando aí englobada a atuação do Estado por meio da extrafiscalidade tributária. A máxima da eficiência no sistema econômico pressupõe a multiplicidade de agentes econômicos e o equilíbrio de suas atuações no ambiente de mercado, cabendo ao Estado garantir o seu adequado funcionamento, através da defesa da livre concorrência que se mostra, portanto, indispensável. (SCHOUERI, 2007, p. 246 - 247)

É tomado então, o princípio da livre concorrência como princípio jurídico propício a instrumentalizar a preservação e a manutenção da condição de paridade concorrencial entre os agentes econômicos. Ressalta-se, no entanto, que ao buscar a maior liberdade possível de acesso ao mercado e igualdade de oportunidades e condições de competir aos agentes, visando o bem-estar coletivo social, não está subordinado o princípio da livre concorrência à implantação de uma igualdade absoluta, o que iria contrário à livre iniciativa e aos anseios do texto constitucional que, por sua vez, legitima e reconhece como inerente a existência do poder econômico, apenas o regulando, quando necessário, para que se evite o abuso de seu exercício. Nesse sentido, menciona Diego Bomfim (2011, p. 180) “Não há de se falar, portanto, em igualdade entre os competidores, e sim em igualdade de oportunidade de competir”. Expressa que a igualdade a ser preservada não diz respeito especificamente aos agentes econômicos entre si, mas sim à própria estruturação do mercado, é a livre iniciativa que estimula e tem interesse na desigualdade de atuação dos competidores.

O que, por sua via, o ordenamento impede e rechaça, e que será demonstrado mais à frente no deslinde da presente pesquisa, é que essa desigualdade de condições, no âmbito da competitividade de mercado, decorra de uma intervenção estatal, de uma atuação estatal que contrarie o princípio da neutralidade concorrencial do Estado. (BOMFIM, 2011, p. 181)

O princípio da livre concorrência, portanto, justifica e torna legítima a regulação econômica diante a ocorrência de práticas abusivas de mercado, estas consideradas prejudiciais e contrárias aos fundamentos da ordem econômica, para que o exercício da livre iniciativa seja devidamente ajustado aos anseios constitucionais, evitando seu emprego de forma desmedida. Complementa ainda Diego Bomfim (2011, p. 177), que o sopesamento da livre iniciativa, justificado no princípio da livre concorrência, contudo, deve ser feito mediante análise de cada caso em sua concretude, para que haja a aplicação do princípio na maior medida possível, considerando sua condição e qualidade específica como um dos pilares fundamentais da República que preza pela dignidade humana e garantia da justiça social. Entende assim, que o fim último da ordem econômica estruturada na CRFB deve ser perseguido no domínio econômico, de forma a preservar a exteriorização da livre iniciativa, desde que respeitados os demais princípios da ordem econômica, incluindo-se aí o princípio da livre concorrência.

3.2.2 O Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) e o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE.

As competências relativas ao desempenho da defesa da concorrência no Brasil eram atribuídas aos três componentes do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, constituído pelo Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência – CADE, pela Secretaria de Direito Econômico – SDE e a Secretaria de Acompanhamento Econômico.

Levando em consideração a quantidade de componentes desse sistema, Eduardo Ferreira Jordão (2009, p. 127-154), faz uma crítica a essa estrutura originalmente adotada. Argumenta que a existência de três componentes formadores do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência acarreta o que chama de “sobreposição de competências” e dispêndios desnecessários de recursos, além de limitar a eficiência das economias de escala que seria obtida diante da concentração da atividade. Continua asseverando ainda que tal conformação possibilita o surgimento de conflitos de opiniões e, conseqüentemente, insegurança jurídica.

Constituíam a SDE e a SEAE os principais responsáveis pelos programas de defesa econômica no Brasil. Sob a égide da antiga Lei nº 8.884 de 1994, quase totalmente revogada pela Lei nº 12.529 de 2011, competia à SDE zelar pelo cumprimento da antiga Lei de Defesa da Concorrência, de forma a orientar os variados órgãos da administração pública quanto à adoção de medidas necessárias ao seu cumprimento (art. 14, XIII), promovendo uma espécie de cooperação institucional entre as agências antitrustes e os agentes reguladores, bem como atuar alinhado ao mercado, ainda que em averiguações preliminares, desenvolvendo estudo e pesquisas objetivando a prevenção de infrações à ordem econômica. (BRASIL, 1994)

Já a SEAE, resultado do desmembramento da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, criada em 1º de janeiro de 1995, por meio da Medida Provisória nº 813, possui suas competências previstas no art. 12 do Decreto nº 6.313/2007, competia acompanhar a implantação dos modelos de regulação e gestão desenvolvidos pelas agências reguladoras, pelos ministérios setoriais e pelos demais órgãos afins, bem como manifestar-se diante a edição de atos normativos e instrumentos legais que afetem as condições de concorrência e eficiência do mercado. (JORDÃO, 2009, p. 127-154)

Insta salientar, com a edição da Lei nº 12.529 de 2011, a qual revogou quase a totalidade dos dispositivos da antiga Lei de Defesa da Concorrência, a Lei 8.884 de 1994, modificou-se a composição do SBDC, limitando-o, nos termos de seu art. 3º, aos órgãos do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE e a Secretaria de Acompanhamento Econômico – SEAE, não mais compondo o sistema a Secretaria de Direito Econômico – SDE a qual foi incorporada pelo CADE que passou a ser composto por três divisões principais: Tribunal Administrativo e Superintendência-Geral, e ainda o Departamento de Estudos Econômicos. (FORGIONI, 2018, p. 132).

No intuito de adentrar a abordagem dos aparatos, instituições e instrumentos disponíveis ao Estado na defesa da concorrência, imperioso se faz o estudo da função, das atribuições e das competências específicas do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE perante os possíveis efeitos anticoncorrenciais da norma tributária, bem como sua capacidade de atuação na garantia e implementação das regras funcionais de mercado, de forma a reprimir e a evitar o abuso do poder econômico nos termos do art. 173, §4º da Constituição Federal.

Em proêmio, destaca-se que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica é uma autarquia federal que possui atribuição em todo território nacional visando a manutenção e garantia da livre concorrência e livre iniciativa. Destaca-se como produto da própria história de evolução da política de concorrência no Brasil. Ademais, sua forma de atuação e operacionalização, bem

como a eficácia de seus procedimentos, sofreram constantes e diversas transformações no decorrer do desenvolvimento da política antitruste e de defesa do princípio da livre concorrência, seja por reformas legislativas ou por mudanças de política de governo do Estado.

O CADE aparece no sistema brasileiro de defesa da concorrência quando da vigência da antiga Constituição de 1946, através da edição da Lei nº 4.137 de 1962, criando a primeira lei antitruste brasileira e, em seu art. 3º, o ente responsável por aplicá-la: o CADE (Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência). O CADE se caracterizaria, portanto, como o ente responsável pela aplicação da Lei e como tribunal administrativo responsável por investigar e julgar práticas danosas à concorrência. Foi com a promulgação da Constituição de 1988, todavia, que a defesa da concorrência no Brasil tomou nova roupagem. Definiu a livre concorrência com princípio da ordem econômica, fortalecendo a atuação e eficácia dos atos do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, que configurado entre as primeiras iniciativas do Brasil no combate ao abuso do poder econômico, foi instituído no intento de coibir condutas abusivas que criassem empecilhos ao exercício da livre-concorrência. (MOTTA, 2015, p. 14)

Segundo aborda Massimo Motta (2015, p. 15), a primeira fase de atuação do CADE foi marcada por uma ineficácia que decorreu, principalmente, em virtude da incompatibilidade da instituição e os sucessivos governos da época, perante os quais era patente a intervenção direta e explícita do Estado na economia, principalmente durante o regime e intervenção militar. No entanto, afirma que nova dimensão foi dada às atribuições do CADE com o advento da Constituição Federal de 1988, orientada de maneira mais incisiva na repressão ao abuso do poder econômico e na proteção da livre-iniciativa e da igualdade de condições de competitividade de mercado, momento em que passou a ser atribuído valor de destaque e definição mais precisa aos princípios da ordem econômica. Ato contínuo, passou o Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência por mudanças em sua regulamentação (a citar durante o governo Collor e o governo de Itamar Franco), ocorrendo alterações em suas estruturas, bem como implementações de medidas normativas com o objetivo de conferir maior eficácia ao CADE.

A necessidade de se conciliar a livre iniciativa, a liberalização da economia, pautadas em uma política intervencionista mínima, sem, no entanto, infringir a liberdade de concorrência e evitar disfunções ou crises que obstaculizem o comportamento ideal dos variados agentes econômicos, fez emergir, segundo Paula A. Forgioni (2018, p. 129), a criação da Lei 8.158 de 1991, diploma normativo cuja finalidade pautava-se em acelerar o processo administrativo de apuração de práticas de violação à ordem econômica, com a institucionalização da Secretaria Nacional de Direito Econômico – SNDE, do Ministério da Justiça, com função de propor

medidas capazes de corrigir anomalias de comportamento dos setores econômicos, nocivos à livre-concorrência, à livre iniciativa e aos princípios constitucionais da ordem econômica. A mencionada secretaria passou a atuar junto ao CADE, prestando-lhe suporte administrativo.

No entanto, foi apenas com o advento da Lei n.º 8.884 em 1994, Lei de Defesa da Concorrência, que o CADE passou a abarcar natureza mais independente, transformou-se em autarquia e foi conferido mandato a seus membros. Tais mudanças na configuração do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, pode-se dizer, ocorrem concomitantemente à passagem do Estado Social interventor para o Estado Regulador atual, no qual se passa a priorizar a atuação estatal de forma indireta, em detrimento da atuação direta que, apesar de ainda conter sua imprescindível importância, apenas é efetivada em atividades específicas e estritamente necessárias. Há, portanto, uma normatização do comportamento dos agentes econômicos, dos agentes de mercado, e, conseqüentemente, uma regulação da economia de forma setorializada e diferenciada para cada serviço essencial prestado pelo Estado, marcado, neste momento, por um processo de desestatização e privatização dos meios de regulação. Uma vez privatizado, passa a estar sujeito à legislação de defesa da concorrência. Cumpre salientar, o Estado não deixa de atuar de forma direta na economia, sendo este ainda a máquina dirigente na regulação da atividade econômica, mas passa a exercer, predominantemente, atuação indireta, atuando de forma direta apenas quando necessário e quando, mediante devida ponderação, se mostrar este o melhor meio para consecução das finalidades estatais. Tal período foi marcado pelas desestatizações, pela concessão e autorização de serviços públicos, através das privatizações, sendo criadas as chamadas agências reguladoras que vieram a consolidar a nova forma de atuação do Estado, por organismos técnicos. (MOTTA, 2015, p. 16)

Massimo Motta (2015, p. 17) ainda expõe alguns obstáculos que se fizeram presentes ao longo da vigência da supracitada lei e que impediram o exercício eficaz da defesa da concorrência no Brasil, quais sejam: (I) um desenho institucional falho, junto a evidente carência de uma unicidade da autoridade antitruste, bem como a necessária simplificação de seus procedimentos; (II) a indispensabilidade e um corpo técnico qualificado especializado, e ainda; (III) a necessidade de maior instrumentalidade no exercício da função preventiva e repressiva da instituição na defesa da concorrência. Tais obstáculos, portanto, manifestaram a indispensabilidade de reformas no sistema brasileiro de concorrência para fortalecer sua eficácia, o que culminou na instituição da Lei 12.529 de 2011 e na consolidação institucional do CADE, atribuindo-lhe caráter de autêntico Tribunal Administrativo, com a criação ainda de

um departamento econômico, visando o aperfeiçoamento de aspectos institucionais que fortaleceram sua autonomia.

Paula A. Forgioni (2018, p. 133) expõe que, apesar dos grandes feitos pelo antitruste no Brasil, este constitui um país de dimensões significativas, com diversidades marcantes entre diferentes regiões em expansão econômica, o que exige do CADE um aparato instrumental de atuação muito mais efetivo e não se pode pretender, portanto, que este conselho, sozinho, possua competência para coibir o abuso de posições dominantes e práticas anticompetitivas em todo território nacional. E aqui se acrescenta, ainda mais quando tais práticas anticompetitivas tem sua origem de edição normativa tributária dos próprios entes da federação, desprovida de um estudo técnico e qualificado acerca de suas implicações à livre concorrência.

3.2.3. A Competência e atribuições do CADE perante os efeitos anticoncorrenciais da norma tributária e a guerra fiscal.

O Conselho Administrativo de Defesa Econômica é autarquia federal vinculada ao Ministério da Justiça e voltada a três funções essenciais, quais sejam: (I) função informativa, prevista nos artigos 9º, inciso XIV e 13º, inciso XV da Lei nº 11.529 de 2011, devendo instruir, em caráter pedagógico e educacional, os agentes de mercado e público acerca das diversas infrações à ordem econômica e sua relação com a necessária manutenção da livre concorrência; (II) função preventiva que está relacionada a prévia análise dos atos de concentração e condutas abusivas de mercado, com posterior posicionamento e decisão sobre seus efeitos, possibilidades e limitações, avaliando os possíveis impactos de tais manobras e operações econômicas na economia do mercado; e por fim, (III) a função repressiva, a qual trata-se de uma análise a posteriori dos atos supostamente infracionais, constituindo um verdadeiro instrumento de controle de condutas perante as quais procederá à análise e julgamento da infração cometida. (ANDREA JR, 2017, p. 182 – 199)

As funções supramencionadas exercidas pelo CADE são respaldadas pelo poder de polícia através do qual o Estado se utiliza na busca ao atendimento e satisfação do interesse coletivo, sendo, portanto, a coletividade a verdadeira titular dos bens jurídicos protegidos pela lei de defesa concorrencial. O CADE é sujeito que na esfera administrativa possui função de apreciar e deliberar acerca das infrações à ordem econômica, cabendo ao seu Plenário decidir sobre

eventual existência de infração à ordem econômica e, ato contínuo, aplicar as penalidades previstas em lei (MELLO, p. 803, 2010).

O exercício do poder de polícia se traduz na interferência do poder público na órbita do interesse privado para salvaguardar o interesse público e coletivo. Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 79), concretiza-se o poder de polícia “como a prerrogativa de direito público que, calcada na lei, autoriza a Administração Pública a restringir o uso e o gozo da liberdade e da propriedade em favor do interesse público”.

Sobre o poder de polícia, também dispõe o art. 78 do Código Tributário Nacional:

“Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

O CADE, portanto, exerce sua atuação respaldada no poder de polícia, por delegação, através lei formal, pressuposto de validade da polícia exercida pela própria Administração Direta e, conseqüentemente também pelas paraestatais, componentes da Administração Indireta, com a finalidade precípua de proteção dos interesses coletivos sob os quais se justifica a intervenção estatal, cuja faculdade repressiva está limitada perante os direitos individuais assegurados na Constituição Federal. (CARVALHO FILHO, 2017, p. 85-89).

É na Lei 12.529, que estão previstas as funções ditas por Eduardo Ferreira Jordão (2009, p. 137) como passiva e ativa do Conselho Administrativo de Defesa Econômica em conjunto com a Secretaria de Acompanhamento Econômico - SAE. Sua função passiva, explica, está relacionada a possibilidade de a instituição ser provocada por qualquer interessado (órgãos e entidades públicas de qualquer esfera federativa ou entidade privada) diante a necessidade de emissão parecer acerca de aspectos relevantes referentes à promoção da concorrência, bem como medidas a serem implementadas pelos legisladores, reguladores públicos, e perante propostas de alterações de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos. Já no que tange sua função ativa, ao CADE é atribuído poder de requisitar dos órgãos e entidades da administração pública federal e requerer às autoridades dos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios as medidas necessárias ao cumprimento da Lei de Defesa da Concorrência (art. VIII da Lei 12.529 de 2011).

Indo adiante, o princípio da livre concorrência estatuído no Art. 170, IV, da CRFB impõe ser dever do Estado repelir e evitar o uso incorreto do poder econômico, de forma nociva aos

princípios da ordem econômica, como está previsto no art. 173, §4º da Constituição Federal ao dispor 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”. A lei a que se refere este dispositivo é a Lei 12.529 de 2011, que estrutura o SBDC e dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, conferindo ao CADE o papel de entidade judicante, com jurisdição em todo território nacional, conforme os termos do art. 4º da Lei 12.529 de 2011.

Paula A. Forgioni (2018, p. 144 - 155), interpreta como duas as ordens de questões sobre as quais lidará o CADE, são elas a apuração e julgamento de condutas que possam implicar infração à ordem econômica e a análise das concentrações, visando à sua eventual aprovação. Complementa ainda que cada uma dessas situações, enseja procedimentos administrativos distintos. Afirma que o art. 36 da Lei 12.529 de 2011 tutela de forma expressa a disciplina da livre concorrência como correta à manutenção da livre iniciativa.

Por seu turno, o art. 36 da Lei nº 12.529 de 2011 define como infração à ordem econômica os atos, *in verbis*:

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

I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;

II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;

III - aumentar arbitrariamente os lucros; e

IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

(BRASIL, 30 de novembro de 2011, Lei nº 12.529 de 2011)”

Da análise do referido preceito legal, depreende-se que a responsabilidade pela manifestação dos atos mencionados no dispositivo será objetiva. Independentemente de culpa, o agente que praticar o ato será por ele responsável, quer este ato produza ou não efeitos, não dependendo que os efeitos dos atos praticados sejam concretizados na ordem econômica para que estes atos sejam caracterizados e enquadrados como infração.

Aborda ainda Paula A. Forgioni (2018, p. 144 - 146) que ao tutelar a livre concorrência e a livre iniciativa, o art. 36, *caput*, I, dá concreção ao fundamento e ao princípio do art. 170, *caput*, e inciso IV da CRFB. Extrai-se, portanto, o entendimento de que a livre iniciativa de que faz referência o texto constitucional, da ordem econômica e financeira, e aquela tutelada na lei antitruste não conflitam com a necessária atuação estatal na consecução e na garantia da manutenção e preservação do sistema econômico. É dizer, mesmo que ultrapassada ideologia do *laissez-faire*, a intervenção do Estado na economia, nos moldes do atual sistema jurídico,

não é, à princípio, indesejável, até porque é este mesmo sistema jurídico que institui tal intervenção e a regulamenta, justamente, para disciplinar os comportamentos prejudiciais à concorrência, disciplinar a atuação dos agentes econômicos no mercado de modo a implementar política pública necessária à concreção das finalidades do art. 3º e art. 170 da CRFB. Assim, quando a autoridade antitruste autoriza ou coíbe determinado comportamento ou conduta, o faz de modo a assegurar o princípio da livre concorrência e o fundamento da livre iniciativa. Já o ilícito de eventual prática a ser rechaçada, este se faz presente no prejuízo à livre concorrência e à livre iniciativa.

Sobre o tema, esclarece o Ministro Relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.094-8 do Distrito Federal, Ministro Carlos Velloso:

“(…) que a ordem econômica, segundo o modelo constitucional brasileiro, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por finalidade assegurar a todos existência digna, no rumo da justiça social, objetivos que deverão ser atingidos mediante a observância dos princípios enumerados nos incisos I a IX do art. 170 da Constituição. Um desses princípios, por isso mesmo viga mestra do sistema econômico, é o da livre concorrência. Quer dizer, tudo aquilo que possa embaraçar ou de qualquer modo impedir o livre exercício da concorrência é ofensivo à Constituição. Bem por isso, essa mesma Constituição, no §4º do art. 173, dispõe 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’”. [ADI 1.094 MC, voto do rel. Min. Carlos Velloso, j. 21-09-1995, P, DJ de 20-04-2001.]

Conforme interpreta Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 806), compete ao CADE a deliberação de atos que possam limitar ou prejudicar a livre concorrência ou que possam resultar na dominação de mercado. Expõe que a autorização do CADE para tais atos será admissível se a limitação ao princípio da livre concorrência se der de maneira ponderada, apenas sopesando-o à necessária consecução dos fins constitucionalmente previstos na ordem econômica, de forma a proporcionar o aumento da produtividade, da eficiência e do desenvolvimento econômico, nos limites necessários para tanto, e cujos benefícios sejam ampliados à todos os agentes econômicos e consumidores afetados, assumindo assim o interessado o que chama de “compromisso de desempenho” junto ao CADE.

Torna-se assim, visível a livre concorrência enquanto instrumento de efetivação de um bem maior, qual seja a preservação do mercado ajustado e que tenha o condão de fomentar o alcance dos objetivos da ordem econômica, que propicie o desenvolvimento dos agentes econômicos e, conseqüentemente, melhores serviços, produtos e atendimento às necessidades dos consumidores e à coletividade como um todo.

Diante do exposto, resta o questionamento referente a competência do CADE para aplicar a Lei 12.529 de 2011 perante os atos próprios da Administração Direta, referindo se aqui, aos atos de

intervenção estatal no domínio econômico por atividade de fomento, a citar a concessão de isenções fiscais pelos entes federativos, indagação esta que, em uma primeira análise aparenta estar arrematada quando da observância do art. 31 da supramencionada lei, que assevera estarem os as pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado abrangidos pela competência do CADE referente a aplicação das disposições da Lei 12.529 de 2011, ao expor que:

“Art. 31. 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.”

Destarte, de fato o texto normativo evidencia a possível aplicação dos termos da legislação pertinente à defesa da concorrência (Lei Antitruste) também às pessoas jurídicas de direito público. Nesse sentido, expõe Paula A. Forgioni (2018, p. 153) que, em decorrência da amplitude dos termos empregados no art. 31 da Lei 12.529 de 2011, é precária e pouco propícia a afirmação por qualquer ente, seja este público ou privado, de que suas ações e atos não estão sujeitos aos termos da Lei Antitruste, na tentativa de se desprender do regramento e restrições impostas. Conclui ainda que qualquer ente capaz de praticar ato restritivo ao princípio da livre concorrência, deverá ser atingido e abrangido pelos dispositivos e pelas implicações da Lei 12.529 de 2011, ainda que sua atividade, per si, não possua intento lucrativo.

No entanto, merece aqui destaque importante ressalva que reforça a problemática acerca do tema da presente pesquisa, a qual, como anteriormente mencionado, foca sua análise perante os entes da Administração Direta, no âmbito do direito público interno, a dizer: a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e Municípios, dos quais os atos analisados, ponderados e estudados na presente pesquisa emanam. Indaga-se assim, em qual medida os entes da Administração Direta estão sujeitos, portanto, aos dispositivos da Lei 12.529 de 2011. Paula A. Forgioni (2018, p. 154) esclarece tais contornos expondo que as implicações da Lei Antitruste se voltam à disciplina de condutas de agentes econômicos no mercado, ou seja, não incluindo os atos relativos à implementação de políticas públicas pelos ditos poderes públicos, mas apenas na exploração pelas entidades com compõem a Administração Indireta.

