

Artigos

Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo

LEONARDO BUISSA FREITAS
LUCAS BEVILACQUA
GABRIEL BUISSA RIBEIRO DE FREITAS

Resumo: O presente artigo procede à análise da intervenção do Estado na economia através das normas tributárias indutoras explicitando em que medida o Estado atua nas relações de consumo por meio dessas. A partir da análise dos diferentes modos de intervenção do Estado na economia o trabalho passa a analisar a tributação como signo presuntivo da riqueza e as diferentes técnicas de incentivo e (des)incentivo sob a perspectiva da neutralidade.

Palavras-chave: Intervenção do Estado na economia. Indução econômica. Neutralidade. Consumo.

CONCORRENCIAL NEUTRALITY AND ECONOMIC INDUCTION IN CONSUMER TAXATION

Abstract: The present article proceeds to the analysis of the intervention of the State in the economy through the inductive tax rules explaining to what extent the State acts in the relations of consumption through these. From the analysis of the different ways of intervention of the State in the economy the work starts to analyze taxation as a presumptive sign of wealth and the different techniques of incentive and (dis) incentive from the perspective of neutrality.

Keywords: State intervention in the economy. Economical induction. Neutrality. Consumption.

Introdução

Nos últimos anos a intervenção do Estado no domínio econômico por meio de técnicas de incentivo e (des)incentivo ao consumo através da tributação foi uma constante a trazer graves repercussões não só nas finanças públicas, mas no próprio comportamento do consumidor.

O presente artigo tem por propósito investigar o fundamento teórico de tal intervenção a partir do referencial de Eros Roberto Grau que didaticamente categoriza os modos de intervenção do Estado, apresentando a atuação direta e a indireta do Estado no domínio econômico.

Em seguida empreende análise da influência da tributação no comportamento do consumidor na medida em que essa pode representar tanto um estímulo, quanto um desestímulo; o que em sede de tributação sobre o consumo (ICMS/IPI) apresenta efeitos muito particulares, tendo em vista a neutralidade concorrencial almejada pelo sistema, num patente diálogo entre a ordem econômica e a tributária.

Ao final o trabalho desvenda o suposto paradoxo entre intervenção do Estado na economia por meio da tributação e o princípio da neutralidade tributária, sinalizando ser aparente a aventada contradição.

Atuação estatal na economia

Eros Grau chama a forma direta de atuação na economia de intervenção no domínio econômico, em contraste com a forma indireta, que seria a intervenção sobre o domínio econômico. Na forma direta, o Estado assume o papel de agente econômico no mesmo nível do agente econômico privado. Atua, então, como “empresário, comprometendo-se com a atividade produtiva quer sob forma de empresa pública quer sob o de sociedade de economia mista. Sob estas duas formas, pode atuar em regime concorrencial, equiparando-se a empresas privadas ou em regime monopolístico.”¹ A primeira se denomina intervenção direta por participação, enquanto a segunda seria por absorção.

Por outro lado, a intervenção indireta, denominada por Eros Grau como intervenção sobre o domínio econômico, se realiza quando o Estado atua como agente regulador da atividade econômica em sentido estrito. Tal função reguladora pode se dar ainda, na esteira da classificação do mencionado autor, por direção ou por indução.

No caso da intervenção por direção há a presença de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito. O exemplo clássico é o do controle de preços, com tabelamentos e congelamentos. Neste caso a estrutura da norma é um imperativo cogente complementado por uma san-

¹ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 143.

ção, caso tal imperativo não seja cumprido. Não pode poluir mais do que um patamar, emitir sons acima de tantos decibéis, não pode dirigir acima de uma velocidade, sob pena de multa aplicada pelo agente fiscalizador.

Já na intervenção por indução as normas não são cogentes, mas sim dispositivas, atuando o Estado de acordo com as leis que regem os mercados. Assim em vez de, por exemplo, proibir uma conduta, tornando-a ilícita, o legislador pode induzir o agente econômico a não realizá-la, sem que se considere a sua realização um ilícito, ensejador da correspondente sanção. Há, desse modo, a alternativa de se realizar ou não a conduta indesejada.