Continua elucidando, que a Administração, ao desempenhar suas funções, não estaria sujeita ao mesmo tratamento que as normas antitruste dispensam sobre os agentes econômicos que atuam na atividade econômica em sentido estrito. Conclui que a Lei Antitruste, apesar de em uma primeira e superficial análise indicar possível aplicação de seus termos perante às pessoas jurídicas de direito público, não estariam aí englobados os entes da Administração Direta de

direito público interno, não sendo possível defender uma aplicação indiscriminada da Lei 12.529 de 2011 a quaisquer “pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado”, independentemente do tipo de atividade que desempenham, haja vista sua não incidência sobre os entes da Administração incumbidos da formulação e implementação de políticas públicas, ante possível afronta à Constituição Federal ao admitir competência ao CADE na penalização e articulação dos comportamentos intrínsecos destes entes. (FORGIONI, 2018, p. 154)

No entanto, as atribuições e funções conferidas ao CADE, analisadas com a problemática da chamada guerra fiscal, evidenciam que a autarquia possui competência para reprimir condutas abusivas decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados Membros que obstaculizam a manutenção da livre concorrência e livre iniciativa.

Nesse sentido já se posicionou o Conselho Administrativo de Defesa Econômica, na emissão do parecer de Consulta nº 0038 de 1999, formulada por solicitação do PNBE – Pensamento Nacional das Bases Empresariais com o objetivo de obter posicionamento do CADE acerca da nocividade ou não à livre concorrência diante da prática reiterada de concessão de incentivos fiscais pelos Estados Membros, e de outros mecanismos fiscais e financeiros, relacionados principalmente ao ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, sem a devida observância aos limites constitucionais e às imposições do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, ocasionando a prática reiterada entre os estados conhecida como Guerra Fiscal. (BRASIL, 1999, p.1)

Em seu voto, no mencionado parecer de Consulta nº 0038 de 1999, Marcelo Calliari, conselheiro relator, expõe que “a concessão de incentivos fiscais, assim como qualquer outro aspecto do sistema tributário nacional, influi na formação de preços no mercado, matéria umbilicalmente ligada à defesa da concorrência”. Geraldo Biasoto Junior (1993, p. 10), tratando de neutralidade e eficiência econômica, completa que as distorções causadas pelo sistema tributário ao aparelho econômico são relevantes, tendo em vista o grau de influência e impacto que geram no domínio econômico. Dessa forma, o sistema tributário torna-se verdadeiro elemento condicionante na modulação da evolução da estrutura de mercado, afetando o sistema de preços, e se transforma em um fator determinante quando da alocação de recursos na economia. Portanto, várias questões pairam sobre a administração tributária e suas implicações na defesa da concorrência, incluindo-se aí os métodos através dos quais a administração direta promove a implementação de isenções tributárias e incentivos por desonerações fiscais, com fins à intervenção no domínio econômico através da extrafiscalidade tributária. De tal

posicionamento é que se concretiza, e se pode extrair, a competência do CADE na análise da guerra fiscal oriunda de atos de concessão de isenção fiscal pelos estados, provenientes de uma política de tributação e intervenção por indução, no que tange aos seus desdobramentos perante as condutas dos agentes de mercado.

No que tange ao parecer da Consulta nº 0038 de 1999 (BRASIL, 1999, p.2), Marcelo Calliari ressalta que, apesar de haver diversos métodos para garantir e fomentar investimento privado nos territórios dos entes federativos através da concessão de incentivos fiscais, afirma que a principal e mais comumente estratégia utilizada no âmbito da guerra fiscal ocorre mediante a concessão, pelos Estados Membros e pelo Distrito Federal, de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, o que, por sua vez, não exclui a abrangência da competência e o necessário posicionamento do CADE, perante outros atos de desoneração tributária, como as isenções, referentes também à outros tributos, haja vista a capacidade de gerar efeitos equivalentes, igualmente nocivos à leal competitividade de mercado, e beneficiar excessivamente empresas específicas.

Cumprindo extrair dos entendimentos conclusivos do parecer de Consulta nº 0038 de 1999 que os benefícios concedidos pelo Estados Membros no âmbito da guerra fiscal podem conferir vantagem expressiva às empresas favorecidas, tendo em vista a redução artificial do imposto incidente, possibilitando aumento do lucros e favorecimento capaz de desnivelar a dinâmica econômica, caso concedidos sem os propósitos constitucionais bem definidos e estudo econômico adequado de seus impactos. Resultado disso, conclui Marcelo Calliari (BRASIL, 1999, p.39), é a perda de estímulo ao aumento constante do nível de eficiência da economia, a permitir o uso menos eficiente dos recursos e diminuindo a capacidade de geração de riquezas. Nas suas palavras: “Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação. ”

Ademais, tais condutas praticadas de forma indiscriminada permitem a perpetuação da competitividade desleal de mercado, violando o princípio da livre concorrência e dificultando o desenvolvimento e a sustentação das empresas concorrentes não favorecidas, por mais eficientes e inovadoras que se mostrem no mercado, o que gera insegurança na tomada de decisão e incerteza quanto ao planejamento empresarial. É evidente, assim, o efeito prejudicial da guerra fiscal à manutenção da livre iniciativa e livre concorrência, danoso ao bem estar da coletividade.

Continua Marcelo Calliari (BRASIL, 1999, p.), expondo ser imperativo que os diversos princípios constitucionais sejam aplicados da forma mais harmônica possível. A livre concorrência, portanto, deve estar intimamente compatibilizada com a necessária redução das desigualdades regionais. A possibilidade de concessão de incentivos fiscais é prevista e aceita na CRFB, respeitados os fins e os limites nela impostos, desde que realizado o devido sopesamento e a ponderação adequada entre os princípios, que precisam ser assegurados pelo órgão concedente, seja a União ou os Estados por unanimidade no CONFAZ, determinando os incentivos, as regiões beneficiadas e os montantes adequados, de forma a avançar ao máximo o princípio da redução das desigualdades regionais e afastar no mínimo necessário a livre concorrência. No entanto, a realidade mostra que os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das constitucionais e da legislação antitruste, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada e viola o princípio da livre concorrência.

Importante frisar e ressaltar que os atos pelos quais se fundamenta a presente pesquisa dizem respeito àqueles que envolvem a atuação do Estado através dos entes da federação, a intervenção estatal no domínio sob regime excepcional, utilizando a extrafiscalidade tributária como meio de implementação de política pública, é dizer, através de uma atuação indireta no domínio econômico pela chamada atividade de fomento, como por exemplo, a concessão de isenções fiscais. Diante do exposto e, de acordo com o parecer de Consulta nº 0038 de 1999 do CADE e sua competência em proceder com a análise e julgamento dos atos que causem prejuízo à concorrência, entende-se que, quando o Estado Regulador atua intervindo no domínio econômico de forma a alterar a conformação de mercado e influenciar seu campo de atuação em sentido estrito, ameaçando o exercício da livre concorrência, deveriam sim tais atos estarem sujeitos à aplicação da Lei 12.529 de 2011. É este o ponto defendido na presente pesquisa.

Diante o exposto, entende-se sobre a possibilidade do CADE julgar os atos de guerra fiscal que lesionam a livre concorrência. Em outras palavras, com o advento da Nova Lei do CADE (Lei nº 12.529/11) a autarquia pode proceder com a análise de atos que lesem a livre concorrência. Todavia, ressalta-se a falta de precedentes da mencionada autarquia no julgamento de casos da matéria. (ANDREA JR, 2017, p. 182 – 199)

Reconhece-se assim que são múltiplos os objetivos das legislações de da concorrência, ressaltando a necessidade de uma política legislativa mais centralizada na promoção da eficiência econômica e defesa do consumidor.

Ademais, da análise histórica legislativa da política concorrencial e antitruste em um país em desenvolvimento, como o Brasil, é patente o tratamento prematuro parente as complexas causas

econômicas que se fazem presentes, ainda mais como no caso do Brasil, em que a trajetória da legislação antitruste foi marcada, como supramencionado, por intensas reformas legislativas concomitantes às Reformas de Estado, as quais foram responsáveis pela origem de sucessivos processos de produção legislativa. Sobre tal constatação, complementa Eduardo Ferreira Jordão (2009, p. 137) que os riscos de tais produções legislativas se desviem do interesse público, tendo em vista o contexto histórico e político sobre os quais se fundamentam, para a proteção de interesses privados, é ostensivo.

3.3 INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Perceptível a este ponto, a simbiose existente entre a tributação e a livre concorrência que se amoldam e conformam diferentes efeitos e estímulos de acordo com as mudanças do perfil do Estado. Evidente ainda a submissão dos agentes econômicos de mercado às influências e implicações decorrentes da implementação de políticas tributárias com anseios indutores. Tudo isso volta os olhares para as consequências e os efeitos que a tributação acarreta sobre o funcionamento de mercado, servindo de norte para o funcionamento ótimo deste, ou, quando utilizada como mero instrumento de escolhas políticas à deriva das finalidades do texto constitucional, como verdadeiro obstáculo e empecilho à defesa da livre concorrência e garantia da livre iniciativa.

Destarte, diante a necessária manutenção do equilíbrio da neutralidade concorrencial do Estado, em 19 de dezembro de 2003, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 42, que incluiu no Sistema Tributário Nacional art. 146-A da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

“Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (BRASIL, 1998, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

O art. 146-A da CRFB, portanto, estabelece a possibilidade de se instituir critérios especiais de tributação, mediante Lei Complementar, com o objetivo de se evitar e prevenir desequilíbrios na concorrência. Sobre o assunto, Diego Bomfim (2011, p. 186 -187) expõe que o dispositivo legal exprime regra de outorga de competência para instituição de critérios especiais de tributação com fito de reforçar a inerente conexão entre o direito tributário e o direito econômico, bem como a interdisciplinaridade entre ambos. Completa ainda que tal dispositivo

não seria essencialmente o responsável por uma suposta positivação do princípio da neutralidade tributária, corolário do princípio da livre concorrência, tendo em vista que o princípio jurídico da neutralidade tributária constitui princípio implícito na própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 mesmo antes da Emenda Constitucional nº 42 de 2002, enquanto intimamente relacionado à neutralidade concorrencial do Estado, haja vista os postulados que emanam dos dispositivos contidos na Ordem Econômica e Financeira da Constituição Federal que já exigiam uma postura do Estado como agente garantidor da livre concorrência.

No entanto, não se pode olvidar que uma posterior explicitação deste princípio, já previamente implícito na Constituição Federal, confere maior sistematicidade à intervenção do Estado no domínio Econômico, permitindo maior clareza e segurança jurídica no estabelecimento de critérios especiais de utilização da norma tributária com vista à defesa da livre concorrência e impede que eventuais ações ou omissões arbitrárias do Estado interfiram injustificadamente no sistema concorrencial.

Aborda Tércio Sampaio Ferraz Jr (2004, p. 307) que a inserção do art. 146-A da CRFB se deu em virtude dos problemas decorrentes da larga incidência de sonegações de impostos e de concessões de benefícios fiscais ao avesso de normas legais e dos fundamentos constitucionais, o que gerava perda de produtividade e eficiência de mercado. Tal cenário, complementa, ocasionava perdas imensuráveis para as empresas não beneficiárias das concessões de incentivos fiscais, tendo em vista a perda de sua posição de competitividade paritária, em face do desequilíbrio concorrencial. Destarte, a positivação desse dispositivo vem de forma a fomentar o combate a tais problemas e principalmente manter a higidez concorrencial do mercado.

Segundo disciplina Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 32), a extrafiscalidade tributária, enquanto função das normas tributárias indutoras, possibilita a intervenção estatal no domínio econômico, seja através do Estado atuando como agente normativo regulador da economia, seja exercendo função de planejamento e incentivo econômico. Dessa forma, já é sabido que, mesmo antes da positivação do art. 146-A, já se era possível a utilização de normas tributárias instituídas pelo Estado, com fundamento no princípio da neutralidade tributária, a promover a defesa da livre concorrência. É dizer, já cabia ao Estado garantir a livre concorrência de forma que, até mesmo seus próprios atos não poderiam causar prejuízo ou desequilíbrio concorrencial constitucionalmente imotivado, contrário aos valores, princípios e fundamentos da Ordem Econômica.

No entanto, conforme defende Paulo Antônio Caliendo Velloso Silveira (2011, p. 210), o texto constitucional em si exige a intervenção estatal na economia, consequência disso, é justamente a inexistência de uma tributação plenamente neutra, haja vista que toda e qualquer medida tributária a ser aplicada ou implementada impacta e altera, de uma certa maneira, o sistema econômico. Nas suas palavras, dispõe que “a busca da neutralidade tributária pretende ser uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia, ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita”.

Desse modo, possível aferir que o art. 146-A da Constituição traz uma funcionalidade dupla da neutralidade tributária, tanto por omissão como ação do Estado, no intuito de sempre objetivar o aumento da eficiência econômica. Cumpre neste momento, analisar a regra de competência inserida no art. 146-A, de forma a definir seus limites e suas possibilidades.

Diante do quanto até aqui já abordado, impende que tal competência deve partir justamente do entendimento de que o combate à violação ao princípio da livre concorrência e a garantia da manutenção da livre iniciativa em um mercado justo, mediante a intervenção estatal por normas tributárias indutoras e de caráter extrafiscal, não deve se limitar aos atos provenientes da União Federal, entendendo ser mais razoável a conclusão de que cabe interpretar o art. 146-A da Constituição Federal como instrumento à disposição do Congresso Nacional para estabelecer, por meio de Lei Complementar, os parâmetros através dos quais se servirão a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios na fixação dos critérios especiais de tributação através de leis próprias, no intento de prevenir os desequilíbrios da concorrência. A referida Lei Complementar, portanto, serviria como norma geral de caráter nacional competente a imprimir os limites necessários a atuação de cada um dos entes da federação ao fixarem e editarem suas respectivas leis de proteção no combate as distorções concorrenciais e competitividade desleal do mercado. (SANTOS, 2013, p. 79)

Neste passo, compete ainda discorrer acerca das situações de fato que poderiam ser objeto de prevenção através dos critérios especiais de tributação a serem estabelecidos por Lei Complementar, mediante os termos do art. 146-A da CRFB. Nesse sentido, introduz Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 342) a indagação se tal dispositivo competiria a prevenir os desequilíbrios estruturais decorrentes das próprias falhas de mercado, ou se estaria limitado às distorções concorrenciais decorrentes da tributação, sejam através da implementação de medidas tributárias pelo legislador, a dizer, isenções tributárias e outros benefícios fiscais, ou pela própria sistemática fiscal.

No tocante a esta questão, cumpre levar em consideração que ao Estado, através das normas tributárias indutoras com fins extrafiscais, já cabia a intervenção no domínio econômico (o qual não detém apenas um dever de omissão, mas sim dever positivo de ação por parte do ente público) mesmo antes da criação do Art. 146-A da CRFB. Destarte, não seria condizente a instituição de tal preceito visando um leque de atuação ao qual já estaria dotado o Estado de tais atribuições. Apresenta-se, portanto, mais razoável admitir que o referido dispositivo tenha sido criado justamente no intuito de garantir o funcionamento adequado da economia contra as violações à livre concorrência advindas da própria tributação, e não da atuação ordinária do mercado per si. (SANTOS, 2013, p. 82)

Nesse sentido, Diego Bomfim (2011, p. 188-189) aborda que não estaria o art. 146-A da Constituição Federal outorgando fundamento de validade para que novos tributos fossem criados ou até mesmo que os já existentes fossem majorados, no intuito de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Não se compatibiliza a interpretação do texto constitucional com a ideia de redução da competência tributária e seu consequente exercício por oneração, exoneração e administração de tributos, tendo em vista justamente que tal competência foi originalmente outorgada pela CRFB de 1988 sob parcela discriminada a cada ente federativo. Entende, todavia, que o art. 146-A da Constituição Federal traz a possibilidade de se editar critérios especiais de tributação, através de Lei Complementar, instituindo normas gerais sobre matéria tributária, delineando as possibilidades e os limites, de forma ampla, dos entes federativos poderem, por lei própria, exercer a competência tributária a que lhe foi outorgada.

Dessa forma, resta evidenciado que ao se autorizar o estabelecimento de critérios especiais de tributação, no intuito de prevenir desequilíbrios concorrenciais, confere o legislador constitucional a possibilidade dos entes federados se utilizarem de outros mecanismos, que não apenas a instituição ou majoração de tributos, para combater os efeitos prejudiciais que a tributação possa eventualmente provocar na livre concorrência do mercado.

Diego Bomfim (2011, p. 193-196) se posiciona sobre o assunto extraindo motivo de extrema relevância segundo qual a análise dos critérios especiais de tributação se mostram tão importantes para afirmação do tema da presente pesquisa. Afirma que a posição do legislador, ao estabelecer nova competência para instituição de critérios especiais de tributação, na prevenção de desequilíbrios concorrenciais, está justamente os diferenciando dos critérios já defendidos perante a validade do art. 173, §4º da Constituição. De modo que a nova de regra de competência não substitui nem exclui aquela já fixada na antiga Lei nº 8.884 de 1994, atual Lei 12.592 de 2011. Aduz que a nova competência outorgada para criação de critérios especiais

de tributação deve atuar no sentido de impedir que a própria tributação, o próprio exercício da tributação, seja fator de desequilíbrio concorrencial. Tratam-se tais critérios de verdadeiro instrumento a prevenir que o exercício da competência tributária pelos entes políticos ocasione desequilíbrios concorrências.

Vai além, Diego Bonfim (2011, p. 193-196), e aqui ressalta-se a importância do entendimento deste ponto para a compreensão do objetivo do presente trabalho, aduzindo que tais critérios especiais de tributação podem promover normas gerais que tenham o intuito de impor aos detentores de competência tributária uma prática e uma atuação cuja intervenção no domínio econômico não seja fomentadora de distúrbios e de violações à livre concorrência. E isso, afirma, pode até mesmo ser feito com a criação de “critérios gerais de observância obrigatória quando do exercício da competência tributária por exoneração (como a criação de regras de revisão dos incentivos fiscais em prazos certos e periódicos) ”.

A estipulação de tais critérios, portanto, trata-se de verdadeiro instrumento de controle das normas tributárias indutoras, entre estas, a concessão de isenções fiscais, como meio de prevenção à violação do princípio da livre concorrência e da necessária manutenção da livre iniciativa. Conclui-se assim que ao mesmo tempo em que a o art. 146-A da CRFB não impede a intervenção estatal sobre o domínio econômico através da tributação com fins extrafiscais, até mesmo porque, como visto anteriormente, tal atuação é inerente à manutenção própria da dinâmica do mercado e do Sistema Tributário Nacional, tal dispositivo estabelece, e de modo claro, os reais fins para os quais os incentivos fiscais (atividade de fomento) devem ser concedidos. O art. 146-A da CRFB, portanto, reafirma os limites da competência tributária exercida pelos entes políticos, expondo a razão de ser da possibilidade de se realizar intervenções no domínio econômico através da tributação, qual seja a prevenção de desequilíbrios concorrências, devendo ser rechaçada outra intenção política que não possua aplicação nesses parâmetros, sob pena de ser reputada como ilegal no âmbito do controle concorrencial administrativo.

3.4 A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75

No intuito de se debater, de forma prática e concreta a relação do Direito Tributário e o princípio da livre concorrência, no tocante a concessão de isenções fiscais, se mostra útil sucinto adendo na presente pesquisa referente à questão dos incentivos fiscais concedidos em relação ao ICMS,

enquanto fatores de desequilíbrios concorrenciais e sua relação com a prática denominada guerra fiscal.

O termo guerra fiscal, ganhou evidência, especificamente em relação ao ICMS, tendo em vista a prática reiterada de Estados-Membros ou do Distrito Federal em concederem benefícios fiscais à determinados agentes econômicos, na abrangência da competência de cada ente federado, ao arrepio das normas constitucionais e legais, que culminam na constante concessão irregular de incentivos, entre eles, as isenções fiscais. (SANTOS, 2013, p.90)

Entende-se guerra fiscal, portanto, como a disputa entre os estados na concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos para seus centros econômicos. Tais investimentos, justamente pelo fato de constituir o ICMS imposto indireto com reflexo na formação do preço da mercadoria ou serviço prestado, normalmente são concedidos no âmbito do imposto mencionado, de forma a incentivar as empresas e a investirem ou transferirem seus investimentos para o Estado conessor do benefício. (ANDREA JR, 2017, p.184)

Tal corrida, acirrada por investimentos e aumento dos lucros, travada entre os entes federados, acarreta desequilíbrios econômicos consideráveis, haja vista a concessão reiterada de benefícios fiscais e vantagens tributárias em descompasso com os anseios constitucionais, notadamente perante a ordem econômica. Inegável é a repercussão de tais fomentos na livre concorrência entre empresas atuantes no mesmo setor econômico, que privilegia aquelas beneficiadas pelos incentivos fiscais do Estado concedente, em detrimento de outras, não abrangidas ou impossibilitadas de se adequarem ao *discrimen* da norma de exoneração e que se encontram em situação de atuação equivalente no mercado.

Como conclui Daniel Prochalski (2012, p.10), tal prática “além de configurar infração à ordem econômica por promover a concorrência desleal, gerará, mesmo que indiretamente, a ‘guerra fiscal’ entre os Estados”.

Nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços e transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, configura-se como imposto de competência dos Estados-Membros, que possui como características a não cumulatividade e a seletividade.

No entanto, diante o exposto no inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo supracitado, a CRFB determina que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Percebe-se, portanto, que o próprio legislador constituinte procurou regular, através de norma geral tributária, o procedimento de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS, no intuito de justamente se evitar vantagem competitiva e concorrência desleal entre os Estados Membros.