De igual forma, se a indução se manifestar em termos positivos, a sanção é então substituída pelo convite; estímulos e incentivos são oferecidos, cabendo ao destinatário da norma a alternativa de deixar-se seduzir ou não pela “oferta”. Penetra-se aí no universo do Direito premial. Com o crescimento da intervenção estatal na economia, a sanção-castigo é paulatinamente substituída pela sanção-premial. Observa-se, portanto, que as normas indutoras, diferentemente das normas de direção, não impõem um único comportamento.

Assim, a distinção entre normas de direção e de indução, do ponto de vista jurídico, se assenta a partir do grau de liberdade do administrado. Os agentes econômicos têm a liberdade de aderir ou não ao comportamento estimulado pela Administração, sendo a não adesão não considerada como um ilícito, porque o agente tem como escolher praticar ou não o comportamento, sopesando interesses e valores.

Aderindo ao comportamento desejado pela administração, o agente econômico recebe um prêmio, como acontece, por exemplo, para quem economizar energia, ganhará um bônus; quem efetuar o controle de dejetos, receberá um selo de qualidade; quem investir em determinado setor, em determinada região, receberá incentivos fiscais.

Tributação sobre o signo econômico do consumo

Preliminarmente, importa notar a lição de José Guilherme Xavier de Basto quando relata que a tributação do consumo cobre uma larga gama de tributos, de natureza diversa, não sendo fácil abranger tão vasto e

diversificado conjunto com uma definição por compreensão totalmente satisfatória.²

Acolhendo tal advertência, não se pretende conceituar o tributo sobre o consumo, mas somente apresentar as suas características identificadoras a indicar as vantagens e desvantagens de sua adoção como forma equânime e eficiente de alcançar a renda de determinado contribuinte, visando não somente fazer face às despesas públicas, distribuindo-as de forma isonômica entre os contribuintes, como também intervir, ainda que de forma indireta, na economia, num claro liame entre a ordem tributária e a ordem econômica.

Cumprindo assinalar, primeiramente, que a tributação em questão deve partir do fato econômico consumo, cuja concepção hodierna envolve as diversas etapas existentes no processo produtivo. Tais etapas terminam por revelar um signo presuntivo de riqueza passível de ser tributado. O tributo não é sobre o bem em si, mas sim sobre a renda disponível para a aquisição de bens e serviços, na esteira do chamado fluxo circular de renda³.

Nessa vertente, sustenta Alessandra Machado Brandão Teixeira que a lei tributária brasileira, ao adotar como elemento tributável fatos econômicos como a produção de bens, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, tem como objetivo atingir a renda consumida, alcançando a capacidade contributiva manifestada na possibilidade econômica de aquisição de bens e serviços por parte do consumidor.⁴

Insta salientar que o valor do fato jurídico-tributário em foco é o valor pelo qual a coisa ou o serviço foi consumido. Nesse aspecto, pontua Becker que esse valor se obtém convertendo-se a coisa ou o serviço numa cifra, sendo tal conversão alcançável ou pelo peso ou pela medida ou pelo custo de aquisição da coisa.⁵ Resta nítido que o imposto sobre o consumo incide sobre as despesas efetuadas pelos consumidores, ou seja, na renda consumida.

² BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Européia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 11.

³ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1973. p. 208-212.

⁴ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 42.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 412.

Nesse sentido, cabe estipular que a tributação é sempre na renda, auferida, poupada ou consumida, o que, na esteira do ensinamento de Schoueri, desfaz a ideia de que exista um tributo sobre o produto. Assevera o professor das Arcadas que se alcança, desse modo, a renda de quem efetua a venda (renda auferida) ou de quem consome a renda (renda consumida), sendo o ato de consumo a manifestação da capacidade de contribuir.⁶

De fato, a tributação sobre o consumo incide sobre a renda consumida, num dos momentos temporais do ciclo da renda e, ainda que esteja embutida no preço da mercadoria, na sistemática conhecida como tributação indireta, não tem o condão de retirar a realidade de que parte da riqueza é transferida do setor privado para o setor público, num nítido exemplo da função alocativa da atuação financeira do Estado.⁷ Parcela da riqueza deixa o setor privado e vai para os cofres públicos, embora utilizando como veículo, para percorrer tal trajeto, o preço da mercadoria.