A lei complementar a que faz referência a alínea “g” do inciso XII, da CRFB é a Lei Complementar nº 24/75, que dispõe, em seu art. 2º, §2º, sobre a concessão de benefícios pelos Estados Membros em relação ao ICMS e condiciona tal prática à decisão unânime perante os Estados representados. Tal decisão unânime, por sua vez, é celebrada através de reuniões do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, e concretizada a através de convênios

Nesse sentido, Ives Gandra Martins (2012, p. 63) explica a imposição da votação unânime entre os Estados Membros no âmbito CONFAZ, no que concerne às isenções do ICMS, como meio a se tentar evitar a guerra fiscal e para não provocar favorecimentos a qualquer um dos Estados, reprimindo a competitividade desleal no mercado interno. Ao delinear tal exigência, a Lei Complementar nº 24/75 busca a garantia do respeito ao princípio da isonomia tributária, mediante a unanimidade dos Estados representados. De forma a evitar a instituição de isenções fiscais sem a devida autorização do CONFAZ ou em descompasso com a ordem econômica e à margem da ciência do CADE, e dos efeitos da guerra fiscal sobre tais agentes econômicos.

No entanto, não obstante tal imposição normativa, na prática, o que se perpetua é a busca incansável dos Estados Federados em atrair investimentos e grupos de empresas e indústrias, com o fito de alavancar seu desenvolvimento interno, através da prática reiterada de concessão de isenções fiscais e outros benefícios, referentes ao ICMS, de forma independente e sem a devida existência de convênio celebrado junto ao CONFAZ. (SANTOS, 2013. p.91)

A rigidez, atrelada a concessão de benefícios fiscais do ICMS, leva muitos Estados a ignorarem a regra constitucional imposta e a concederem isenções e benefícios do ICMS, a despeito da autorização dos demais Estados perante formal convênio do CONFAZ, no intuito de atrair investimentos e dinamizar a economia local. Tal prática é rotineira, mesmo já havendo a Súmula Vinculante 69, editada pelo STF, dispondo ser inconstitucional qualquer isenção ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado junto ao CONFAZ. (OLIVEIRA, 2015, p.138)

Expõe Marcelo Calliari (BRASIL, 1999, p.30-36) no parecer de Consulta nº 0038/99 que o ordenamento jurídico brasileiro prevê como legítimo que ao estado se pretenda regular a economia de modo a procurar diminuir as desigualdades regionais, ofertando política fiscal

mais favorável a regiões comparativamente menos favorecidas ou desenvolvidas, estimulando o estabelecimento de novas empresas e atenuando as disparidades regionais. Quanto a legitimidade de tal regulação não há questionamentos, haja vista o próprio ordenamento prever, para tanto, procedimento especial específico para a concessão de incentivos fiscais como mencionado acima. No entanto, como se percebe, esta deve estar devidamente respaldada e justificativa na procura da efetivação das finalidades e princípios constitucionais. Não cabendo o uso de tais isenções, justificando a guerra fiscal, com base em uma suposta premissa de redução de desigualdades regionais, a qual esta inserida no art. 170, VII, da CRFB, enquanto princípio da ordem econômica e financeira constitucional.

Marcelo Calliari (BRASIL, 1999, p.30-36) explica que o procedimento estabelecido pela LC 24/75 existe justamente, entre outras razões, em observância aos termos do art. 152 da CRFB, o qual expõe ser "vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino". Ressalta que também relevante se mostra o artigo 150, § 6º, também da CRFB, ao estabelecer, *in verbis*:

"Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

O que se conclui, portanto, é o intento do legislador constitucional em assegurar que, em havendo distinção ou implementação de regime diferenciado de tributação, de modo a favorecer determinado Estado-Membro, Município ou o Distrito Federal, esta apenas se dará em cumprimento ao interesse nacional, havendo o necessário sopesamento ponderado entre princípios de forma a garantir que eventual restrição ao princípio da neutralidade e isonomia tributária sejam considerados como necessários, aos bem da coletividade como resultado dos incentivos concedidos. Destarte, serão constitucionais àquelas isenções respaldadas na justificativa de se promover a efetivação dos princípios inerentes à ordem econômica constitucional, garantindo o exercício da livre concorrência e a manutenção da livre iniciativa.

Diante do que Marcelo Calliari (BRASIL, 1999, p.30-36) elucida em seu relatório, no parecer da Consulta nº 0038 de 1999 do CADE, além de formalmente inconstitucionais por violarem os dispositivos da Lei Complementar nº 24/75, os incentivos fiscais concedidos sem Convênio do CONFAZ acabam por afetar diretamente a amplitude de eficácia de princípios constitucionais relativos à regulação econômica, especificamente aqueles previstos no art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil, entre eles, o princípio da livre concorrência.

Tal limitação da eficácia de parte dos princípios contidos no art. 170 da CRFB, apesar de inevitável diante a inerente discriminação contida na própria norma tributária ao descrever o conteúdo sua hipótese de incidência, ela não pode ser absoluta, de forma a tolher por completo a manifestação e garantia de outros princípios constitucionais que senão mais imperativos ao caso concreto, são igualmente relevantes.

Continua expondo que não se justificaria a relativização ou o afastamento do princípio da livre concorrência caso os fundamentos utilizados como justificativa da discriminação contida na norma concessiva de isenções fiscais, a dizer, o princípio da redução das desigualdades regionais, não fosse implementado com o intuito e na forma que se prevê o texto constitucional. Explicando que deve ser aplicado ao caso concreto o princípio que mais se amolde a matéria tutelada, de modo que apenas sejam relativizados os demais princípios no mínimo necessário, de forma a se atingir a máxima harmonia possível entre os princípios constitucionais.

Nesse sentido, possível até mesmo fazer uma interpretação equiparada de tal entendimento com a teoria dos limites iminentes, limites dos limites (Schranken-Schranken), que balizam a atuação do legislador ao restringir direitos fundamentais. Aborda Gilmar Ferreira Mendes (2009, p. 348 - 349) que sendo os direitos, liberdades, poderes e garantias passíveis de restrição ou limitação, não se pode perder de vista que tais restrições são também limitadas. Essa limitação decorre da própria Constituição e refere-se tanto à necessidade de proteção do núcleo essencial do direito fundamental como também à clareza, determinação, generalidade e proporcionalidade das restrições impostas. Percebe-se que tal lógica pode também ser defendida quando do sopesamento e ponderação dos princípios constituintes da ordem econômica e na tutela dos direitos nela assegurados.

Importante tal consideração porque a concessão de incentivos fiscais é capaz de alterar e subverter o estado ideal de competitividade entre os agentes econômicos, alterando as relações de concorrência, devendo haver, portanto, uma ponderação entre os princípios no que tange ao juízo da legalidade ou ilegalidade das isenções fiscais concedidas em prejuízo ao princípio da livre concorrência. Sob essa perspectiva, Robert Alexy (2008, p. 90-94), reconhecendo a existência de enunciados normativos, entre eles as normas princípios, que demandam uma aplicação sob métodos distintos à pura subsunção do fato à norma, em sua teoria respaldada em Dworkin, reconhece que os princípios constituem normas que devem ser efetivadas na maior medida possível em razão de seu conteúdo jurídico e social. Tal é a função de mandamento de otimização por ele expressa.

4 OS EFEITOS CONCORRENCIAIS DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL, LIMITES E CONTROLE

Visando integralizar a abordagem e os conteúdos necessários ao deslinde da presente pesquisa científica, cumpre evidenciar, enquanto fim pretendido no presente trabalho, os efeitos concorrenciais da tributação extrafiscal no domínio econômico, enquanto prática de intervenção estatal calcada em uma regulação econômica por meio da atividade de fomento, exercida por incentivos fiscais, a se destacar aqui, a isenção tributária.

Inicialmente, no entanto, cumpre salientar que, à despeito de comumente se tratar, em matéria de direito da concorrência, prioritariamente com questões concorrenciais referentes à iniciativa privada, com origem perante a atuação própria dos agentes econômicos particulares, a explanar: as concentrações empresariais, as condutas anticompetitivas, as formações de carteis, de aumento abusivo de preços, a presente pesquisa, todavia, busca expor as consequências e os efeitos decorrentes das limitações concorrenciais exercidas pelo próprio Estado Regulador.

Nesse sentido, Eduardo Ferreira Jordão (2009, p. 128) em seu estudo referente a redução do impacto anticompetitivo da regulação estatal, expõe que a regulação pode, por exemplo, erigir barreiras à entrada e à saída do mercado, estabelecer vantagens competitivas artificiais para produtores específicos, promover assimetrias de mercado, impedir o exercício satisfatório da concorrência em determinados setores e produtos, retirar recursos das atividades mais produtivas e impor custos excessivos que impeçam o exercício ótimo das atividades econômicas e alocação de recursos, comprometer a liberdade empresarial, dentre outros que cita o autor. Passa-se agora à análise específica das isenções tributárias no contexto da regulação econômica.

4.1 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E REGULAÇÃO ECONÔMICA

No Brasil, a percepção de outras funções para as normas tributárias está intimamente relacionada com a função finalística da norma tributária. O Código Tributário Nacional (CTN) define o tributo por seus caracteres intrínsecos, sobre a relevância ou irrelevância de sua repercussão extrínseca, sem perder a submissão à legalidade estrita, à reserva da lei, à tipicidade. Não obstante, a presença da função finalística em certos impostos, em especial nos casos de normas tributárias que tenham finalidade social, na medida que afastam em parte a

carga tributária plena, as considerações e as atenções dirigidas para a justiça social e os princípios da ordem econômica tornam-se inevitáveis. Com isso, na apreciação das qualificações de legitimidade e constitucionalidade de normas tributárias, as considerações funcionais imprescindíveis ao direito econômico, como a livre iniciativa, a livre concorrência, o livre mercado, o abuso de poder econômico, passam a ser igualmente decisivas e de extrema relevância.

Esse é o caso, por exemplo, das normas que estabelecem a concessão de isenções tributárias com fins voltados à tributação extrafiscal, mormente quando se percebe sua ostensiva utilização para a realização, direcionamento, encorajamento, de políticas públicas. (FERRAZ JR, Tercio Sampaio, prologo in tributação e livre concorrência, Bomfim, Diego, p 14).

No que tange especificamente às isenções, José Souto Maior Borges (2007, p. 41-42) destaca que, no Sistema Tributário Nacional – STN, a isenção está inserida entre as causas de exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 175 do CTN. Ademais, conforme os termos do art. 150, §6º, da CRFB, *in verbis*:

“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

Decorrente disso, é a conclusão de que as isenções estão vinculadas, por norma geral de direito tributário, ao princípio da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I, CFRB), haja vista que apenas lei pode estabelecer hipóteses de exclusão do crédito tributário. Extraí-se ainda do art. 97, VI, do Código Tributário Nacional que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. José Souto Maior Borges explica ainda, que a competência outorgada e o poder de isentar apresentam certa simetria com o próprio poder de tributar, e como consequência, assim como existem limites constitucionais ao poder de tributar, há também limites que não podem ser desconsiderados pelo poder de isentar. (BORGES, 2007, p.41-42)

A Constituição da República de 1988, ao mesmo tempo em que discrimina a competência tributária entre as pessoas políticas, faculta a estas exercer ou não tal competência, cabendo, inclusive, a possibilidade, observados os limites constitucionais e formais, do exercício da competência tributária por exoneração mediante as isenções tributárias e a concessão de incentivos fiscais (arts. 151, I; art. 155, §2º, II; e art. 155.º2º, XII, “e” e “g”). Desta forma, como as isenções integram o sistema constitucional tributário brasileiro, aos seus princípios

estas também devem se submeter, entre eles, a legalidade, igualdade, segurança jurídica. Tanto a competência para tributar, como também, a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade. Ademais, conclui-se ainda que a isenção fiscal decorre de decisão política a ser adotada pelo ente tributante. (CARRAZA, 2000, P.537)

O procedimento técnico jurídico da isenção, como preceitua Jose Souto Maior Borges (2007, p.189-192), tem como efeito a exclusão do crédito tributário, conforme os termos do art. 175, I do Código Tributário Nacional. A isenção, como ensina, constitui hipótese, prevista em lei, de não incidência tributária. Embora parte da doutrina tradicional traga o conceito de isenção como uma dispensa legal do pagamento de tributo (conceito pelo qual ocorre o fato imponible, bem como o conseqüente nascimento da obrigação tributária, da qual estaria apenas legalmente dispensado o seu pagamento), José Souto Maior Borges adota outra linha de entendimento, através do qual preceitua que, no que tange ao conceito das isenções, haveria, na realidade, uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Aqui não haveria a incidência da norma jurídica tributária e, por consequência, nem mesmo a obrigação tributária chegaria a nascer, haja vista a supressão pela lei de isenção das situações contidas no campo da tributação. É o que chama de “fato gerador isento”.

Continua o autor expondo que a isenção, conseqüentemente, estaria associada a espécie de autolimitação, ou de uma limitação heterônima de direito interno, do poder de tributar, estabelecida em lei pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios). (BORGES, 2007, p.154-156).

Paulo de Barros de Carvalho, adota ainda teoria diversa ao passo que define as normas de isenção como normas de estrutura, norma que se investe contra um ou mais critérios da norma padrão de incidência tributária. Critica uma possível supressão total do critério o que se equivaleria a uma ruptura total da regra-matriz. Para o doutrinador, portanto, a regra da isenção apenas se investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária parente o antecedente ou o conseqüente normativo. (CARRAZA, 2000, p.543-544)

Deveras, a conceituação da isenção tributária é tema de vertentes diversas entre a doutrina, não apenas quanto as posições relacionadas à questão de sua incidência normativa, mas também perante as mudanças das concepções jurídicas ao longo do tempo e a formulação de novas posições doutrinárias, o que demandaria dispendioso esforço destrinchar detalhadamente na presente pesquisa. Feita breve análise acima, passa-se ao estudo do tema das isenções e suas repercussões no domínio econômico.

Segundo aborda Scaff (2015, p.310), são várias as possibilidades de desonerações fiscais permitidas na Constituição de 1988 quando se leva em consideração, apenas superficialmente, os termos do art. 150, §6º da CRFB. No entanto, mesmo que sejam permitidas as concessões de desonerações fiscais visando dar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações fáticas distintas, e que, portanto, mereçam determinado tratamento diferenciado visando a redução das desigualdades, há de se observar o cumprimento da legalidade formal na concessão de benefícios fiscais e o devido respeito ao princípio da livre concorrência.

Explica ainda que o necessário respeito à isonomia concorrencial está atrelada aos possíveis impactos da desoneração fiscal nos preços de mercado, é dizer, mediante as possíveis condutas anticompetitivas dos agentes econômicos decorrentes de vantagem competitiva auferida. Demanda atenção, portanto, os casos de isenção em que se se promovem desvios de finalidade, quando os fins perseguidos pela isenção são utilizados como subterfúgio para intenções à deriva das declaradas na norma de isenção, em total desconformidades com as finalidades constitucionais. (SCAFF, 2015, p.310)

Continua complementando o entendimento ao expor que possíveis são também as hipóteses em que um determinado benefício fiscal é concedido, respeitando a integralidade das normas legais e constitucionais, mas que posteriormente, venha a causar relevantes distúrbios exógenos de mercado, que podem ser trasladados em distúrbios endógenos. Cabendo para tanto a averiguação do caso concreto. Sustenta, portanto, que o *discrímen* contido na norma de isenção deve, para além do respeito à forma legal estabelecida pelo sistema tributário, deve respeitar também o sistema concorrencial, o conteúdo material da concorrência de mercado para justificar o *discrímen* adotado. (SCAFF, 2015, p.310)

Conclui-se que a abordagem das isenções tributárias tem como exigência metodológica as premissas expostas na Constituição Federal, justamente porque a isenção fiscal está inserida no sistema constitucional tributário, assim como a própria teoria jurídica da tributação.

Cabe salientar, mesmo se destacando na presente pesquisa a análise, especificamente, das isenções fiscais, cumpre pontuar que, na realidade, são os efeitos gerais de incentivos ou benefícios fiscais que se importa aqui averiguar, não importando à rigor a sua forma, dado que esta pode variar no caso concreto, e que realmente acontece, de acordo com a vontade dos entes federativos, administradores públicos e dos agentes de mercado.

Nesse sentido, afirma Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 811-812) que a concessão de incentivos ou benefícios fiscais pela Administração Direta, a dizer, a atividade de fomento,

constitui uma das três modalidades de intervenção estatal na atividade econômica. Aborda que os incentivos fiscais são exonerações totais ou parciais da obrigação de pagamento de determinados tributos durante determinado lapso de tempo, como contrapartida consecução de investimentos em determinada atividade econômica e, geralmente, sob determinadas condições, que o Poder Público repute úteis para a coletividade, em consonância com os fundamentos e princípios estabelecidos no art. 170 da CRFB e seus incisos.

4.1.1 Análise concorrencial das isenções fiscais e o regime diferenciado de tributação

No que compete a competência para isentar, no direito brasileiro, expõe Roque Antônio Carraza (2000, p.548-559) que as isenções tributárias podem ser concedidas por lei ordinária, através da mesma pessoa política titular da competência para criar o tributo, União, Estados-Membros, Municípios, e aqui se destaca os termos do art. 151, III da CRFB. Afirma ainda que a competência para tributar e a competência para isentar são como o “verso e o anverso de uma mesma moeda”. No caso das isenções tributárias concedidas por lei ordinária, estas podem alcançar não apenas os impostos, mas também as taxas e as contribuições de melhoria.

Destaca o autor que, conforme os termos do art. 151, I, da CRFB, à União não cabe conceder isenções de forma a privilegiar, sem justa causa jurídica, uma região específica do País, e que implique em distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, apenas sendo admitida a concessão de incentivos fiscais de forma a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do País (redução das desigualdades regionais). Ressalta ainda que os incentivos a que alude o inciso primeiro do art. 151 da CRFB não podem ser setoriais a favorecer determinados setores da economia ou empresas específicas, mas devem beneficiar a região como um todo. Preceito este que deve ser aplicado também, mediante as adaptações necessárias, aos Estados-Membros, Municípios e ao Distrito Federal, os quais apenas possuem o condão de conceder isenções em prol do interesse público e do equilíbrio socioeconômico, sendo rechaçadas as isenções concedidas desprovidas de critérios ou métodos compatíveis com a Constituição Federal. Tratativa que se coaduna perfeitamente com o tema proposto na presente pesquisa. (CARRAZA, 2000, p.548-559)

Por lei complementar, para além da concessão de isenção fiscal relativa à empréstimos compulsórios, a concessão de isenções fiscais se dá de forma heterônima pela União perante o ICMS e o ISS, estando respaldada no art. 155, §2º da CRFB no que compete à isenção do ICMS

sobre a exportação de produtos não industrializados, e nos termos do art. 156, §3º, II da CRFB no que tange a concessão de isenção fiscal sobre o ISS sobre a exportação, em caráter negocial, de serviços de qualquer natureza. Através decreto legislativo do Congresso Nacional compete à União conceder isenções provenientes de acordos e tratados internacionais, observados os limites da própria Carta Magna, afim de atribuir-lhes eficácia *pro foro interno*. Por fim, compete aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, através de decreto legislativo estadual ou distrital a ratificação do convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, celebrado no intuito conceder isenção do ICMS, atenção ao art. 155, §2º, XII, alíneas “e” e “g” da CRFB, que impõe à Lei Complementar a regulação da forma como, mediante deliberação interestadual, ocorrerá a concessão de benefícios, isenções e incentivos no âmbito dos Estados-Membros e do Distrito Federal. (CARRAZA, 2000, p. 548-559)

É sabido que a concessão de isenções fiscais a determinados agentes econômicos pelos Estados Membros e Municípios, componentes da federação brasileira, pode gerar efeitos sobre a livre concorrência. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1998 expõe que a outorga de competência tributária aos entes da federação é pautada na observância ao pacto federativo e na interseção entre os sistemas normativos.

Tal configuração, como aborda Diego Bomfim (2011, p. 238), apesar de criar cenário propício de descentralização político-econômica e resguardar a autonomia entre os entes da federação, acaba também por promover entre estes, especialmente entre os Estados Membros, competições fiscais pela atração de investimentos aos seus centros econômicos, estes, por sua vez, utilizam como principal instrumento para tanto as normas de exoneração fiscal, entre elas, as de concessão de isenção fiscal e de incentivos financeiros. As competições fiscais entre os entes da federação pela busca incessante de investimentos, através da concessão de isenções fiscais e outras normas tributárias indutoras de comportamento, dá causa ao que se convencionou chamar de guerra fiscal.

Quanto ao assunto, Diego Bomfim (2011, p. 240) continua expondo que a existência de regimes diferenciados de tributação, levando em consideração o plano normativo brasileiro, aponta para a indispensabilidade da análise do princípio da livre concorrência como princípio constitucional conformador dos limites de exercício da competência tributária por exoneração, tendo em vista os efeitos concorrenciais que esta gera no domínio econômico, tal como a clara existência de competições normativas internas entre os entes da federação pela atração de investimentos, que, a despeito de serem encarados ou não como prejudiciais, contribuem para a consolidação de tais regimes de tributação diferenciada no país.

Diante o aludido, cumpre frisar que o objetivo da presente pesquisa, portanto, perpassa pela constatação de que a concorrência tributária gera a ocorrência de regimes diferenciados de tributação em decorrência de as normas de exoneração fiscal serem dotadas de uma discriminação e diferenciação inerente aos anseios próprios do legislador competente ao atribuir fins extrafiscais à atuação tributária. Cabe, portanto, a análise e o estudo dos efeitos de tal atuação estatal sobre o princípio da livre concorrência, de forma a possibilitar a estipulação de um controle técnico e de limites à essas exonerações pontuais.

Nota-se assim, que as deliberações referentes a concessão de isenções fiscais à determinados agentes econômicos de mercado se perfaz (e aqui se entende que deve ser assim mantido) através de órgãos de natureza política, no caso do Brasil, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e o CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica, órgãos responsáveis na ponderação e na análise de sopesamento entre princípios constitucionais envolvidos no caso concreto a ser imputada determinada norma tributária, tendo em vista, justamente, o caráter *prima facie* das normas princípios enquanto mandamentos de otimização concretizáveis em variados graus, visando sempre sua satisfação na maior medida possível, entre eles, o princípio da livre concorrência. Não cabe, portanto, ao Estado, mesmo que revestido de seu papel como agente regulador da econômica, intervir indiretamente, por indução, no núcleo essencial e na essência dos princípios econômicos constitucionais incrustrados na Lei Maior.