Influência da tributação sobre o consumo na economia

John Due apresenta três argumentos básicos para justificar o uso da tributação sobre vendas (*sales taxation*), comparando essa espécie tributária com a tributação sobre a renda: i) a superioridade da tributação do consumo sob o ponto de vista dos efeitos sobre a economia, sobre o crescimento econômico e sobre o controle da inflação; ii) a superioridade sob a perspectiva da administração, com menos custo de conformidade e mais simplicidade; iii) a necessidade de fontes autônomas de recursos para os entes federados no sistema federal.⁸ Esses três argumentos justificam a irretorquível importância da tributação sobre a renda consumida tanto para a questão fiscal do Estado, como também, e principalmente, pela influência sobre a ordem econômica, como se observa no curso deste trabalho, notadamente no capítulo terceiro.

Cumprе destacar, porém, que o autor em comento usa como referência um imposto sobre vendas, o que difere do imposto plurifásico

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 71.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 71.

⁸ DUE, John. *Sales taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957. p. 31.

e não cumulativo, como ocorre no sistema tributário pátrio, no âmbito federal e estadual, no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Fazendo um paralelo entre as vantagens arroladas no parágrafo anterior e a realidade da tributação do consumo no Brasil, constata-se que os efeitos na economia são nítidos, como se percebe ao longo deste trabalho, especificamente ao se trabalhar temas como a neutralidade e a indução econômica.

Por enquanto, insta observar que a tributação incidente sobre a renda consumida exerce influência direta na seara econômica, quer decorrente da sua própria fiscalidade, do sistema de referência do tributo, ou seja, do fato de que a carga tributária se veicula por meio do preço, o que pode influenciar a produção, a circulação e a demanda, a depender da maior ou menor elasticidade, quer resultando da função extrafiscal assumida por essa modalidade de tributo, por meio de normas tributárias indutoras como os incentivos fiscais, regionais e setoriais.

Retornando à lição de Due, vê-se que a simplicidade e o menor custo de conformidade são apresentados como vantagens da tributação sobre o consumo. À primeira vista, soa estranha tal argumentação, tendo em vista a realidade brasileira, na qual se vislumbra a presença de tributos sobre o consumo cumulativos e não cumulativos, de competência de todos os entes da Federação, incidentes sobre hipóteses abstratas, cuja proximidade enseja a bitributação, o que aponta para uma complexidade enorme, com um cipoal de regras jurídicas superpostas a regular obrigações principais e acessórias. Simplicidade e baixo custo de conformidade não são, absolutamente, características da tributação do consumo no sistema brasileiro.

Entretanto, não se pode perder de vista que, numa concepção teórica e ideal, a ponderação do autor em análise está correta, especialmente ao se considerar o imposto de vendas nos moldes do cobrado nos Estados Unidos. Ora, um imposto monofásico no final da cadeia produtiva, quando o consumidor final adquire o produto, tem como característica inerente ao seu fato gerador a simplicidade. Ocorrida a venda, há a incidência. Nada mais simples. Daí decorre uma obrigação acessória que tende a não ser muito complexa, consistente, regra geral, na emissão de

uma nota ou recibo e, no máximo, no lançamento em algum livro fiscal. Nessa perspectiva, correta a indicação de Due.

A terceira justificativa do jurista em comento serve como uma luva para o sistema pátrio. Ainda que falando de forma geral, mas mirando no sistema norte-americano, Due sinaliza a importância da tributação sobre o consumo para a garantia de fontes autônomas de recursos. Essa função claramente arrecadadora do imposto do consumo se encontra presente na Federação brasileira.

Se, por um lado, há a vantagem da autonomia financeira, ínsita à Federação, de outro, a sistemática de conferir competência tributária aos entes subnacionais tem revelado o costume de se utilizar a tributação sobre o consumo para gerar competição entre os entes federativos, não somente na busca de receita tributária, como também na procura por investimentos, prática que vem sendo conhecida pelo nome de guerra fiscal.