4.1.2 Os critérios de controle de normas tributárias indutoras

Propícia e necessária se faz neste momento uma abordagem referente aos critérios de controle de normas tributárias indutoras, entre elas, a concessão de isenções fiscais. Todavia, para iniciar a análise do controle das intervenções estatais no domínio econômico por atividade de fomento que geram distúrbios concorrenciais, importante se faz abordar sobre a diferenciação entre os distúrbios concorrenciais exógenos e endógenos. Diego Bomfim (2011, p. 194) faz tal diferenciação, abordando que os distúrbios concorrenciais endógenos constituem conflitos provenientes do funcionamento ordinário do mercado e que estariam sob a competência dos órgãos de defesa da concorrência no Brasil, dos órgãos que compõem o SBDC, sendo, portanto, de tratativa de competência da Lei de defesa da concorrência. De outra forma, os distúrbios exógenos constituiriam aqueles gerados pelo exercício da tributação e o seu combate estaria

sob dependência da criação de critérios especiais de tributação (compreendidos nos termos do art. 146-A da CRFB), como visto em tópico anterior, voltados à prevenção de violações à livre-concorrência e aos postulados constitucionais conformadores da ordem econômica.

Diego Bomfim (2011, p. 196) expõe que diante o possível fomento pelo Estado de política de competitividade desleal de mercado, que acarrete vantagem fiscal arbitrária outorgada pelo Estado à determinados agentes econômicos, haverá uma interseção entre distúrbios concorrenciais endógenos (aqueles oriundos da própria dinâmica de mercado, pela inexistência de uma concorrência perfeita e cuja ocorrência já é esperada pelos agentes econômicos) e os distúrbios concorrenciais exógenos (aqueles distúrbios gerados pelo exercício da própria competência tributária). Nesses casos, mesmo que a tributação (no caso analisado pela presente pesquisa: a concessão de isenções fiscais) não seja necessariamente fomentadora de distúrbios concorrenciais endógenos de modo frequente, tal situação deve ser sim analisada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, quando tais distúrbios dela decorrerem, sem que a legislação tributária se imponha como empecilho ou obstáculo para eventuais condenações no âmbito do controle concorrencial administrativo.

Continua ensinando que a força motriz, a origem do distúrbio concorrencial advindo da intervenção estatal por atividade de fomento, através, por exemplo, da concessão de isenções fiscais, é indiferente para o CADE, enquanto instituição responsável pela defesa da concorrência, desde que haja, na legislação que regula os distúrbios concorrenciais endógenos no Brasil (Lei 12.529 de 2011), prova de evidente ofensa à ordem econômica e financeira e não mera alegação de regime de tributação diferenciada. Completa afirmando que não cabe, desse modo, ao CADE avaliar sobre a eventual juridicidade de determinada legislação tributária editada por entes políticos (entes da federação) à quem foi outorgada tal competência pela Constituição Federal, mas sim verificar se há ou não ofensa ao princípio da livre concorrência de acordo com a Lei de Defesa da Concorrência. (BOMFIM, 2011, p. 196)

Nesse mesmo sentido, Campilongo (2006, p. E2) aborda que, para o direito concorrencial, a utilização de recursos a tipos jurídicos abertos, a flexibilização das formas, a orientação consequencialista e a sensibilidade aos conceitos econômicos constituem convenção pragmática na apreciação de eventual ilegalidade de vantagens fiscais e benefícios concedidos pelos Estados Membros e municípios que acarretam facilidades competitivas e acirram as desigualdades concorrenciais na economia. Defende que, mesmo que legais em uma perspectiva tributária, nada impede que condutas amparadas em leis concessivas de benefícios fiscais, entre estes, a isenção fiscal, sejam apreciadas e tenham sua legalidade questionada junto

ao Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, em virtude dos evidentes efeitos anticoncorrenciais e lesivos ao ideal funcionamento do mercado que possam exprimir.

Reitera ainda que o CADE, como já abordado em tópico anterior, não possui competência para declarar a eventual constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei. Porém, não é disso que se trata o presente tema de pesquisa, mas sim da possibilidade de se considerar ilegais as práticas concessivas de isenção fiscal, conferidas por meio da extrafiscalidade tributária enquanto instrumento de intervenção estatal no domínio econômico, passíveis de provocar prejuízos ao princípio da livre concorrência diante os efeitos anticoncorrenciais que emanam e das condutas anticompetitivas e desleais de mercado das quais se utilizam agentes econômicos eventualmente beneficiados. Nas suas palavras, Campilongo (2006, Ep.2) expõe: “Se a conduta de um competidor - mesmo albergada por lei, por ato administrativo ou por decisão judicial - tiver por objeto ou puder produzir os efeitos, ainda que não alcançados, previstos na lei antitruste, poderá caracterizar infração da ordem econômica.”.

Destarte, importante é a demonstração no caso concreto de evidente prejuízo à livre concorrência, haja vista que a simples existência de tratamento tributário diferenciado para determinados agentes de mercado não configura, per si, ofensa ao princípio da livre concorrência e, conseqüentemente, também não impede o tratamento tributário diferenciado entre agentes de mesmo setor econômicos, desde que tal diferenciação seja respaldada nas finalidades constitucionais. Isso porque a isenção em si não é ato do agente concorrente que por ela é beneficiado, constituindo ato próprio do Estado, dos entes políticos na implementação de políticas públicas. Por isso que, nestes casos, os critérios de controle das normas tributárias indutoras, segundo expõe Diego Bomfim (2011, p. 237), constituem aqueles critérios especiais de tributação previstos no art. 146-A da Constituição Federal, os quais poderiam ser instituídos com a finalidade de prevenir que as normas de concessão de isenções fiscais sejam empregadas de forma a configurar meio de distorção concorrencial. Tais critérios especiais de tributação, referidos no art. 146-A da CRFB, seriam então possíveis de prescrever regras de revisão, de análise de compatibilidade das isenções fiscais com o princípio da livre concorrência.

Nessa linha de argumentação, José Souto Maior Borges (2007, p. 34-35) argumenta que, no que tange à formulação constitucional negativa, as leis constitucionais podem prescrever soluções diversas para o regime de outorga, modificação ou de supressão das isenções fiscais. Explica que o método adotado no ordenamento jurídico brasileiro para tanto, não se pauta na proibição a instituição de isenções ou na abstenção da regulação do poder de eximir, mas diferentemente, enquanto modelo de Estado Regulador atual, visa estabelecer critérios constitucionais de ordem

material e formal que delimitem a esfera de atuação do poder de isentar. Entre as soluções, cita em remeter o problema da regulação das isenções à legislação ordinária e em avocar a determinação dos critérios que devem presidir ao estabelecimento das isenções.

Diante o exposto, cumpre ressaltar a importância das exigências referentes ao controle fiscal, da necessária verificação do procedimento de expedição do ato administrativo de reconhecimento da existência dos requisitos para o deferimento das isenções fiscais, a fim de que sejam evitadas fraudes ao reconhecimento da legitimidade para obtenção da exoneração, de forma a impossibilitar o gozo indevido das isenções e a ocorrência de desequilíbrios concorrenciais. (BORGES, 2007, p. 40).

Possível concluir que a concessão de isenção fiscal, *a priori*, não avoca ofensa ao princípio da livre concorrência, devendo haver sempre uma análise do caso concreto que leve em consideração a existência de formas benéficas de regulação do mercado através da tributação por exoneração. É dizer, a concorrência tributária não pode ser vista sob um juízo prévio de sua possível prejudicialidade para a economia. Enquanto retor da ordem econômica, o princípio da livre concorrência se apresenta como o próprio fundamento de validade de normas tributárias indutoras que visem a correção de distúrbios concorrenciais, ou seja, constitui a justificativa de implementação da norma tributária de fomento e de estímulo aos agentes econômicos à determinados comportamentos que incrementam o próprio mercado e regulam a competitividade.

No entanto, não se retira aqui a necessidade de se analisar cada caso em concreto, haja vista que, em situações pontuais, serve também o princípio da livre concorrência como critério limitador das normas tributárias em desconformidade com a CRFB que, diferentemente, podem gerar efeito inverso quando desprovidas de alta carga de fundamentação jurídica adequada, de forma a desnaturar a eficácia esperada das normas tributárias indutoras e os efeitos econômicos pretendidos. Neste caso, necessária a ponderação, com base na proporcionalidade, de todos os princípios envolvidos na averiguação da possível ou não manutenção da isenção fiscal concedida.

Os agentes econômicos, abrangidos pela norma de isenção tributária, podem conviver com os demais concorrentes de mesmo setor econômicos, sem violar a livre concorrência ou causar empecilhos à manutenção da livre iniciativa, uma vez que o *discrímen* contido na legislação de exoneração esteja devidamente respaldado à consecução das finalidades constitucionais à que visa a ordem econômica e financeira. No entanto, sendo perceptível, no caso concreto, a configuração da isenção fiscal como gatilho para condutas de ofensa ao princípio da livre

concorrência, nesse caso classificadas como distúrbios concorrenciais exógenos, necessário será a análise judicial da questão, ante o princípio da proporcionalidade, de forma a realizar adequada ponderação e sopesamento entre princípios, afim de se compatibilizar a colisão entre eles, de forma a se decidir pela primazia ao respeito das finalidades constitucionais. (BOMFIM, 2011, p. 237)

Ademais, tendo em vista a manutenção artificial de determinados agentes econômicos na economia, através dos benefícios fiscais apurados e da redução da carga tributária incidente, possível também que estes beneficiados passem a atuar mediante práticas predatórias de preços, e de abuso do poder econômico, neste caso, há uma verdadeira transladação da diferenciação e discriminação constituinte da norma tributária de exoneração que, em tese, estariam associadas à distúrbios exógenos (provocados pela tributação) em distúrbios econômicos endógenos, estes, passíveis de análise e de controle pelo Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência – CADE na análise de infrações à ordem econômica nos termos do art. 173, §4º da CRFB. (BOMFIM, 2011, p. 237)

Conclui-se assim que a competência do Poder Judiciário e do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, na análise das condutas desleais de competitividade de mercado pela concessão de isenções fiscais, estará ao CADE limitada aos distúrbios econômicos endógenos próprios e inerentes ao funcionamento do mercado, em que impossível a manutenção de uma concorrência perfeita, limitando-se assim aos efeitos da concessão e à conduta desleal dos agentes beneficiados arbitrariamente pela isenção, focando não na eventual inconstitucionalidade de lei, mas sim nos reflexos concorrenciais das condutas dos agentes respaldadas em tais concessões legislativas, e na ocorrência de violação à ordem econômica. Ao judiciário, diferentemente, cabe a análise da regularidade formal no processo de criação das leis de concessão de isenções fiscais, bem como analisar a questão da constitucionalidade empregada no *discrímén* que justifique regime de tributação diferenciado entre agentes econômicos de mesmo setor de mercado. No entanto, nesta seara, o Poder Judiciário encontra fortes limitações diante o princípio da tripartição de poderes, não cabendo a este o papel de alterar ou formular políticas públicas, sobretudo no que se refere à política pública tributária.

4.2 A CONCESSÃO DE ISENÇÕES FISCAIS E O PREJUÍZO À CONCORRÊNCIA

O sistema tributário constitucional brasileiro impõe a observância de princípios que vinculam o legislador ordinário perante o exercício da competência outorgada a este pela CRFB para a edição de normas tributárias. No que concerne à edição de normas tributárias indutoras, entre estas, a concessão de isenção fiscal, o princípio da isonomia tributária e o princípio da livre concorrência apresentam papéis relevantes.

Expõe José Souto Maior Borges (2007, p. 43) que consiste o princípio da isonomia em impedir o tratamento desigual de agentes sob os mesmos pressupostos fáticos, em igualdade de condições. Dessa forma, discriminações cravejadas na norma tributária de exoneração que impliquem em evidente favorecimento indevido ou privilégio a determinados agentes econômicos, não devem ser toleradas.

Neste ponto, cabe adentrar a análise na prática das concessões de isenções fiscais e o prejuízo à livre concorrência. Imperioso, portanto, mesmo que de forma breve e sucinta a conferir meio prático de abordagem, tratar da guerra fiscal, principalmente relacionada o ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), enquanto exemplo prático da inversão dos valores justificantes da utilização da tributação extrafiscal como meio intervenção estatal no domínio econômico através da atividade de fomento.

Quanto à esta inversão de valores, Diego Bomfim (2011, p. 242) expõe que a existência de regimes diferenciados de tributação, dentro de um mesmo Estado-Membro ou do país, pode sim ser encarado como fator de fomento para que haja um desequilíbrio concorrencial, mas ressalva que não há uma relação de dependência entre esses dois fatores, é dizer, não necessariamente a mera implantação de um regime diferenciado de tributação por um ente da federação ocasionará a qualquer mando prejuízo à concorrência.

Ressalta ainda que em um país de conformação federalista, como Brasil, há uma maior inclinação para que haja uma competição tributária interna entre os Estados-Membros, gerando uma variedade um tanto quanto exacerbada de regimes fiscais diferenciados dentro de um mesmo território. (BOMFIM, 2011, p. 242)

Em conformidade e, complementando o entendimento, Paulo Caliendo (2009, p. 331) expõe que o uso de incentivos fiscais é capaz de produzir uma gama gigantesca de questionamentos no direito tributário e constitucional que envolvem, justamente, a possibilidade de ofensa ao

federalismo fiscal, à violação da igualdade, da neutralidade, entre outros. Dentre o que expõe acerca das consequências do manejo de elementos fundamentais da matriz de incidência dos tributos e das escolhas que se encontram subjacentes a estas políticas fiscais, e aqui pode-se incluir o *discrímén* utilizado no manejo de normas de concessão de isenções fiscais, afirma que é possível depreender que a concessão de benefícios fiscais para setores econômicos específicos de tributação, que leva ao consumo, redução da base de cálculo ou concessão de isenções, pode distorcer a concorrência, afetar a capacidade contributiva e afetar a neutralidade fiscal.

Paulo Caliendo (2009, p.113-117) aduz que o princípio da neutralidade fiscal estabelece uma finalidade pautada em legitimamente diminuir o peso da tributação sobre as ações e decisões dos agentes econômicos, de forma sempre a evitar distorções e consequentes ineficiências no sistema econômico. Esclarece ainda ser a neutralidade fiscal princípio de essencial observância quando da aplicação da justiça fiscal e que ambos constituem princípios basilares a se garantir a ordem e a coerência ao Sistema Tributário Nacional. A justiça fiscal enquanto princípio que se volta à promoção do sentido público da tributação a estabelecer os corretos moldes de contribuição entre o agente contribuinte e a manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da neutralidade fiscal, por sua vez, princípio que visa atingir a relação ideal entre a tributação (a qual vinculará o agente econômico contribuinte) e a eficiência da ordem econômica.

O importante, assim, é compreensão de que o atendimento à justiça fiscal poderá eventualmente implicar em situações um tanto quanto ineficientes ao sistema econômico, ao mesmo tempo em que, a pretensão em demasiado pela eficiência econômica pode estar maculada por ferir a justiça fiscal, sendo necessário a busca do equilíbrio dinâmico entre a justiça aplicável mediante a tributação e a eficiência econômica que dela resulta. (SILVEIRA, 2009, p. 177)

Por conseguinte, é inegável a existência da relação entre eventuais efeitos prejudiciais pela concessão de isenções fiscais ao princípio da livre concorrência, entre estes, menciona-se a guerra fiscal entre Estados-Membros, que inclusive foi objeto de consulta ao CADE, como mencionado em capítulo anterior.

A guerra fiscal constitui a concretização da busca assídua dos agentes de mercado por conquistas de posições favoráveis de concorrência, através da concessão de incentivos e vantagens fiscais pelos os Estados Membros, algumas vezes, por meio de leis com justificação constitucional duvidosa e questionável, no intuito de atrair para seu centro econômico uma maior gama empresas e obter maiores proveitos econômicos. Tal prática arbitrária de fomento estatal, contudo, acarreta assimetrias de mercado, aumentam as desvantagens entre agentes

econômicos e violam o princípio da livre concorrência, resultando no aumento da ineficiência econômica e na desvalorização da inovação do bem estar do consumidor, justamente porque os incentivos fiscais a determinadas empresas, sem o devido respaldo constitucional protegido na ordem economia, acarreta uma manutenção artificial de empresas ineficientes no mercado econômico.

Segundo Campilongo (2006, p. E2), a guerra fiscal em torno do ICMS é o exemplo dessa inversão de valores justificantes, explica que, nesse caso, a análise realizada pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, através do CADE e seus outros componentes, não é pautada na constitucionalidade da lei concessiva de isenções fiscais, na juridicidade de atos fiscais da Administração Direta, mas sim, nas condutas anticoncorrenciais e nos efeitos destas advindos, como o prejuízo à livre concorrência e à livre iniciativa, a dominação relevante de mercado, enquanto reflexos concorrenciais das condutas dos agentes, pouco importando se estas estão ou não lastreadas por normas jurídicas. Nos seus termos: “As violações ao direito da concorrência implicarão em sanções fundadas nos artigos 170 e 173, parágrafo 4º da Constituição Federal e na legislação antitruste. Insista-se: para a análise antitruste, legislação tributária ou liminares judiciais não são obstáculos para condenações”.

Embora Campilongo (2006, p. E2) afirme não ser sempre trivial a comprovação da relação de causalidade entre os benefícios fiscais, incluindo aí a concessão de isenções, e seus efeitos competitivos para que o CADE e os outros órgãos do SBDC combatam as infrações à ordem econômica previstas na Lei de Defesa da Concorrência, qual seja a Lei nº 12.529 de 2011, ressalta-se que, como objetivo principal da presente pesquisa, tal consideração deve ser feita com ressalva, justamente porque embora não seja competência dos órgãos fiscalizadores e aplicadores da Lei 12.529 de 2011 questionar a legalidade dos atos normativos expedidos pelos entes políticos para condenar práticas infringentes contra à ordem econômica, tal análise e comprovação possibilitariam e facilitariam, e muito, a identificação das causas e fatores determinantes quando da concessão de isenções fiscais pela Administração Direta, de forma a, justamente, propiciar o estudo adequado das possíveis implementações de técnicas de controle e criação de regras e critérios especiais de tributação conforme emana o art. 146-A da CRFB, como por exemplo a revisão dos atos concessivos de isenções fiscais em prazos determinados e periódicos.

Da análise do parecer de Consulta nº 0038 de 1999 realizado pelo CADE, das ponderações realizadas por Marcelo Calliari acerca das implicações da concessão de incentivos fiscais, em especial, isenções de ICMS pelos Estados Membros em desconformidade com o princípio da

livre concorrência enquanto fomento à guerra fiscal, extrai-se a possibilidade de empresas beneficiadas por incentivos de determinado Estado Membro disporem de vantagem desproporcional sobre as demais concorrentes, uma vez que tal prática, tangida sob uma escolha essencialmente política, limitaria a capacidade de atuação das empresas não abrangidas pelo incentivo em virtude da drástica redução de preços à que operariam as empresas beneficiadas em comparação às demais, situação capaz de gerar efeitos negativos para a concorrência. Acrescenta ainda que, da análise dos dados de pesquisa presentes no parecer, resta patente que a guerra fiscal, ao gerar maior possibilidade de lucratividade às empresas isentas, propicia condições de competitividade manifestamente desiguais entre as empresas beneficiadas e as demais empresas que concorrem em iguais condições no mesmo mercado. (BRASIL, 1999, p.14)

Destarte, no tocante à guerra fiscal entre os Estados- Membros relacionada a uma política de concessão de isenções fiscais, principalmente no âmbito do ICMS, e respaldadas no caráter indutor das normas tributárias, através da sua função extrafiscal, Paulo Caliendo (2009, p.121) expõe que tal prática costuma gerar prejuízos à livre concorrência, tendo em vista que protege as empresas englobadas pelo *discrímen* da norma de isenção, de forma a mascarar seu desempenho econômico, permitindo que estas mantenham práticas ineficientes e não implementem melhorias na produção ou inovação. Continua informando que o emprego arbitrário e desprovido da fiel observância da livre concorrência, retira o estímulo das empresas beneficiadas ao aumento constante de sua eficiência, permitindo o uso menos eficiente de recursos, afetando de forma negativa a capacidade de geração de riquezas no país. Consequência desse quadro, explícita, é a possibilidades de tais empresas incentivadas, mesmo auferindo lucros possam eliminar o mercado de suas concorrentes não favorecidas pela isenção e que se encontrem no mesmo patamar de condições, ainda que tais empresas, prejudicadas, sejam mais eficientes e inovadores. Tudo isso, por fim, expõe, gera ineficiência econômica e prejudica a inovação, promove incertezas e inseguranças para o planejamento e tomada de decisão empresarial.

Possível é perceber, portanto, que o prejuízo à concorrência se evidencia quando a concessão de isenções fiscais, pelos entes da federação, pauta-se essencialmente sobre uma escolha política das eventuais empresas que por esta seriam agraciadas pelo ente político, desprovida da necessária observância e ponderação em conformidade com os princípios, finalidades e fundamentos da ordem econômica constitucional, no intuito de cumprir com seus postulados,

de assegurar a todos uma existência digna, de redução das desigualdades regionais e sociais e da observância aos interesses da coletividade.

Nesse sentido, o prejuízo à concorrência gera variados efeitos, a mencionar a redução do grau de eficiência econômica como um todo associada à uma estagnação pelo patamar de superior lucratividade à que são elevados os agentes beneficiados, tendo em vista que a empresa ou setor favorecido passa a atuar na economia fora da lógica padrão do mercado associada à necessidade de inovação e de gerar o máximo de riqueza e desenvolvimento com o menor uso de recursos possíveis. A empresa acaba por exigir mais recursos da sociedade para realização de suas atividades, elevando o custo de manutenção do agente, e passa a prestar serviços e exercer suas atividades de maneira ineficiente, prejudicando, conseqüentemente, toda a coletividade, real titular do direito à livre concorrência. (BRASIL, 1999,p.)

Indiscutivelmente, os incentivos fiscais afetam e influenciam a livre concorrência. Quando ultrapassam as estritas finalidades constitucionais previstas no art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil tornam-se propulsoras de distorções de mercado no qual a formação de preços, por exemplo, é maculada e desvirtuada por benefícios concedidos pelo Estado baseados, essencialmente, em uma escolha política. Tais incentivos mascaram, portanto, o desempenho econômico dos agentes, obstam a eficiência produtiva, falseiam a competitividade habitual do mercado. Nesse sentido, a aplicabilidade do direito antitruste, à tais situações, se mostra essencial. (CAMPILONGO, 2006, p. E2)

Destarte, ainda que seja prescindível a comprovação de causalidade entre a legislação tributária editada pelo Poder Público, concessiva de isenções fiscais, e o efeito anticompetitivo e de concorrência desleal das condutas dos agentes de mercado para que seja aplicada a lei antitruste quando da identificação de infrações à ordem econômica, entende-se que o estudo técnico apurado e a pesquisa referente a tal relação de causa efeito, pode facilitar, em muito, a implementação de critérios especiais na regulamentação da prática de concessão de benefícios fiscais, tornando mais rígidos os requisitos para o exercício da competência tributária provida com estas finalidades, de modo a aproximar a justificativa da proposta de criação legislativa com os princípios e fundamentos constitucionais elencados na ordem econômica e social da Constituição de 1988.

Nesse sentido, expõe Celso Campilongo (2006, p. E2) que o número incipiente de condenações dessas práticas, se dê justamente pelo fato de não ser necessária tal comprovação de causa efeito entre a legislação tributária de concessão de isenção fiscal e os efeitos anticoncorrenciais das

condutas dos agentes de mercado por esta beneficiados, mas que entende que, gradualmente, com o gradual amadurecimento do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e pela relevância da tratativa e gravidade das situações, tais condenações serão mais frequentes.

4.2.1 A Competência Tributária exercida por exoneração e o Princípio da Livre Concorrência

No atual estágio da presente pesquisa, adentra-se ao estudo da competência tributária exercida por exoneração que, em sua relação com o princípio da livre concorrência, impõe minuciosa análise acerca dos parâmetros de aplicação e dos limites da norma tributária com fins extrafiscais.

Expõe Jose Souto Maior Borges (2007, p. 30-31) que do poder de tributar advém também o reverso, o poder de eximir. Leciona que ao atribuir competência para tributar, a Constituição da República Federativa do Brasil não apenas possibilita, mas as vezes planeja a abstenção do exercício da competência pela via da isenção, em circunstâncias excepcionais. Tal regulação é possível de ser observada nos termos dos arts. 150, § 6º e 155, XII, alíneas “e” e “a” da CRFB.

Continua ainda expondo que, quando da competência tributária exercida por exoneração, as isenções estão sujeitas a condicionamentos idênticos, impostos pelo ordenamento constitucional tributário, aos que são estabelecidos para instituição de tributos. Quanto a isso, explana que a Constituição Federal estabelece princípios na disciplina da concessão de isenções fiscais, entre eles, o da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I) e da isonomia tributária (art. 5º, *caput*, art. 145, §1º e art. 150, II) que vinculam a legislação integrativa ordinária e complementar. A teoria jurídica da isenção tributária, destarte, há de se apoiar em normas constitucionais que autorizam e delimitam o exercício da competência tributária exercida por exoneração pelo legislador. (BORGES, 2007, p. 31)

Relativamente aos princípios constitucionais que disciplinam a concessão de isenções fiscais, cumpre pontuar, mesmo que de forma breve, os princípios da legalidade e isonomia tributária. O princípio da legalidade das isenções, segundo José Souto Maior Borges (2007, p. 38) é implícito e decorre do próprio princípio da legalidade tributária expresso nos arts. 5, II e 150, I, da CRFB, haja vista que na outorga da competência tributária necessariamente se encontra contida a atribuição da faculdade de isentar que, portanto, somente se manifesta através de lei. Nas suas palavras: “O princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não tem

eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos, mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal (...)'".

Sobre o tema, primordialmente, cumpre pontuar importante elucidação feita por Luís Eduardo Schoueri (2007, p. 250 - 251) ao expor que o ordenamento jurídico constitucional, apesar de baseado na igualdade lastreada no art. 5º da CRFB e na redução das desigualdades regionais e sociais, como exposto no art. 170, VII, CRFB, as normas que o compõem são, em sua essência, discriminatórias. Justamente por isso, e em virtude do princípio da livre concorrência não possuir em seu sentido substancial o intuito de vedar a discriminação inerente exercida pela norma tributária, este, na realidade, deve servir de meio a se extrair justificativa adequada para a formulação das normas tributárias, enquanto garantia de que as discriminações impostas nas normas pelo legislador competente, a configurar e limitar o aspecto pessoal de incidência do tributo, possuam respaldo e conformidade constitucional.

Tratando-se de normas tributárias, o comum é que a justificativa para sua aplicação esteja contida na própria Ordem Tributária, no entanto, no caso da presente pesquisa a qual se volta, especificamente, para a norma tributária com fins extrafiscais e que produz, portanto, efeito indutor de comportamentos econômicos e sociais, a fundamentação e justificativa para que se promova a aplicação da norma e a consequente intervenção estatal no domínio econômico, dentre os aspectos redigidos pelo legislador ao atribuir o caráter discriminatório da norma, não se encontra presente na Ordem Tributária meramente, mas depende de cuidadosa apuração também do alinhamento com os princípios da Ordem Econômica e das motivações próprias da intervenção econômica. (SCHOUERI, 2007, p. 250)

Busca-se assim, no princípio da livre concorrência, a justificativa não apenas quanto à possibilidade ou impossibilidade de aplicação ou criação de uma norma tributária com fins extrafiscais, a conceder incentivos fiscais a determinados agentes econômicos de mercado, mas em conjunto, busca-se observar a justificativa própria atribuída pelo legislador quando da discriminação imposta na norma em evidência, que irá concedê-la caráter individualizado e diferenciado.

Ressalva ainda Luís Eduardo Schoueri (2007, p. 251) que atenção é devida para se compreender que, embora se possa ter o princípio da livre concorrência como parâmetro de averiguação da conformidade entre a discriminação presente na norma tributária e as finalidades inseridas no texto constitucional, a interpretação da legitimidade das normas baseada apenas no princípio da livre concorrência não se traduz em uma conformidade inquestionável da discriminação normativa à Constituição Federal. Isso porque, nas suas palavras, “o ordenamento jurídico é

plural. Vários são os princípios que o inspiram (...)”. Destarte, faz-se necessária a análise da confluência dos princípios tanto da Ordem Tributária quanto da Ordem Econômica, no caso concreto, para que se justifique a discriminação contida na norma e a diferenciação das situações que serão atingidas ou não pela hipótese normativa (hipótese de incidência), o que irá, conseqüentemente, restringir o aspecto pessoal abarcado no preceito normativo.

Inserido nessas condições, o princípio da livre concorrência, enquanto justificativa (critério) na implementação de normas tributárias, estará satisfeito quando for a finalidade destas incentivar a prática de manutenção da competitividade justa de mercado, ressaltando aí o caráter indutor e extrafiscal da norma, agravando a tributação em mercados que se mostrem pouco competitivos, ou ainda exercendo competência tributária por exoneração, de forma a reduzir a carga tributária de mercados cuja intenção de acesso seja mais irrestrita, reduzindo as barreiras de acesso ao mercado. (SCHOUERI, 2007, p. 253)

As exonerações fiscais, pela própria relação de dependência com a preservação do equilíbrio das contas públicas, devem ser submetidas a um patamar diferenciado de controle objetivo. Ademais, conforme explicita Diego Bomfim (2011, p. 224), “A utilização da tributação como instrumento de indução econômica tem na concessão de exonerações uma de suas principais técnicas”. Neste aspecto, o princípio da livre concorrência servirá como vetor na conformação da técnica de incentivo aplicada pela tributação em conjunto com os demais valores sob os quais se pautar a discriminação e a diferenciação extrafiscal realizada quando da edição normativa.

É dizer, as normas de exoneração possuem no princípio da livre concorrência o mandamento ao qual devem observância e sujeição, exercendo este o papel de controle e de conformação dos critérios de discriminação empregados na norma com os fundamentos da ordem econômica. A instituição de normas de isenção tributária, portanto, deve se pautar estritamente no intuito de implementação de políticas públicas, deve servir como instrumento de intervenção estatal sobre o domínio econômico voltado unicamente à realização dos objetivos e fundamentos da República. Devem advir desse contexto, portanto, os critérios de *discrimen* permitidos pela Constituição da República Federativa do Brasil, quando da construção da norma de indução econômica. (BOMFIM, 2011, p. 225)

A competência tributária exercida por exoneração, evidentemente, se encontra estreitamente relacionada com o princípio da livre concorrência, haja vista que, entre outras razões, a tributação, através da concessão de isenções fiscais, é capaz de fomentar desequilíbrios

concorrenciais pela redução da carga tributária incidente que configura significativo custo para os agentes econômicos.

É justamente pela utilização da potencial vantagem competitiva auferida pelos agentes econômicos abrangidos pela norma de isenção e a confluência dessas normas com princípio da livre concorrência, que surge a necessidade de adentrar à análise da valorização e do controle das normas de concessão de isenção fiscal, levando em consideração seu processo de positivação com a observância do princípio da livre concorrência, mensurando em que nível a vantagem competitiva tributária auferida, oriunda da redução da carga tributária incidente sobre agentes econômicos específicos, poderá ou não promover desequilíbrios concorrenciais indesejáveis.

Conclui-se que é inegável a importância da relação de mútua influência entre o princípio da livre concorrência e o direito tributário, especificamente no tocante a implementação de normas tributárias indutoras, dentre elas as de concessão de isenções tributárias, que possuem como propósito a efetivação de políticas econômicas e de mercado, de forma a alterar a configuração do mercado corrente. Tal correlação, entre princípio e ramo jurídico, não pode, portanto, servir de meio que venha a justificar e permitir que normas incompatíveis com as diretrizes constitucionais e com a própria Ordem Econômica Constitucional sejam convalidadas, sob a justificativa de mero exercício da função indutora, intrínseca e inerente das normas tributárias. Deve-se respeitar os limites impostos na Constituição e no próprio regime tributário nacional. O que se passa a analisar a seguir.

4.2.2 O Princípio da Livre Concorrência como limitação ao poder de tributar

No intuito de estabelecer uma organização e clareza didática em torno da relação existente entre o exercício de criação de normas tributárias indutoras com o direito concorrencial econômico e o princípio da livre concorrência, faz-se necessário compreender, primeiramente, a sujeição das normas de direito econômico (enquanto conjunto de normas jurídicas de regulação da política econômica do Estado) à lógica deontológica de aplicação do direito (juízo hipotético-condicional), bem como a amplitude, influência e força imperativa das normas do direito econômico sobre o desígnio das normas de direito tributário atinente a concessão de incentivos fiscais.

Aborda Diego Bomfim (p. 144 – 155, 2011) que, apesar de alguns autores entenderem estarem sujeitas as normas de direito econômico à chamada macrológica (lógica fundamentada em

dados macroeconomicamente identificados como, por exemplo, o consumo e a concorrência), e que por essa razão deveriam ter sua aplicação normativa configurada de maneira distinta da lógica deontica e, conseqüentemente, das demais normas jurídicas, defende, diversamente, que o enquadramento e manejo das normas de direito econômico por meio da macrológica, lógica juridicamente não delineada, tem como consequência direta nítida ofensa ao princípio da segurança jurídica, vez que justificaria a edição de normas não amparadas pelo direito positivo e facilitaria a implementação de políticas tributárias respaldadas tão somente nas próprias razões do Estado, o que pode se configurar arbitrário e perigoso.

Aduz, então, que não estão as normas de direito econômico excluídas da possível adequação e do respeito ao modelo padrão típico da lógica de imputação (se “A”, então deve ser “B”) e da real ocorrência da hipótese prevista no antecedente normativo, de forma que, apesar de não haver necessariamente uma conduta específica e previamente definida no consequente normativo a coibir, permitir ou impor determinadas condutas, as normas de direito econômico sujeitam-se efetivamente à lógica deontica, própria das normas jurídicas, de modo a respeitar a segurança jurídica e permitir a análise do direito econômico e o estudo do princípio da livre concorrência. Expõe que tanto a norma regra como a norma princípio podem ser expressas por meio do juízo hipotético-condicional, meio pelo qual o direito positivo prescreve condutas, e que da mesma forma se apresentam as normas de direito econômico. Nos seus termos: “(...). O que pode ocorrer em certas normas jurídicas é uma maior flexibilidade semântica na hipótese normativa, por imposição do próprio sistema normativo, sem que, no entanto, reste descaracterizada a homogeneidade do sistema das normas jurídicas. (...)”. (BOMFIM, p. 148, 2011).

Destarte, não há impedimentos na utilização da lógica deontica perante as normas de direito econômico que apenas exige, do direito positivo, a edição de hipóteses normativas mais amplas e complexas, haja vista a necessidade de garantir a efetiva regulação das condutas intersubjetivas voltadas à preservação do interesse público e regulação ótima do mercado. Constata-se, portanto, que a classificação das normas de ordem econômica sob a macrológica apresenta diversos impasses e pode resultar em consequências substancialmente perigosas, na medida em que, sob seu fundamento, passa a figurar-se como elemento de legitimação de ilegalidades e inconstitucionalidades pelo legislador em matéria tributária.

O que se pretende demonstrar aqui é que, apesar da interpretação e aplicação das normas do direito econômico e do direito tributário seguirem modelos diversos (em razão dos diferentes cenários, princípios aplicáveis à seus específicos conjuntos normativos e funções jurídicas das

quais se ocupam) não há e, nem deve haver, um abandono da interpretação, segundo os moldes jurídicos, de seus enunciados legais, mas apenas, como expressa Diego Bomfim (2011, p. 156), a constatação de que o direito positivo prescreve caminhos diferentes na interpretação e aplicação de suas normas em função das próprias peculiaridades das matérias que estão sendo reguladas, no presente caso, matéria de direito econômico e direito tributário, que exigem modelos distintos de positivação de suas normas segundo a lógica deôntica.

Não há o que se falar, portanto, de qualquer incongruência perante a heterogeneidade da interpretação das normas do direito tributário e do direito econômico, diferença imposta pelo próprio sistema normativo que vincula o intérprete na construção do sentido das normas de cada ramo. No caso do direito econômico, especialmente quando se tratara de regulação da concorrência, aborda Celso Fernandes Campilongo (2006, p. E2) que a interpretação de seus enunciados normativos se baseia em recurso a tipos jurídicos abertos, na flexibilização das formas, orientação consequencialista e ainda na sensibilidade dos conceitos próprios do direito econômico. Diferentemente, o direito tributário se pauta na construção de enunciados legais através da utilização de conceitos eminentemente fechados.

Assim, imperioso entender que as normas de direito tributário e direito econômico concorrencial, mesmo que englobados perante a lógica deôntica, exigem interpretações segundo modelos diversos. No direito tributário percebe-se a subsunção do fato à norma por intermédio de conceitos fechados, enquanto que no direito concorrencial, se exige uma interpretação mais ampla, fundamentação principalmente nos princípios que regem a ordem econômica na Constituição. Tal diferença funcional e de exigência interpretativa entre os citados ramos do direito, no entanto, nas palavras de Diego Bomfim (2011, p. 160), “não implica, de forma alguma, qualquer fundamento para que se defenda uma possível autonomia”.

É dizer, não resulta no entendimento de que as matérias, sujeitas a estes ramos, possam ser tratadas ou reguladas de maneira apartada, alheia ou desprovida da interdisciplinaridade à qual se subordinam, sem apresentarem consequências prejudiciais advindas da não conformidade do *discrímen* contido na formação da hipótese de incidência das normas tributárias de exoneração, dentre estas, as de concessão de isenções fiscais, com os fundamentos, princípios e finalidades da ordem econômica constitucional. Os efeitos de uma interpretação apartada e desprovida da interdisciplinaridade que o tema exige ocasiona relevantes tensões ao princípio da livre concorrência, haja vista que o ponto de interseção entre a concessão de isenções fiscais e o princípio da livre concorrência se dá, justamente, em função da vantagem competitiva auferida,

pelo tratamento tributário mais benéfico, por agentes econômicos específicos que, em relação aos demais, muitas vezes competem em igualdade de condições.

Dessa forma, inquestionável o risco de potencial ofensa ao princípio da livre concorrência quando presentes, no mesmo setor do mercado, agentes submetidos a cargas tributárias diversas, como reconheceu o Conselho Administrativo de Defesa Econômica no já mencionado parecer de Consulta nº 0038/99 formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE, pelo Relator Marcelo Calliari.

Realizada tal introdução, passa-se ao núcleo da abordagem no que se refere ao princípio da livre concorrência enquanto limite à instituição de exonerações tributárias, aqui em evidência as isenções fiscais. No entanto, importante previamente esclarecer que para se compreender acerca da viabilidade e regularidade do exercício da competência tributária por exoneração, é preciso, preliminarmente, realizar uma desconstrução acerca do preconceito sobre como se dá a manifestação e a expressão do princípio da livre concorrência na prática da análise da extrafiscalidade tributária e seus efeitos no domínio econômico.

O princípio da livre concorrência enquanto limite à concessão de isenções fiscais, como bem aborda Diego Bomfim (2011, p. 241), não está atrelada a uma necessária e obrigatória aplicação da neutralidade a todo e qualquer caso. É dizer, no caso da concessão de isenções fiscais, prática de exoneração tributária envolta de anseios extrafiscais, concedidas com base em valores consagrados pelo texto constitucional, o princípio da livre concorrência não se manifestará como dever de manutenção da igualdade de tratamento dos agentes econômicos nas mesmas condições. Isso porque a concessão de isenções fiscais, em sua origem, já se encontra embasada na premissa e na exigência de uma necessária diferenciação do tratamento concorrencial entre os agentes de mercado, de modo a justamente estimular determinados comportamento e condutas.

No exercício da competência tributária por exoneração, através de isenções fiscais instituídas em conformidade com valores da CRFB, portanto, impossível se falar em ofensa ao princípio da livre concorrência pela não aplicação da neutralidade tributária ou pelo tratamento desigual entre os concorrentes de um mesmo setor econômico, haja vista esta ser premissa para àquela na manutenção de uma concorrência leal e justa.

A relação de limite imposta pelo princípio da livre concorrência ao exercício da competência tributária por exoneração, está então atrelada à análise dos motivos que compõem a justificativa do legislador na “quebra” da neutralidade tributária, estando mais intimamente relacionado,

como expõe Diego Bomfim (2011, p. 242), ao princípio da isonomia tributária. Neste passo, a atenção deve ser voltada especificamente para os critérios utilizados na formação do discrímen da legislação e de sua eventual conformidade ou desconformidade com a ordem jurídica e com os postulados expressos na ordem econômica da Constituição Federal.

Quanto ao exposto, o art. 150, II, da CRFB, impõe limitação à atuação dos entes detentores de competência tributária:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...).”.

Quanto ao princípio da isonomia cuja observância, através do entendimento pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 136/444), vincula todas as manifestações do Poder Público, possui função precípua de obstar discriminações desarrazoadas e em contraponto às finalidades constitucionais, sob fundamento de duplo aspecto, a dizer, o da igualdade na lei e o da igualdade perante a lei. Impende concentrar-se para os fins da presente pesquisa na igualdade na lei, a qual se constitui pela exigência destinada ao legislador, que, no processo de formação da norma, nela não inclua fatores de discriminação incompatíveis com a Lei Maior que sejam responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. (STF, 2005)

Como exposto, a constatação de eventual ofensa ao princípio da livre concorrência, e sua atribuição enquanto princípio a impor limites a atuação estatal na concessão de isenções fiscais, vai sempre depender da análise e apuração do caso concreto, não cabendo afirmar que a mera desigualdade, a existência de regime diferenciado de tributação entre agentes econômicos até mesmo enquadrados em um mesmo setor de mercado, constitua, per si, ofensa a tal princípio resguardado pela ordem econômica.

Isso porque, como aborda Diego Bomfim (2011, p. 244), a adesão à regime fiscal favorecido muitas vezes decorre uma decisão estratégica e de gestão tanto pelo ente federado que o estabelece como pelo agente econômico que o adota, inclusive mediante contrapartidas onerosas ou condições previamente estabelecidas, sem que tal prática possa ser concebida como infração à ordem econômica. Nas suas palavras: “não há impedimento para que determinados agentes se sobreponham no mercado, desde que essa prevalência seja decorrente de práticas comerciais saudáveis e não ofensivas ao ditamos do livre comercio”.

Não se pode, portanto, atribuir *status* de infração à ordem econômica às conquistas, aos lucros e à posição de prestígio de determinados agentes econômicos pela sua própria atuação e conduta que tenha decorrido de uma maior eficiência deste em relação seus competidores em paridade de condições. Não havendo o que se falar neste aspecto em distúrbio concorrencial exógeno. Quanto ao exposto, a própria Lei 12.529 de 2011, Lei de Defesa da Concorrência, assevera em seu art. 36, §1º, *in verbis*: “A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II do caput deste artigo”.

Cumprido concluir, a livre concorrência nem sempre estará figurada a impor limites à tributação. Diferentemente disso, o princípio da livre concorrência, enquanto parâmetro de regulação de mercado, desempenhará sempre função de instituir a exigida conformação da livre iniciativa aos ditames constitucionais, quais sejam, a valorização do trabalho humano e assegurar existência digna a todos. O parâmetro de análise, portanto, deve partir, justamente, do efeito indutor contido quando da aplicação das normas tributárias, que devem necessariamente estar em consonância com o princípio da livre concorrência, servindo este de justificativa na formulação da norma tributária de exoneração. A livre concorrência servirá, no entanto, como limite à aplicação de normas tributárias quando observado que os efeitos destas produzirem consequência inversa, impedindo o exercício da livre iniciativa, sendo esta última situação a temática de abordagem da presente pesquisa. (SCHOUERI, 2007, p. 242)

4.3 A ILEGALIDADE NA CONCESSÃO DE ISENÇÕES FUNDADA NO PREJUÍZO À LIVRE CONCORRÊNCIA

Diante do *quantum* já abordado até o presente, patente a concepção de que a concessão de isenções em si, não constitui ofensa ao princípio da livre concorrência, não cabendo, nesse sentido, afirmar em qualquer violação pautada unicamente em uma eventual inibição relativa da neutralidade tributária, devendo as isenções serem, a princípio reconhecidas.

Percebe-se, portanto, que eventual legalidade ou ilegalidade na concessão de isenções com fins extrafiscais está relacionada não à mera existência de uma discriminação normativa, que é intrínseca à construção da própria norma tributária indutora, ou com o parcial rompimento da neutralidade tributária, princípio regularmente impositivo quando da norma tributária erigida, mas sim, à uma violação do princípio da livre concorrência cujos efeitos se manifestem em uma

interseção entre distúrbios concorrenciais endógenos e exógenos de mercado, e que sejam advindos dos chamados “privilégios odiosos”, pautados em critérios não abarcados pelo sistema normativo como critérios determinantes e que justifiquem uma diferenciação e exclusão da incidência normativa perante concorrentes específicos de um mesmo setor econômico, diante a formulação do conteúdo descritivo da norma pelos entes competentes. (BOMFIM, 2011, p. 224)

Nesse sentido, expõe Diego Bonfim (2011, p. 224) que, quando do exercício pelo legislador competente da criação de normas tributárias de exoneração, não se pode anular a discriminação utilizada para classificação do grupo de agentes econômicos autorizados a se beneficiar dos efeitos da isenção fiscal, sendo necessário para tanto, a imprescindível observância e controle dos critérios discriminatórios utilizados quando do desenho da norma.

Depreende-se, portanto, que a questão da concessão de incentivos fiscais constitui tratativa com ramificações complexas e polêmicas, devendo aqui asseverar que o procedimento para concessão das isenções e benefícios fiscais deve obedecer rigorosamente aos ditames da Constituição Federal, a se destacar, a intenção do legislador originário quando da instauração do art. 150, II e do art. 152, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Respectivamente, tais artigos vedam o tratamento desigual pela União Federal, Estados e Municípios entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes; e impede, especificamente aos Estados, que estabeleçam diferencia tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Nesse ponto, apesar de expressamente o art. 151, I, da CRFB, admitir a concessão de isenções e incentivos fiscais pela União, o mencionado preceito, ao mesmo tempo, limita tal atuação no intuito de que tais regimes diferenciados de tributação estejam vinculados e destinados especificamente a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Ressalta-se que as normas de exoneração tributária, quando preveem possibilidades de exclusão do crédito tributário ou de redução do *quantum* a se pagar a título de tributos incidentes, sobre determinada atividade econômica ou ainda sobre agentes econômicos específicos, elegem critérios discriminatórios e diferenciadores de incidência da norma que, uma vez preenchidos no caso concreto, permitem àqueles abrangidos, benefício econômico significativo. Pode-se concluir assim que a ilegalidade na concessão de isenções fiscais fundada no prejuízo à concorrência se dá justamente no momento da eleição de tais critérios discriminatórios, bem como da relação entre os fins da norma indutora pretendidos e os critérios eleitos para tanto.

Há ofensa ao princípio da livre concorrência, portanto, quando a concessão de isenções fiscais e o conseqüente enquadramento em regime diferenciado de tributação de agentes econômicos específicos impeçam os demais atuantes de se enquadrarem no mesmo regime, mesmo quando em paridade de condições de concorrência, limitando assim o exercício da livre iniciativa e impedindo que haja igualdade de condições para empreender melhores condições de eficiência de mercado pelo agente econômico em relação aos seus competidores. (BOMFIM, 2011, p.244)

Quanto ao assunto, José Souto Maior Borges (2007, p.45) defende que apenas podem ser estabelecidas por lei isenções compatíveis com o sistema constitucional, ressalta que a eficácia da legalidade tributária, inclusive no campo reservado às isenções fiscais, está imediatamente integrada com o princípio da isonomia fiscal o que não se confunde com a neutralidade, frise-se.

O que se pretende demonstrar, portanto, em se tratando de isenções com fins extrafiscais, nas quais, em teoria, é possível ao legislador conformar a justiça tributária com a justiça social, justificando o emprego de um regime diferenciado de tributação entre agentes econômicos em regulares circunstâncias características de capacidade contributiva na consecução da ordem social e econômica, é que não pode o legislador se utilizar desta prerrogativa para implementar, de modo arbitrário, e à bel prazer de escolhas meramente políticas, regime diferenciado de tributação através das isenções fiscais, tendo em vista o risco que tal atuação confere ao princípio da livre concorrência.

Nas palavras de Jose Souto Maior Borges (2007, p.47):

“O princípio constitucional da isonomia não exclui a competência legislativa para a instituição de isenções não arbitrárias, isto é, isenções que atuam como princípio seletivo de determinadas pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismo ou privilégio, mas para fins econômicos e sociais”

Entende-se, portanto, a impossibilidade da União, dos Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente de concorrência. A própria Constituição traz esta limitação ao poder de tributar perante a figura do subprincípio da capacidade contributiva extraída do art. 145, §1º da CRFB e vinculada ao art. 150, II, também do texto constitucional.

O prejuízo à livre concorrência quando da concessão de isenções está configurado, justamente, através da intervenção estatal no domínio econômico com fins extrafiscais, por meio da aplicação de regime diferenciado de tributação que desconsidere a máxima de se apenas tratar de forma desigual os desiguais, não cabendo, portanto, tratamento tributário desigual entre

agentes economicamente equivalentes e que, por consequência, venha a tolher a livre iniciativa e eficiência daqueles não abrangidos no *discrímen* da norma tributária de exoneração.

Conclusão importante para o deslinde da presente pesquisa se faz quando da percepção que, vindo o Estado a intervir sobre o domínio econômico através de normas tributárias indutoras com fins extrafiscais, a concessão de isenções que tenham por fim assegurar a existência digna a todos e que sejam baseadas em uma atuação fundamentada na livre iniciativa, mas que não respeitem, para tanto, o princípio da livre concorrência ou qualquer dos demais expressos nos incisos do art. 170 da Constituição Federal, configurarão como maculada a intervenção estatal nos moldes descritos, devendo esta, portanto, ser rechaçada.

O ideal funcionamento e manutenção da ordem econômica nos moldes constitucionais depende da compatibilidade material do regime legal-ordinário da tributação com os preceitos constitucionais, devendo a isenção com fins extrafiscais estar pautada, portanto, no relevante interesse social ou econômico da Nação, bem como na proporcionalidade da tributação e nos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar das três esferas de governo da federação brasileira. (BORGES, 2007, p.48-64)

Diferente do que possa parecer, a respeito da problemática da idoneidade na concessão de isenções com funções extrafiscais, esta, apesar de não estar respaldada em uma análise rigorosa do cumprimento da neutralidade tributária, haja vista os fins de intervenção no domínio econômico justificarem o regime diferenciado de tributação presente nas normas de isenção com fins extrafiscais, esta problemática da legitimidade constitucional se perfez de forma muito mais acentuada nestas isenções do que nas isenções convencionais. Justamente porque tal campo de atuação do Estado promove, mais do que em qualquer outro a possibilidade de violação ao princípio da isonomia tributária. Consequência, é o uso da extrafiscalidade como prerrogativa para o emprego abusivo de isenções que, sem nenhuma conexão com razões econômicas e sociais, enquanto finalidades da Constituição Federal, promovem a quebra do princípio da justa repartição dos encargos tributários entre agentes econômicos. (BORGES, 2007, p.71)

Conforme aborda Jose Souto Maior Borges (2007, p.71), importante e delicada é a questão da legitimidade constitucional das isenções extrafiscais. Argumenta expondo que, se a carga tributária deve repartir-se entre os contribuintes conforme os critérios da justiça, entre eles, o princípio da isonomia e capacidade contributiva, bem como os princípios da ordem econômica, restaria indagar até que medida seria legítima, perante a Constituição Federal, a isenção

prosperar e produzir-se à satisfação de finalidades que não sejam o da repartição justa da carga tributária.

Continua concluindo que, quando deixa a isenção fiscal de exercer função de instrumento da justiça tributária, converte-se em instrumento de política econômica e social, que apenas será juridicamente inobjetable se exercida diante seu enquadramento conforme a CRFB, com fundamento na livre iniciativa, conforme os ditames da justiça social e em respeito ao princípio da livre concorrência. Ressalta o risco do emprego abusivo e banalizado das isenções justificadas em fins extrafiscais, e que estas não devem ser implementadas como remédio para todos as irregularidades aparentes no meio econômico e social de mercado, nem mesmo como justificativa universal na realização de estímulos fiscais. Nas suas palavras: “não devemos considerar as isenções tributárias panacéia para todas as disfunções e perturbações econômicas, nem devemos cair na ‘beatice’ dos estímulos fiscais”. (BORGES, 2007, p.72)

Considerar a extrafiscalidade, presente no exercício da competência tributária por exoneração outorgada pela Constituição Federal aos entes da federação, como justificativa ou possibilidade de implementação de regimes diferenciados de tributação perante agentes de mesmo setor econômico, através da concessão de isenções fiscais cujo *discrimen* normativo é pautado unicamente em uma escolha política e na transmissão de privilégios e favores por conveniência, importaria em reconhecer a impossibilidade de exercício do controle jurisdicional sobre a compatibilidade material na concessão de isenções fiscais com o sistema tributário, econômico e social da Constituição. Prática que deve ser rechaçada com veemência de forma a impedir que o regime legal-ordinário das isenções se dissocie dos vínculos que o ligam materialmente às normas constitucionais. (BORGES, 2007, p. 63)

A respeito disso, se coaduna perfeitamente a fundamentação do voto do Sr. Min. Celso de Mello, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 205.193-4 RS, de sua relatoria, ao pontuar que a possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico, não destitui o Poder Público do dever e obrigação de respeitar e observar os postulados que emergem do ordenamento jurídico constitucional brasileiro, em evidência os princípios constitucionais. Nas suas palavras:

“Motivos de ordem pública ou razões de Estado - que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, *ex parte principis*, a inaceitável adoção de medidas que frustram a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade – não podem ser invocados para viabilizar o descumprimento da própria constituição, que, em tema de produção de produção normativa, impõe ao Poder Público limites inultrapassáveis (...)” (STF, 1997)

Continua José Souto Maior Borges (2007, p. 63-66) explicando que reconhecer como legal a possibilidade de concessão de isenções fiscais por privilégios e favores limita a apreciação do Poder Judiciário apenas às situações de infração formal ao princípio da legalidade. Abre portas à um regime de favorecimento arbitrário de agentes econômicos perante a instituição de isenções discriminatórias que o ordenamento jurídico evidentemente pretende evitar. Isenções concedidas com referência exclusiva na condição jurídico-política de determinado agente de mercado, e não necessariamente perante o respeito aos princípios constitucionais econômicos e tributários. Tais privilégios, como destaca o autor, não constituiriam, sequer, verdadeiramente leis, mas sim, atos administrativos revestidos em forma de lei, negócios de direito público, enquanto mera declaração de vontade estatal.

Justamente por não ser um favor ou privilégio a concessão de isenções é que se faz possível o controle jurisdicional da constitucionalidade da lei que concede a isenção fiscal. Controle este a ser realizado pelo Poder Judiciário do *discrímen* inserido na hipótese de incidência da norma de exoneração por concessão de isenção fiscal. Conclui-se, as isenções devem ser concedidas visando primariamente o interesse público protegido constitucionalmente e não o mero interesse político dos entes da Administração Direta ou de grupos econômicos específicos.

Quanto à tal finalidade das isenções com fins extrafiscais, também é este o posicionamento exposto pelo Sr. Min. Celso de Mello em seu voto quando do julgamento de Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 360-461-7 (MG), ao expor que a utilização, pelo Estado, da extrafiscalidade é legítima, mas apenas enquanto instrumento legítimo à efetivação de seus objetivos sociais. Aduz que a isenção tributária para que não se qualifique como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor determinados estratos de contribuintes, deve estar despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, respeitando o processo de sua formal positivação jurídica, e a observância do princípio da igualdade na lei.

Dentre toda complexidade e relevância sobre a qual permeia a presente tratativa, ressalta-se que tal problemática se acentua ainda mais quando dos limites inerentes à revogabilidade das isenções fiscais pela administração, principalmente parente àquelas concedidas sob condição onerosa, haja vista a Súmula 544 do STF assentar que as isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Sobre o assunto, portanto, merece destaque as isenções concedidas por prazo certo e sob condições onerosas. Em regra, a isenção tributária é revogável a qualquer tempo, no entanto, o art. 178 do CTN e o art. 13 da LC 24/75 excetuam desse padrão as isenções por prazo certo e por certas condições que exigem obrigações correlatas dos beneficiados. Nestas últimas,

portanto, a faculdade de revogar isenções não pode ser exercida, mediante a violação de direito adquirido. Se a lei de concessão estabelece uma contraprestação dos agentes por ela abrangidos, através de condições e requisitos a serem supridos para a concessão, estes acabam por gerar esforço dispendioso para seu enquadramento na norma de isenção. Não seria lógico, nem mesmo financeiramente seguro e juridicamente aceitável aos contribuintes que o ônus da carga tributária pudesse, a qualquer tempo e sob qualquer medida, ser novamente estabelecido em sua integralidade. (BORGES, 2007, p. 78-84)

Segundo preceitua José Souto Maior Borges (2007, p.77), assim como são instituídas por lei, por lei também devem ser revogadas as isenções pela administração. No entanto, acentua necessária observância dos limites postos pelo ordenamento jurídico à faculdade de revogá-las, que não se dá de maneira absoluta e sem condicionamentos de ordem temporal, mas sim está subordinada aos princípios e normas jurídicas da Constituição Federal. A regra jurídica da isenção tributária cria relações jurídicas (deveres, obrigações, pretensões e exceções) entre as pessoas e o Estado, e por isso, as isenções concedidas sob condições onerosas e por tempo determinado não podem ser unilateralmente revogadas a qualquer modo, diante a consequente possibilidade de violação do direito adquirido e da segurança jurídica, princípio implícito na CRFB, decorrente do ônus despendido contribuintes no cumprimento das contrapartidas impostas para a obtenção da isenção fiscal.

Destarte, como também comenta o autor, o princípio da segurança jurídica parece se apresentar em evidência quando da análise da possibilidade de revogação de isenções fiscais concedidas. Isso porque tal princípio, nas palavras de José Souto Maior Borges (2007, p.78-84), “exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados”.

Diante da abordagem acerca da segurança jurídica, cabe, mesmo que brevemente, questionar acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, de lei concessiva de isenções fiscais, a ressaltar, de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio do CONFAZ, e suas implicações com a segurança jurídica. Sabe-se que a declaração de inconstitucionalidade de lei no ordenamento jurídico brasileiro tem como efeito a nulidade da lei desde sua edição, conferindo efeitos *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade (ressalvados os casos em que possível a modulação dos efeitos). Questiona-se aqui, portanto, não quanto aos efeitos da revogação, a qualquer tempo, das isenções concedidas sob condições onerosas e por prazo certo (o que sabe não ser juridicamente aceitável nos termos do art. 178 do CTN). Questiona-se, no entanto, a eventual possibilidade de Ação Civil Pública vier a ser

ajuizada pelo Ministério Público, após a declaração de inconstitucionalidade da lei, por lesão ao Erário, realizando a cobrança perante os agentes econômicos (contribuintes), anteriormente abrangidos pela isenção, dos tributos não recolhidos, imputando aos contribuintes a responsabilidade de suportar a carga fiscal por um descumprimento de dever legal por parte do próprio Estado no processo de criação e aplicação legislativa. (OLIVEIRA, 2015, p.139)

Tal discussão, pela sua complexidade, não será desdobrada na presente pesquisa, mas serve de evidente demonstração das repercussões jurídicas e dos possíveis conflitos decorrentes da concessão de isenções fiscais que, respaldadas meramente na função extrafiscal de suas normas, são instituídas em desconformidade com os requisitos formais de positividade e em descompasso com os preceitos constitucionais vigentes.

Voltando à eventual revogação, segundo expõe o art. 178 do CTN, as isenções concedidas por prazo certo e sob condições onerosas não poderão ser revogadas a qualquer tempo pela administração tributária, mas apenas após vencidas as expectativas contraídas legitimamente pelo sujeito passivo. No entanto, como destaca Diego Bomfim (2011, p. 245), para que tais isenções fiscais venham a possibilitar a incidência e a defesa do *quantum* exposto no art. 178 do CTN, estas devem ser empreendidas, necessariamente, mediante o respeito aos ditames legais, observando o necessário sopesamento e ponderação adequada entre os princípios componentes da ordem econômica constitucional, bem como seus fundamentos e finalidades, sob pena de ser possível se pretender, neste caso, não sua revogação (diante o caráter desta ter sido concedida sob condição onerosa e por tempo determinado), mas sua anulação pela administração, tendo em vista os termos da Súmula 473 do STF.

No entanto, à parte da revogação e da anulação, possíveis através da própria administração, no caso de ofensa ao princípio da livre concorrência decorrente de efeitos futuros da norma no mercado, através de isenções fiscais concedidas por prazo certo e sob condição onerosa em que devidamente respeitados os ditames normativos tributários e econômicos constitucionais em seu processo de criação (bem como observada a devida aprovação de convênio por unanimidade dos Estados através do CONFAZ), a ofensa futura ao princípio da livre concorrência por distúrbios exógenos de mercado, ou até mesmo por aqueles trasladados em distúrbios endógenos, não pode ensejar a anulabilidade pela administração do ato concedido no passado, haja vista não ter sido este eivado de ilegalidade no momento de sua instituição, restando ao Poder Judiciário e ao CADE a proteção do equilíbrio econômico e a tutela da livre concorrência no mercado.

Nestes casos, cabe aos concorrentes a busca da tutela jurisdicional, através Poder Judiciário, em face a União, Estado-Membro, Distrito Federal ou Município, é dizer, contra o legitimado competente que concedeu a isenção fiscal potencialmente em desacordo com o princípio da isonomia, para que seja declarada a inconstitucionalidade do ato normativo de concessão de isenção fiscal, origem das condutas e efeitos predatórios à economia que prejudicam a livre concorrência, e cessadas as disparidades concorrenciais entre os agentes econômicos. Cabendo ainda, por via administrativa, desde que comprovada a existência de distúrbios concorrenciais endógenos de mercado (aqueles decorrentes da própria fluência e atuação dos agentes de mercado), através do CADE, para acionar o detentor (agente econômico) do incentivo tributário e aplicar-lhe, as sanções previstas na Lei de Defesa da Concorrência, Lei 12.592 de 2011. (BOMFIM, 2011, p. 246)

De ante de todo o exposto, o que se pode concluir é que a extrafiscalidade tributária, como instrumento de intervenção no domínio econômico pelo Estado, através da concessão de isenções, é passível de ocasionar efeitos lesivos ao princípio da livre concorrência e, conseqüentemente, à dinâmica do mercado, causando empecilhos ao exercício da livre iniciativa quando não abrangidos, na construção do *discrímen* da norma tributária por exoneração, a observância de preceitos fundamentais da ordem econômica e da ordem social com vistas à satisfação do interesse público.

Nesse mesmo sentido, Paulo Caliendo (2009, p.118) aborda que a utilização da função extrafiscal do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível temporária. O tributo, portanto, não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica. É dizer, não pode constituir-se a tributação como o principal fator de decisão nas escolhas dos agentes econômicos. Deve a extrafiscalidade constituir-se meramente como meio de regulação excepcional, de forma limitada e devidamente justificada. Isso porque à tributação, de acordo com a neutralidade fiscal, compete essencialmente estabelecer a contribuição necessária à manutenção da esfera pública e a garantia do equilíbrio econômico, e não legitimar sob qualquer pretexto a mecanismos de intervenção econômica. Não deve ser a tributação elemento de distorção do mercado e do sistema econômico, de forma a diminuir sua eficiência e obstaculizar o desenvolvimento.

Destarte, muito mais confiável e seguro juridicamente, é a implementação e a batalha na formação de um Sistema Tributário Nacional mais justo, mais eficiente na configuração e na disposição dos tributos, de forma a tornar a tributação meio mais adequado de alocação de recursos e mais incentivador à eficiência econômica. Perante o qual não seja necessária a

abertura de brechas nos regimes de tributação, com o uso fragmentado e arbitrário de estímulos abarcados na justificativa da extrafiscalidade, para alcançar os fins econômicos e sociais previstos na Constituição.

4.4 POLITICA DE CORREÇÃO DA COMPETITIVIDADE DESLEAL

A livre iniciativa, a que faz referência o texto da Constituição Federal, bem como a Lei Antitruste, não possuem objeção perante a necessária atuação estatal para garantir a preservação e a manutenção do sistema econômico pautado na livre concorrência do mercado. A intervenção do Estado sobre o domínio econômico, tendo em vista a configuração atual do Estado Regulador, não é, a princípio, tida como indesejável pelo sistema jurídico que, ao contrário, a institui e regulamenta, justamente para disciplinar os comportamentos prejudiciais à livre concorrência e para disciplinar a atuação dos agentes econômicos, de forma a implementar determinada política pública. Tal intervenção, analisada na presente pesquisa perante o recorte da função extrafiscal da tributação, através da concessão de isenções fiscais, enquanto competência tributária exercida por exoneração, se mostra muitas vezes necessária para dar concreção ao art. 3º e ao art. 170, ambos da CRFB. (FORGIONI, 2018, p.145-146)

Segundo aborda Massimo Mota (p. 24, 2015), as leis de concorrência podem incorporar, dentre seus variados objetivos, o da manutenção da justiça e da equidade, forçando as empresas a se comportarem de maneira determinada à manutenção da livre concorrência, asseverando a excepcional, porém necessária, regulação do Estado no controle das falhas de mercado, de suas práticas abusivas, condutas anticompetitivas, formação de monopólios e no combate aos preços abusivos.

Quando a autoridade antitruste autoriza ou coíbe determinado comportamento, o faz a assegurar a livre iniciativa e a livre concorrência. O caráter ilícito, entretanto, de eventual conduta que venha a ser condenada, se faz presente no prejuízo à livre concorrência e à livre iniciativa, tendo em vista o princípio da livre concorrência como principal parâmetro de eventual ilegalidade de atos interventivos sobre o domínio econômico. (FORGIONI, 2018, p.145-146)

A política de correção da competitividade desleal, portanto, impõe a necessária regulação do mercado pelo Estado com o fiel objetivo de incorporar e garantir a manutenção da justiça e da equidade perante os atos normativos de intervenção, justamente para que as leis e políticas de defesa da concorrência tenham efetividade. Tal critério, dada sua importância, deve ser

protegido, bem como amplamente considerado diante da concessão de incentivos fiscais, na medida que se mostra necessário para manutenção da justiça econômica e social e da equidade, tanto entre os consumidores como entre empresas concorrentes, de forma a promover o bem-estar econômico e uma alocação natural e eficiente de recursos.

Quanto à necessária defesa do equilíbrio concorrencial e correção das condutas anticompetitivas, portanto, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 173, §4º, dispõe 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”.

A lei a que menciona o art. 173, §4º da CRFB é a Lei 12.592 de 2011. No que concerne à Lei de Defesa da Concorrência (Lei nº 12.529 de 2011), ao indicar, nos incisos e alíneas de seu art. 36, §3º, um rol não taxativo das práticas que potencialmente geram ofensa à ordem econômica, estabelece uma relação de dependência e causalidade destas práticas com os efeitos pretendidos expostos no *caput* do art. 36 da mesma Lei 12.529 de 2011. Ou seja, apenas irão configurar infração à ordem econômica as práticas previstas que sejam passíveis de: (I) limitar, falsear ou a prejudicar a livre concorrência ou livre iniciativa; (II) dominar mercado relevante, (III) causar o aumento arbitrário dos lucros, (IV) exercer o abuso de poder em posição dominante de mercado. (BOMFIM, 2011, p. 242)

Diante das condutas passíveis de causar tais efeitos, como visto, cabe ao CADE e as demais instituições do antitruste, componentes do SBDC, a devida investigação e apuração de seus efeitos prejudiciais à livre concorrência, que possam ser enquadrados como infração à ordem econômica, não cabendo sujeição ao CADE, entretanto, da apuração de eventual constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei de concessão de isenção tributária com fins extrafiscais, mas apenas a apuração dos efeitos resultantes das condutas dos agentes de mercado que estejam em desconformidade com os postulados constitucionais de defesa ao equilíbrio da ordem econômica, e em desconformidade com as premissas expostas na Lei nº 12.592 de 2011, mesmo que abrangidos, eventualmente por leis de concessão de isenção fiscal.

Cumprir destacar, no entanto, como bem aborda Diego Bomfim (2011, p. 246), que o exercício da competência tributária por exoneração, incluídas aqui as isenções fiscais, podem gerar desequilíbrios concorrenciais no mercado, conferindo vantagem concorrencial a determinado grupo de empresas, de forma inerente e interligada o ato normativo estatal que, em tese, ocasionaria um distúrbio exógeno de mercado. Nesses casos, os atos de tributação podem conferir vantagem tributária ostentada à determinado grupo de empresas e ser trasladada de um distúrbio exógeno (aquele decorrentes do exercício da competência tributária) à um

distúrbio concorrencial endógeno (aquele decorrente do próprio funcionamento do mercado e já esperados pelos agentes econômicos), alcançando a questão, nesses casos, competência de atuação do CADE.

Segundo expõe Celso Fernandes Campilongo (2006, p.E2), teoricamente, o Estado-Membro que concede benefício fiscal causador do desequilíbrio concorrencial constituiria o próprio agente da infração. Nesses casos, porém, diante da isonomia constitucional dos entes públicos, o CADE não possui poder sancionador sobre Estados e Municípios (entes da Administração Direta), cabendo a este apenas a faculdade de solicitar às autoridades competentes ou requerer em juízo, assim como também os agentes econômicos afetados, a imediata cessação da infração. Esclarece ainda que os agentes econômicos lesados por condutas anticoncorrenciais não precisam aguardar manifestação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica para pleitear judicialmente cessação de práticas contrárias à ordem econômica. Conclui aduzindo que, no caso de ofensa à concorrência, a coletividade é titular do bem protegido pela lei.

Em contrapartida à atuação do CADE, ao Poder Judiciário compete não apenas a análise quanto ao cumprimento do procedimento e dos requisitos de legalidade do ato formal de positivação da lei de concessão de isenção fiscal (assim como também exerce perante os atos de tributação com fins eminentemente fiscais), mas também cumpre função de analisar e averiguar os desdobramentos dos distúrbios exógenos de mercado, aqueles cujos efeitos prejudiciais à livre concorrência e eficiência econômica decorrem do próprio exercício da competência tributária, da própria intervenção do estado sobre domínio econômico por meio da extrafiscalidade. Cumpre aqui esclarecer que a tributação extrafiscal exige o adequado sopesamento entre os princípios e os valores concomitantemente preservados pela Constituição Federal no momento de formulação do conteúdo de descritivo, pelo legislador competente, do *discrímen* da norma com fins extrafiscais a ser instituída.

Dessa forma, a partir do desígnio atribuído pelo legislador competente, e das finalidades empregadas quando da formulação do *discrímen* contido na norma de isenção, é possível que haja uma justificativa pela Administração Direta, respaldada na extrafiscalidade da norma a ser instituída, em que se realize uma restrição desmedida do princípio da livre concorrência, quando da imprópria ponderação entre princípios, a se alcançar pretensões diversas daquelas tutelas e asseguradas pelo Texto Constitucional. Tal prática reiterada, torna-se meio para origem de distúrbios concorrenciais de mercado, da competitividade desleal entre agentes econômicos, de ineficiência econômica e de incentivo ao acirramento à guerra fiscal entre os estados.

Nesse sentido, expõe Diego Bomfim, (2014, p.263), ao Poder Judiciário cabe encontrar meios de avaliar as discriminações empreendidas pelo legislador na norma de concessiva de incentivos fiscais, de forma a realizar a avaliar o discrimen contido na norma com base na igualdade, proporcionalidade e seletividade, de forma a se evitar arbitrariedades na discriminação normativa.

Ressalta, por fim, figura do princípio da tripartição dos poderes enquanto limitador da atuação do Poder Judiciário, no que se refere à impossibilidade de este invadir competência outorgada pela Constituição Federal originariamente ao Poder Executivo, na formulação de políticas públicas, sobretudo no que se refere à formulação de política tributária. (BOMFIM, 2014, p.274)

Quanto à mencionada política de correção da competitividade desleal, cabe a constatação de que a existência de regimes diferenciados de tributação, instaurados a partir de normas de concessão de isenção fiscal, como ressaltado em tópico anterior, pode ser encarada como potencial elemento causador de distúrbios concorrenciais exógenos. Quanto à estes distúrbios exógenos, a política de correção da competitividade desleal está relacionada, como ensina Diego Bomfim (2011, p. 243), à possível edição de lei complementar, conforme os termos do art. 146-A da Constituição Federal, a estabelecer critérios especiais de tributação, de modo a possibilitar, por exemplo, previsão normativa acerca de necessárias revisões periódicas de incentivos fiscais concedidos, a estipulação de prazos máximos de duração das isenções e a não criação de barreiras temporais para adesão ao regime de incentivos.

Neste ponto, tangível a necessidade de se abordar acerca da política de correção da competitividade desleal, e aqui imperativo se faz ressaltar a importância do então já mencionado art. 146-A da Constituição Federal que, no quadro até aqui exposto, encontra farto campo de atuação na regulação e prevenção dos impactos possíveis de serem causados pela concessão de isenções fiscais, através de regimes diferenciados de tributação implementados pelos entes da federação e respaldados na extrafiscalidade tributária.

Acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, o art. 146-A da CRFB representa a importância da tributação na garantia de um regime efetivo da concorrência de mercado, para que este não seja obstado através de práticas anticoncorrenciais entre os agentes econômicos.

Ressalta Diego Bomfim (2011, p. 246) que os termos do art. 146-A da CRFB abrem espaço para que, no futuro, sejam instituídas normas gerais em matéria tributária que prevejam critérios especiais de tributação e que, conseqüentemente, venham a ser impositivos e respeitados por

todos os entes da federação quando da edição de normas de exoneração e criação de regimes especiais de tributação, bem como no tocante ao estabelecimento de critérios rígidos para concessão e controle de isenções fiscais, tendo em vista potencial ofensa ao princípio da livre concorrência. E aqui, ressalta-se, estamos a falar dos distúrbios exógenos de mercados gerados a partir do exercício da competência tributária, outorgada pela Constituição Federal aos entes da federação brasileira.

O Artigo 146-A da CRFB, portanto, ao apontar a possibilidade de se estabelecer critérios especiais de tributação, por instituição de normas gerais em matéria tributária, autoriza, mediante lei complementar, a instituição de providências e ações cabíveis a serem tomadas para diminuir os impactos da intervenção do Estado na economia pela concessão reiterada de isenções fiscais desprovidas de uma motivação inerente à finalidade da ordem econômica e, que, conseqüentemente acirram e fomentam a guerra fiscal entre os Estados-Membros.

Marcelo Calliari, no Parecer de Consulta nº 0038/99 do CADE (BRASIL, 1999, p.38), expõe algumas medidas que, em seu entendimento, poderiam ser adotadas no intuito de cumprir as finalidades abrangidas nos termos do Art. 146-A da CRFB, dentre elas a possibilidade de se instituir o livre acesso a todos os contratos e normas relativos a incentivos fiscais e financeiro-fiscais, promover o desenvolvimento de mecanismos e instituições para o acompanhamento, avaliação e questionamento dos incentivos, bem como uma ação coordenadora do governo federal na formulação de critérios que definam limites objetivos para concessão de benefícios.

Tais medidas, possíveis através de edição de lei complementar, conforme explicita o art. 146-A da CRFB, constituem importantes vias de controle a serem adotadas como política de prevenção e correção da competitividade desleal de mercado.

A advocacia da concorrência, por sua vez, também constitui atuação de significado relevante na prevenção e correção das condutas anticompetitivas e desleais de mercado. Eduardo Ferreira Jordão (2009, p. 127-154), ao examinar as potencialidades e os limites da advocacia da concorrência como técnica para redução das restrições regulatórias à competitividade, vai além à incorporação do objetivo da manutenção da justiça e equidade perante os atos normativos de intervenção, afirmando que a realização de atividades inerentes à advocacia da concorrência, não dependem exclusivamente de atribuição legislativa perante os entes públicos competentes, e não implicam, necessariamente, a utilização de poderes de autoridade, mas englobam também atitudes prestadas pelos próprios particulares em ativismo. Reitera, no entanto, que a atribuição legislativa do dever de manutenção da concorrência a entidade pública competente garante maior eficácia a sua realização.

Por fim, mesmo não sendo objeto da presente pesquisa adentrar a discussão acerca da Reforma Tributária, cumpre trazer o entendimento sobre o que aborda Marcelo Calliari (BRASIL, 1999, p.37), no parecer da Consulta 0038 de 1999 do CADE, ao expor que uma das principais diferenças ente o sistema brasileiro, na concessão de incentivos fiscais, e o sistema da União Europeia constitui é que este último possui regras preestabelecidas sobre quais benefícios ou auxílios estatais podem ser ou não concedidos em determinadas regiões e situações, o que não ocorre no Brasil, em que as regras são feitas caso a caso, de acordo com o caso concreto e a aprovação do CONFAZ. Salaria ainda que o principal tributo europeu (Value Added Tax), que se caracterizaria pelo Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, incide somente no destino, ou seja, a arrecadação do imposto é feita pelo Fisco do Estado de destino da mercadoria, não cabendo, portanto, ao estado concedente, dispor desse valor. Dessa forma, diferentemente de como ocorre no Brasil, impõe-se forte restrição à eficácia dos incentivos fiscais, tendo em vista que, mesmo que produzidos em determinado estado, se destinado a outros estados ou ao exterior, o produto não seria por ele tributado, mas apenas quando os bens fossem devidamente a ele destinados.

Conclui-se, inclusive, que tal método de tributação (no destino) das operações interestaduais se mostra como meio a viabilizar melhor salvaguarda e eficiência no cumprimento do pacto federativo, cuja autonomia exigida entre os entes federativos se torna possível através de uma equilibrada, adequada e eficiente distribuição e alocação de recursos. A tributação no destino, portanto, reverteria, mesmo que parcialmente, o quadro da injusta repartição de receita entre os estados, e mais, possibilitaria a isenção de produtos cujo consumo tem peso importante nos orçamentos das famílias e indivíduos mais carentes da sociedade, sem comprometer a arrecadação dos estados que tenham esses bens como principal meio de produção e atividade econômica.

5 CONCLUSÃO:

O presente trabalho monográfico gira em torno da análise dos efeitos concorrenciais da tributação extrafiscal, enquanto instrumento de intervenção estatal no domínio econômico, mediante a concessão de isenções fiscais, e o possível prejuízo ao princípio à livre concorrência em decorrência da concessão de isenções desprovidas de uma conformidade com as finalidades expostas na constituição e com os princípios que compõem a ordem econômica e financeira.

Partiu-se, portanto, do entendimento preliminar acerca da extrafiscalidade tributária enquanto ponto de interseção entre as disciplinas do Direito Econômico e do Direito Tributário, objeto de estudo que preconizou o exercício contínuo de uma análise integrada entre os ramos mencionados, de forma a proporcionar uma visão interdisciplinar dos objetos por estes regulados, e assim, poder extrair um entendimento mais íntegro e pertinente à realidade que envolve os sistemas do Direito Tributário e Econômico. Priorizou-se realizar um estudo do Direito Econômico pensando o Direito como um nível do todo social, a servir de instrumento para a interpretação jurídica e a conceber o Direito Econômico como um novo método de análise crítica e substancial da realidade.

Diante disso, foi possível a percepção de que compreende o enfoque da análise econômica os incentivos gerados aos indivíduos pelo sistema jurídico tributário, como também as consequências advindas de tais estímulos da tributação à concorrência do mercado. Igualmente admissível a compreensão de que o Direito Econômico se relaciona intrinsecamente com a análise positiva e normativa da tributação. Para tanto, examina o Direito Econômico como a tributação está expressa e como esta manifesta seus efeitos na economia, possibilitando, a partir desta congruência de preceitos constitucionais tributários e econômicos, a formulação de políticas públicas adequadas e condizentes. É dizer, a depender dos fins específicos visados pelo Estado, ao direito econômico e seus fundamentos possibilita prever, ainda que de forma limitada, as consequências advindas quando da formulação das normas jurídicas, por exemplo, no campo da tributação.

Quanto à este ponto, perceptível a atribuição do direito econômico na interpretação da descrição do conteúdo econômico presente nas normas jurídicas, no estudo das formas de intervenção econômica estatal na economia e seus efeitos, cabendo a análise, para tanto, da discriminação atribuída pelo legislador quando da formulação de normas tributárias por exoneração, com fins extrafiscais, a mencionar as normas concessivas de isenções, e o estudo perante a conformidade do *discrímen* contido em tais normas com o princípio da livre concorrências e as finalidades da ordem econômica.

Buscou-se demonstrar também, a tributação enquanto força motora potencial de significativas repercussões pela qual o sistema jurídico se utiliza como meio a intervir na esfera da autonomia privada, através, principalmente, do caráter extrafiscal contido nas normas tributárias. Por essa mesma capacidade de influenciar, promover e impactar a livre iniciativa, a tributação figura-se como potente estímulo ao comportamento humano e, conseqüentemente, à economia de mercado, apta a influenciar e alterar escolhas e ações dos agentes econômicos. Tal entendimento torna-se de extrema importância quando da análise da intervenção estatal no domínio econômico por meio do emprego de técnicas tributárias extrafiscais. Nesta senda, concluiu-se que é justamente mediante a intervenção estatal por indução que se sobressaem as normas tributárias indutoras, tendo em vista que a tributação com fins extrafiscais, enquanto instrumento de intervenção estatal no domínio econômico, se manifesta por meio da intervenção por indução, enquanto que a intervenção por direção se perfectibiliza mediante a utilização de normas jurídicas repressivas, o que configuraria uma imposição ao contribuinte a incorrer no fato gerador e, conseqüentemente, uma violação ao princípio do não confisco tributário. Desta forma, importante compreender que a tributação como instrumento de intervenção econômica ocorre essencialmente por indução.

Tendo sido esclarecido tais pontos, conclui-se que a legitimidade ou ilegitimidade da regulação estatal perante o domínio econômico deve ser analisada a partir da Constituição Federal, da interpretação das suas diretrizes, tendo em vista que é esta a delimitadora das formas de atuação e intervenção do Estado no cenário econômico, detentora da expressa limitação ao poder de tributar, constituindo-se válidos aqueles comportamentos harmônicos com o texto constitucional. Os fundamentos para o emprego das normas tributárias extrafiscais devem estar coadunados com as finalidades e objetivos prescritos na CRFB. De tal constatação é que se pode extrair que os fins não descritos pelo sistema constitucional não podem servir como justificativa para a instituição de normas tributárias extrafiscais, nem mesmo como legitimação do *discrímen* atribuído pelo legislador, contido nas normas de isenção fiscal, que estejam em desconformidade com o princípio da livre concorrência.

Impende destacar, porém, que a depender do ponto de análise, do estudo empregado e da interpretação realizada pelo legislador ordinário quando da concessão de isenções, não necessariamente deve ser rechaçada a intervenção estatal sobre o domínio econômico (o que não quer dizer que também deva ser ignorada a defesa da livre concorrência), havendo apenas que ser defendida a aplicação da norma de exoneração com fins extrafiscais mediante o estudo necessário e apurada análise econômica, principalmente em relação às conseqüências atinentes

ao mercado econômico e sua conformidade com a legislação antitruste, bem como com os princípios constitucionais, imprimam eles diretrizes ou imperativos. A constituição Federal efetivamente prevê a possibilidade do instrumento da extrafiscalidade tributária como meio ao intervencionismo estatal programado, o que não quer dizer que as normas com este fito instituídas possam tolher a livre concorrência e impedir o exercício da livre iniciativa pelos demais agentes de mercado.

A presente pesquisa restringiu a análise de atuação do Estado na Economia perante sua atuação por indução. O Estado, respaldado no seu poder de polícia, atua por indução intervindo na economia através de atividades de fomento, a se destacar aqui, a concessão de isenções fiscais com finalidades extrafiscais. Ocorre que tal atuação, como foi possível depreender, nem sempre é realizada de modo a garantir as finalidades constitucionais contidas na ordem econômica, qual seja, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, com a observância dos princípios da livre concorrência e da redução das desigualdades regionais, mas muitas vezes através de mera opção e escolha política da Administração Direta, composta pelos entes federativos, o que viola e vai de encontro ao fundamento da livre iniciativa e à manutenção ideal da efetividade dos princípios da ordem econômica.

O resultado dessa atuação, pautada em escolha política e baseada arbitrariamente no proveito econômico e na corrida capitalista por maiores lucros e investimentos aos seus respectivos territórios, torna-se justamente um impacto anticompetitivo que obstaculiza a garantia do fundamento constitucional da livre iniciativa e deturpa a finalidade da ordem econômica, na medida em que tais práticas de mercado apenas instigam o estímulo à guerra fiscal entre os Estados-Membros, e causam um verdadeiro descompasso e ineficiência na estrutura do domínio econômico, perpetuam uma inversão de valores em um sistema que protege e mantém artificialmente empresas que, muitas vezes, não focam no estímulo à inovação, na produtividade, na eficiência, na atenção e cuidados com o consumidor, em detrimento daqueles agentes que, apesar dotados destes valores e objetivos, têm tolhida a garantia da livre iniciativa e de uma concorrência leal de mercado, sem condições de se perpetuar e se desenvolver no meio econômico em que incrustada uma política anticompetitiva e de aparente violação da livre concorrência, princípio essencial para a concretização da livre iniciativa. Tal prática, como descrito, favorece abusos e dominações desregradas.

Diante tais constatações, possível concluir também que a “linha” que separa o abuso, a prática anticompetitiva de mercado, através do exercício da extrafiscalidade pela instituição de normas tributárias por exoneração, do seu exercício respaldado em uma limitação ponderada e

justificável dos princípios constitucionais é muito tênue, e que apenas pode ser verificado através da adequada análise prática do caso concreto e dos efeitos anticoncorrenciais potencialmente manifestados.

Quanto a análise da legitimidade das isenções fiscais concedidas com fins extrafiscais, a premissa, a partir da interpretação constitucional, não é de sua ilegalidade, mas sim da legalidade da utilização das normas de isenção para, justamente, corrigir falhas de mercado e incentivar uma melhor eficiência econômica. A própria Constituição (parte final do art. 151, I, da CRFB) autoriza, observados os limites nela também explicitados, o emprego da extrafiscalidade tributária e o sopesamento ponderado de princípios, para que se efetivem os postulados e as finalidades contidas no art. 170 da CRFB. No entanto, não sendo empregado o ideal *discrimen* no processo de formação da norma tributária, pode-se acarretar efeito inverso à ideal eficiência e regulação econômica.

No que tange ao imperativo da defesa da concorrência, por sua vez, em uma análise pura e apartada do Estado, apesar desta promover uma maior efetividade dos agentes econômicos, ao afastar do cenário do mercado aqueles agentes mantidos por mero protecionismo estatal em detrimento dos demais agentes, e trazer benefícios ao consumidor, na medida que assegura o crescimento e espaço às empresas mais capacitadas à atendê-los e à satisfazer as expectativas do mercado, não se pode negar que tal premissa, per se, não significa nem mesmo justifica a ausência de uma regulação da economia pelo Estado. A não intervenção do Estado na economia e a livre atuação desregulada das empresas, ou, em oposição, uma intervenção rígida e exagerada, comprometem igualmente a concorrência salutar. Uma política concorrencial efetiva, que considere a realidade brasileira, é imprescindível à manutenção do bem-estar social e, como tal, deve ser implementada mediante estudo responsável, denso e expressivo em matéria concorrencial, a começar na formação de profissionais aptos e qualificados a lidar com o direito antitruste. Ao contrário do que possa parecer a princípio, a regulamentação pelo Estado da concorrência não está em desconformidade com os objetivos do liberalismo econômico.

Quanto a tal ponto, foi possível concluir, também, ser impossível destituir totalmente da norma tributária a carga discricionária contida no conteúdo descrito em sua hipótese de incidência. Fato que leva a conclusão de ser impossível neutralidade absoluta na tributação, principalmente na tributação com fins extrafiscais. No entanto, patente é o intento constitucional de manutenção ótima de uma neutralidade econômica, de forma que a CRFB impede o manejo da função extrafiscal da tributação como justificativa para atuar em desconformidade com as finalidades e ditames por ela tutelados.

Diante da análise da problemática exposta, foi possível concluir neste quesito que a legalidade da norma de exoneração tributária e concessiva de isenções pode ser questionada quando sua instituição não observar as normas e ditames do direito econômico, bem como o necessário respeito ao princípio da livre concorrência, indo em direção contrária ao ideal de intervenção estatal regulatória sobre o domínio econômico protegido e defendido pela legislação antitruste e ao qual a Constituição da República de 1988 assegura mediante apurada e adequada ponderação entre os princípios.

Tem-se, portanto, que a ponderação e a análise do sopesamento entre princípios constitucionais, envolvidos no caso concreto, constitui ponto crítico na análise de eventual ilegalidade na concessão de isenções fiscais enquanto ato prejudicial à livre concorrência, justamente porque, estando esta tratativa associada à uma análise inerentemente principiológica, a apuração de eventual ilegitimidade das isenções vai estar vinculada a análise dos princípios resguardados na ordem econômica constitucional, enquanto mandamentos de otimização, tendo em vista justamente o caráter *prima facie* das normas princípios. Visa-se sempre sua satisfação na maior medida possível, devendo haver eventual limitação apenas no intuito de manutenção do equilíbrio concorrencial e do alcance das finalidades constitucionais. Tal limitação, possível foi concluir, deve se dar de forma harmônica com os demais princípios, de forma a implicar, no mínimo necessário, em uma eventual repressão de sua manifestação.

As restrições concorrenciais provenientes de medidas regulatórias da economia pelo Estado devem, portanto, pautar-se precisamente no estrito necessário para o alcance das finalidades e objetivos fincados no texto constitucional, na consecução dos ditames da justiça social, garantindo a manutenção dos fundamentos da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano, em conformidade com os princípios da livre concorrência, da redução das desigualdades regionais e sociais, e aqueles previstos na ordem econômica. Destarte, possível concluir que as limitações principiológicas decorrentes da intervenção estatal por atividades de fomento, sistematicamente, deixam de observar tais premissas de matriz teórica imperativa. É dizer, não visam a realização ou cumprimento de qualquer fim social ou econômico resguardado na CRFB e ainda extrapolam, para além dos limites da ponderação, qualquer restrição imposta à exteriorização dos princípios em prol da garantia e da defesa das finalidades constitucionais.

As isenções, enquanto normas de exoneração pautadas na extrafiscalidade tributária, possuem, nas limitações constitucionais ao poder de tributar, importante crivo de legitimidade, sujeitando-se, as normas concessivas de isenção, ao regime jurídico tributário próprio da tributação. Inegável que as normas tributárias por exoneração, pautadas na extrafiscalidade,

possibilitam preterir, parcialmente, a rigorosidade imponente do princípio da neutralidade tributária, vez que justificada na consecução da justiça econômica e social. Tal prática, no entanto, se mostra ilegal quando justamente, travestidas na premissa da necessária manutenção da justiça econômica e social, as normas de concessão de incentivos fiscais concretizam desígnio inverso das finalidades constitucionais. Quando o *discrímen* da norma se pauta não na justiça social e econômica, mas em uma escolha superficialmente política e arbitrária do legislador.

Diante desse cenário, conclui ser necessária a defesa de medidas e estratégias que visem a combater e obstar o impacto anticompetitivo e, conseqüentemente, prejudicial à livre concorrência, através de uma melhor definição dos limites de competência do Poder Judiciário na anulação judicial das medidas regulatórias de restrição da concorrência, da repressão às práticas de regulação por atividade de fomento que se mostrem prejudiciais ao princípio da livre concorrência e do desenvolvimento de estratégias para maior efetividade e defesa do direito antitruste e da chamada advocacia da concorrência no combate às condutas desleais de mercado. Busca-se, principalmente, esclarecer e entender a necessidade de revisão e aperfeiçoamento das instituições pertinentes, a citar o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, haja vista que, diante do contexto analisado, é possível perceber que os corretivos necessários para se manter a regulação ótima da concorrência na ordem econômica ainda não se mostram eficazes, o que apenas acirra ainda mais as desigualdades sociais e econômicas.

No que tange ao princípio da livre iniciativa, enquanto princípio que tem na livre concorrência parâmetro de conformação e instrumento de complementação de seu fundamento e propósito constitucional, este possui na neutralidade do Estado e na isonomia tributária, seus alicerces mais importantes, na manutenção da igualdade de condições dos concorrentes, agentes de mercado. Conclui-se que a livre concorrência atua como princípio necessário a manter possível a perpetuação e garantia da livre iniciativa enquanto fundamento da ordem econômica, haja vista ser a livre iniciativa, junto com a valorização do trabalho humano, fator estruturante da ordem econômica na Constituição de 1988. Conclui-se assim, que a estrutura da ordem econômica deve sim ser impulsionada pela confluência da atuação livre dos agentes de mercado e não pautada na mera atividade estática e rígida do Estado, o que não significa, no entanto, uma ordem do *laissez faire*, constando também a necessária presença de normas reguladoras pelo Estado, que deve respeitar o fator estrutural que possui na livre iniciativa e na atividade econômica, base de produção de riqueza. Isso porque a Constituição Federal de 1998 demanda interpretação dinâmica de seus preceitos, interpretação voltada ao próprio dinamismo intrínseco

à sociedade atual em constante transformação, visando a garantia e a tutela do direito à realização e implementação de políticas públicas.

Daí a importância do princípio da livre concorrência de modo a assegurar a livre iniciativa e a atuação neutra do Estado na consecução de suas políticas públicas e de mercado, na garantia da liberdade privada, referente a defesa da concorrência entre os agentes de mercado e à repressão a competitividade desleal. Do exposto, conclui-se que a concessão de isenções fiscais, assim como outras formas de desoneração como incentivo e meio condutor de comportamentos, por parte de Estados Membros da Federação, pode sim afetar as relações de concorrência, e assim, diminuir os efeitos benéficos da concorrência de mercado, a mencionar os incentivos à inovação, o consumo consciente de recursos, o aumento da produtividade, o aprimoramento da qualidade de produtos e serviços, a devida proteção do consumidor, benefícios estes que decorrem da defesa da livre concorrência e do funcionamento adequado do mercado. Diante de tal concepção, é através do real fundamento e desígnio sob os quais se é concedida determinada isenção fiscal, que torna-se possível inferir sobre sua eventual legalidade ou ilegalidade, se instituída a partir do estudo técnico e apurado dos seus efeitos e consequências no mercado, encontrando, nesta via, conformidade com os princípios e fundamentos constitucionais, aderindo-se ao princípio da livre concorrência como instrumento imprescindível na garantia da livre iniciativa e da justiça de mercado, ou se pautada superficialmente em uma opção, em uma escolha política de seus concedentes competentes à deriva das finalidades constitucionais.

Dada a análise dos critérios de controle da norma tributária indutora, a citar a norma de concessão de isenção fiscal, possível é entender que a intervenção do Estado no domínio econômico, por atividade de fomento, constitui uma das formas em que o Estado Regulador, excepcionalmente, irá intervir na economia de mercado, sendo portanto tal atuação uma prática que, quando pautada essencialmente em uma escolha política arbitrária do legislador (sem o devido estudo de impactos e atenção aos postulados constitucionais da ordem econômica e financeira), é passível de gerar distúrbios concorrenciais que, portanto, violam a livre concorrência, obstaculizam a manutenção da livre iniciativa, causam ineficiências econômicas nas quais bancam-se artificialmente a continuidade de empresas e agentes econômicos que não contribuem para o desenvolvimento econômico do Estado, para a inovação, para o bem estar do consumidor, não produzem de forma eficiente, entre outras consequências. Distúrbios concorrenciais estes que se encontram, justamente na interseção, entre àqueles exógenos à dinâmica de funcionamento própria do mercado (decorrentes da própria tributação, do exercício

da competência tributária) e aqueles endógenos ao mercado (distúrbios concorrências, portanto, esperados pelos seus agentes, justamente pela inexistência de uma concorrência perfeita), o que implica necessariamente em uma classificação distinta de atuação. Na análise do CADE perante os conflitos decorrentes das condutas dos agentes de mercado, exclusivamente quanto aos efeitos das normas de exoneração, atuando, portanto, perante os distúrbios concorrenciais endógenos, e do Poder Judiciário, enquanto órgão competente na análise das causas dos distúrbios concorrenciais exógenos, a se julgar a ilegalidade ou não de tais concessões pautado restritivamente nos limites traçados pela CRFB.

Destarte, conclui-se que não possui competência o CADE, enquanto órgão administrativo, modificar ou reger as atuações inerentes ao próprio Poder Público. É dizer, enquanto autarquia federal, ao CADE não cabe o juízo de legalidade ou ilegalidade de normas indutoras de exoneração tributária com fins extrafiscais, haja vista não poder este órgão adentrar o âmbito de atuação próprio Poder Público representado pelos entes da federação, bem como a impossibilidade deste usurpar competência inerente do Poder Judiciário quanto a constitucionalidade ou não das normas mencionadas.

No entanto, foi possível concluir com o presente estudo que, muito embora não caiba ao CADE atuar como julgador da constitucionalidade de lei concessiva de isenções fiscais com fins extrafiscais, configura-se o Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência, como fiscal das condutas dos agentes de mercado, enquanto órgão competente à fiscalizar o adequado e fiel cumprimento da Lei de Defesa da Concorrência, a dizer, a Lei 12.529 de 2011, junto com as outras instituições que compõe o quadro do Sistema de Defesa da Concorrência do Brasil – SBDC. Levando tal ponto em consideração, compreende-se que cabe ao CADE sim julgar senão às leis, os efeitos decorrentes destas, os efeitos prejudiciais à ordem econômica brasileira, em especial as condutas de agentes de mercado que se monstrem contrárias aos ditames da Lei 12.529 de 2011 e que se enquadrem, mesmo que não produzam efeitos, como infração à ordem econômica nos termos do art. 36 do referido diploma legal.

Conclui-se assim que a competência do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, na análise das condutas desleais de competitividade de mercado quando da concessão de isenções fiscais, estará limitada aos efeitos da concessão, focando não na eventual inconstitucionalidade de lei, mas sim nos reflexos concorrenciais das condutas dos agentes respaldadas em tais concessões legislativas, e na ocorrência de infração à ordem econômica. O direito antitruste, portanto, constitui meio imprescindível na consecução das diretivas constitucionais presentes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1998, como técnica a ser utilizada pelo

Estado na execução de políticas públicas e manutenção da concorrência. Instrumento de extrema relevância e que deve ser utilizado como critério de legalidade na implementação de incentivos fiscais, principalmente no tocante a concessão de isenções. No entanto, necessário frisar, conclui-se também que a política antitruste unicamente comprometida e focada nas ações da autonomia privada é insuficiente e incompleta, não resolve de forma satisfatória os danos e os problemas consequentes do sopesamento ilegítimo dos princípios, de forma a restringir exacerbadamente a livre concorrência, e das violações à competitividade.

Se mostrou perceptível também a carência de necessária adequação do CADE para a demanda do mercado interno brasileiro, em franca expansão, munindo-o dos aparatos necessários a coibir abusos e práticas lesivas aos consumidores e à própria fluência das relações econômicas. Percebe-se, portanto, ser necessário que o CADE dissipe seu foco, praticamente voltado de forma exclusiva para os atos de concentração, que não abrangem a totalidade dos problemas concorrenciais aparentes, muito menos aqueles decorrentes dos atos normativos expedidos pela própria Administração Pública. Carece, portanto, de um direcionamento mais técnico e voltado para as condutas abusivas, de forma a conter práticas predatórias de empresas em posições dominantes por favorecimento político, através da concessão de incentivos fiscais pelo próprio Poder Público, aí englobadas as isenções fiscais em desconformidade com o princípio da livre concorrência.

Diferente, quanto ao juízo de constitucionalidade de lei concessiva de isenções fiscais com fins extrafiscais, cabe ao Poder Judiciário realizar tal juízo de constitucionalidade quando suscitada a ilegalidade de normas em descompasso com as finalidades e princípios expostos na Lei Maior. Ocorre que, tendo em vista se tratar o tema aqui exposto, de atos normativos expedidos pela própria Administração Direta, a dizer, União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, entes da federação representantes do Poder Executivo, o que se constata, com o deslinde da pesquisa realizada, é a falta e a precária precedência de julgamentos nesse sentido, haja vista o entendimento reiterado de que não pode o Poder Judiciário subverter a imperatividade do princípio da Separação dos Poderes para alterar, modificar atos legislativos promovidos pelo Poder Público no âmbito da administração pública, atos estes de caráter eminentemente políticos, sob pena do Poder Judiciário passar tomar para si atribuições diversas às outorgadas para este Poder pela própria Constituição da República Federativa do Brasil, ressaltando que no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei concessiva de isenções fiscais, o Supremo Tribunal Federal já declarou não ter poder de realizar julgamento de forma a atuar positivamente no compete às isenções, mas apenas negativamente, haja vista as isenções

se submeterem à uma interpretação imperativamente restritiva. É dizer, não cabe ao Poder Judiciário revestir-se de posição de formulador de políticas públicas, função que é incumbida constitucionalmente ao Executivo, enquanto vigente o regime democrático de direito e a tripartição dos poderes.

Enquanto evidente a relevância e o grau esmiuçador dos conflitos relacionados à matéria, compete concluir que o art. 146-A da Constituição Federal possui papel relavantíssimo no combate aos prejuízos à livre concorrência aqui expostos, quando permite a criação de lei complementar para estabelecer critérios especiais de tributação com fito de manter a regularidade do funcionamento do mercado e da ordem econômica, nos moldes tutelados pela CRFB, em atenção aos ditames da justiça social, à finalidade da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, bem como o imperativo exercício e manifestação do princípio da livre concorrência enquanto princípio constitucionalmente conformador. Ocorre que tal preceito legal, como se concluiu, é pouco explorado, mas o que não impede que a criação de tais critérios sejam defendidos, fomentados, estudados e, em um futuro próximo, implementados.

Ademais, urge ainda destacar a conclusão de ser inegável também a carência de implementação e de estruturação de um Sistema Tributário Nacional mais efetivo, que por si só seja capaz de incentivar o desenvolvimento econômico, a criação de novas tecnologias, o aumento da eficiência de mercado e a diversidade da atividade empresária. Incentivando, de forma salutar e eficiente, o desenvolvimento de uma economia benéfica do ponto de vista, também, do consumidor, sem que seja necessário o uso desregrado e fragmentado de incentivos fiscais, entre eles, atos normativos de concessão de isenções fiscais em desconformidade com o princípio da livre concorrência e com outros princípios e fundamentos da ordem econômica constitucional, que apenas geram a manutenção artificial de empresas no mercado por uma escolha meramente política dos entes federados, justificada na suposta premissa de redução das desigualdades regionais ou outros princípios da ordem econômica, mas que apenas geram a sua ineficiência, contribuem para o retrocesso econômico, e impedem o desenvolvimento e a entrada de empresas mais eficientes, que acabam sendo tolhidas, pelo próprio Poder Público, a sua livre iniciativa, tendo em vista os prejuízos e a violação ao princípio da livre concorrência.

Por fim, resta ressaltar, a dimensão da temática invoca a necessidade de providências incisivas de caráter disciplinador e de orientação, mediante propostas que reduzam a competitividade desleal e a guerra fiscal entre os Estados-Membros, como também que regulem de forma mais rigorosa a concessão de incentivos fiscais, em conformidade com as finalidades constitucionais, e segundo o sistema nacional. Para tanto, imprescindível a atenção aos aspectos concorrenciais

da política tributária, em especial, aos princípios basilares da livre concorrência, da livre iniciativa, da isonomia tributária e da capacidade contributiva, em todos os aspectos e fases da política tributária, tanto na formulação normativa como na fiscalização de seu fiel cumprimento e imposição.

Uma economia concorrencial pautada na atuação descentralizada entre os agentes de mercado promove alocação mais eficiente dos recursos, aumenta o bem estar e a proteção do consumidor e possibilita eficiência e progresso na economia como um todo. Constitui, portanto, tarefa da defesa da concorrência assegurar que tais benefícios sociais e economicamente desejáveis não sejam retidos pelo descompasso existente entre as finalidades e objetivos inseridos no texto constitucional (balizadores da ordem econômica) e a maneira como é disposto o enquadramento da seletividade perante a formulação e exercício da competência tributária por exoneração, que, muitas vezes, denivela a condição de isonomia perante os agentes econômicos.

Consequência disso, é a prática aqui rechaçada do uso da legislação inerente para a implantação de mecanismos tributários, entre eles, as isenções fiscais, empregadas sem o devido estudo econômico, impreterível para se manter o ideal funcionamento dos mercados e da manutenção da livre concorrência. Tais medidas acabam sendo adotadas como forma de contornar os embaraços provocados pela disposição do próprio Sistema Tributário Nacional, que se mostra aquém na defesa da equidade e dos postulados que fundamentam a ordem econômica do Brasil.

REFERÊNCIAS:

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico**. Do Direito Nacional ao Direito Supranacional. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A.2016.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 1ª ed., 2008.

ANDREA JR, José Luís; ZANIN, Luciana Yoshihara Arcangelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Atuação do CADE no controle da guerra fiscal. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**. Curitiba, Volume 8, n. 1, jan./abr. 2017, p. 182 – 199.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, nº 133, janeiro/março 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1969.

AZEVEDO, Paulo Furquim de. Análise Econômica da Defesa da Concorrência. *In*: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo. Editora z, 2018.

BALEIRO, Aliomar, **Uma Introdução à Ciência das Fianças**. 18ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2012.

BASIOTO JR, Geraldo. Tributação: princípios, evolução e técnicas recentes. **Texto para Discussão. IE/UNICAMP**. Campinas, nº 31. 1993.

BECHO, Renato Lopes. Competência Tributária, Extrafiscalidade e Novos Desafios para o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. Editora Dialética, nº 216, setembro 2013.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. 1ª Ed. São Paulo. Noeses, 2015.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo. Editora Saraiva. 2011.

BIMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade. Identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 4ª Ed. São Paulo. Editora Malheiros. 2007.

BRASIL. **Lei Complementar 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF, 07 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em 14 jan. 2020.

BRASIL. **Lei 12.529**, de 30 de novembro de 2011. 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. Brasília, DF, 30 de novembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 21 de janeiro de 2020.

BRASIL. **Lei 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, 11 de junho 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm. Acesso em: 22 de janeiro de 2020.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 21 de maio de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 07 de outubro de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 de abril de 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Parecer. Consulta nº 0038/1999**. Consultante: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%Aancia.pdf>. Acesso em: 02 de maio de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1094-8 DF**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requerido: Presidente da República. Requerido: Congresso Nacional. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília. Julgado em 21 de set. 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346819> Acesso em: 31 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Cautelar n.16576 RJ**. Requerente: American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos LTDA. Requerido: União Federal. Relator para Acórdão Min. Cezar Peluso. Brasília. Julgado em 27 de jun. 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 10 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.35126**. Requerente: Governador do Estado do Espírito Santo. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Relator Min. Eros Grau. Brasília. Julgado em 15 fev. 2006.

Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363387>. Acesso em: 09 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.205.193-4 RS**. Recorrente: Caixa Econômica Federal – CEF. Recorrido: André Lempek e Outros. Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em 25 de fev. 1997. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239757>. Acesso em: 13 de mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.360.461-7 MG**. Agravante: Companhia Agrícola Pontenovense. Agravante: Distribuidora Cristal Minas LTDA. Agravada: União. Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em 12 de dez. 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889>. Acesso em: 13 de mai. 2020.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Tributos liminares e concorrência. **Valor Econômico**. São Paulo. Legislação e Tributos. 23 de fev. 2006, p. E2. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/457771>. Acesso em: 23 mai. 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed. Coimbra. Editora Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª Ed. São Paulo. Editora Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. *In*: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo. Editora Atlas, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2019

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo. Editora Noeses. 4ª ed. 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. Ed. São Paulo. Editora Atlas, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª Ed. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2018.

COMPARATO, Fabio Konder. Direito Constitucional. Constituição financeira, econômica e social. Clemerson Merlin Cleve, Luís Roberto Barroso orgnaizadores. São Paulo. Editora **Revista dos Tribunais**, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo. Editora Saraiva. 2009.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Tributação e Concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003). *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo

Othon de. (Coord) **Reforma Tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e 42, de 2003.** Belo Horizonte. Editora Fórum, 2004.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados incentivos fiscais. In: FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: a liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas.** Editora Barueri, 2007.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Prólogo. In: BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência.** São Paulo. Editora Saraiva. 2011.

FORGIONI, Paula A. **Os Fundamentos do Antitruste.** 10ª Ed. São Paulo. Editora Thomson Reuters Brasil, 2018.

FRANÇA, Rubens Limongi. **Enciclopédia Saraiva do Direito.** São Paulo. Editora Saraiva, 1997.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 17ª Ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2015.

GRAU, Eros Roberto. Prefácio. In: FORGIONI, Paula A. **Os Fundamentos do Antitruste.** 10ª Ed. São Paulo. Editora Thomson Reuters Brasil, 2018.

JORDÃO, Eduardo Ferreira. A advocacia da concorrência como estratégia para redução do impacto anticompetitivo da regulação estatal. **Revista Brasileira de Direito Público**, volume n.24, 2009.

JR. GICO, Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e Economia no Brasil.** São Paulo. Editora Atlas, 2018.

LOBO, Rogério Leite. Os Atos de Tributação Interventivos no Domínio Econômico: proposta de classificação e considerações sobre o seu regime jurídico. **Revista de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro. Nº 232, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito Constitucional. Constituição financeira, econômica e social. Clemerson Merlin Cleve, Luís Roberto Barroso organizadores. São Paulo. Editora **Revista dos Tribunais**, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade do CONFAZ para aprovação de estímulos fiscais quanto ao ICMS. **Revista do Advogado.** São Paulo, nº 118, p.61-71, Dez. 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 27ª Ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; Branco, Paulo Gustavo Gonet. **Curso direito constitucional.** 4ª Ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2009.

MOREIRA, Vital. **A Ordem Jurídica do Capitalismo.** 4ª Ed. Lisboa. Editorial Caminho. 1987.

MOTTA, Massimo. **Política de Concorrência: teoria e prática e sua aplicação no Brasil**. Massimo Motta, Lucia Helena Salgado. 1ª Ed. Rio de Janeiro. Editora Elsevier. 2015.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária**. Ilhéus. Editora Editus, 2017.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal**, Brasília, v.40, n.1, p.135-164, jan./jun. 2015.

PROCHALSKI, Danieal; DEUD, Maria Luíza Bello. Incentivos fiscais no âmbito do ICMS e as atribuições do CADE em matéria tributária. **Fiscosoft**. 2012. Disponível em: www.fiscosoft.com.br. Acesso em: 21 març. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro**. 2013. Dissertação. (Mestre em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo. Orientador: Professor Titular Gilberto Bercovici.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. **Direito tributário e livre concorrência**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini.

SCAFF, Fernando Facury. **Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais**. In: O direito econômico na atualidade. São Paulo. Editora Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 11º Volume. **Revista Dialética**. São Paulo. 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2005.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro. Editora Elsevier. 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte, nº 67, p. 205-227. 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro. Editora Renovar, 2009, volume 1.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 6ª Ed. São Paulo. Editora LTr, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20^a Ed. Rio de Janeiro. Editora Processo. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol 1**. Rio de Janeiro. Editora Renovar, 2009.