James Buchanan, por sua vez, aponta como a principal vantagem de um imposto geral sobre vendas a sua produtividade em relação aos custos de cobrança. Afirma que raras vezes os custos de administrar esse imposto ultrapassam dois por cento dos ingressos totais recebidos.⁹ Esses baixos custos foram indicados também por Due, como relatado anteriormente, inclusive servindo para angariar grandes somas de dinheiro, mesmo com baixas alíquotas¹⁰, o que aponta para o caráter produtivo de tal espécie tributária.¹¹

A produtividade do tributo sobre o consumo é manifesta, ainda que se possa ponderar que na sistemática multifásica e não cumulativa prevalente no sistema brasileiro não se dispõe de uma fórmula simples. De todo modo, a depender da base de cálculo, podem ser utilizadas alíquotas módicas, gerando, para o Estado, uma considerável arrecadação.

Por isso a concorrência fiscal entre os entes federativos e também a incidência sobre produtos que, sem embargo de essenciais, sofrem acentuada tributação pela facilidade na sua arrecadação, decorrente da necessidade e do volume do seu consumo. Tal se observa no ICMS sobre energia elétrica e sobre combustíveis, cuja produtividade termina

⁹ BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Espanhola Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 525.

¹⁰ DUE, John. *Sales taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957. p. 30.

¹¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. p. 399.

por afrontar a justiça fiscal, desprezando a capacidade contributiva do consumidor, em manifesto descumprimento ao princípio específico da seletividade.

Outra vantagem apontada por Buchanan é a capacidade de o tributo sobre o consumo estender os custos do Governo aos indivíduos ou grupos da população que, de outro modo, escapariam ao imposto. Famílias de baixa renda, em regra, ficam excluídas do imposto de renda, quer por não apresentarem capacidade contributiva, quer por serem beneficiárias de isenções e deduções. Com o imposto sobre o consumo, também essa parcela da sociedade participaria dos custos do governo e poderia ter consciência fiscal¹², tema a ser tratado logo a seguir.

A vantagem aqui indicada está historicamente ligada à necessidade de se atingir a nobreza e o clero, que ficavam à margem da tributação, cuja incidência se dava basicamente sobre o patrimônio. No consumo, todos pagam. Entretanto, dependendo da elasticidade, incide economicamente sobre o adquirente final. Este, por sua vez, pode não ter capacidade contributiva, o que torna o tributo em questão injusto, com patente efeito regressivo.

Para contrapor este deletério efeito, a Constituição Federal preconiza a adoção da seletividade conforme a essencialidade do produto, vale dizer, tributando-se mais severamente produtos supérfluos e atenuando a tributação incidente sobre produtos necessários à toda a sociedade, em especial às camadas mais empobrecidas, convertendo-se em instrumento de diminuição da desigualdade socioeconômica.

Consciência fiscal e proteção ao consumidor

A questão da consciência fiscal atrás mencionada, gerando resistência à tributação injusta, assume grande relevância, uma vez que, a partir do momento em que o cidadão toma consciência de sua participação no financiamento das despesas públicas, passa a preocupar-se mais com as políticas públicas, cobrando e fiscalizando a aplicação dos recursos obtidos pela atividade financeira do Estado.

¹² BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Espanhola Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 525-526.

Entretanto, a carência de consciência fiscal é uma constante na tributação sobre o consumo, visto que o tributo se encontra alojado no preço da mercadoria, sendo trasladado para o consumidor final, passando despercebido por larga parcela da sociedade.

A propósito, o próprio Buchanan apresenta como grande desvantagem da tributação sobre a renda consumida a falta de consciência fiscal. Para o autor, na tributação sobre o consumo os indivíduos não se tornam conscientes dos custos reais do que lhes é exigido individualmente, não podendo, por conseguinte, comparar corretamente as vantagens produzidas pelos serviços do governo que são financiados pelo imposto.¹³

Segundo Baleeiro, a expressão consciência fiscal se traduz no estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos.¹⁴ Para Hugo de Brito Machado, a consciência fiscal é a mais importante das limitações ao poder de tributar, já que é uma limitação substancial, sendo praticamente impossível a sua remoção.¹⁵ Mesmo concordando substancialmente com as ponderações do ínclito professor, não é possível verificar que a consciência fiscal, uma vez alcançada, permaneça, de forma espontânea, indefinidamente. Para que seja conquistada e preservada tal consciência é mister a tutela do ordenamento jurídico.

Daí a importância que a regra esculpida no § 5º, do artigo 150, do Texto Constitucional, possui ao estipular que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços.

A Lei nº 12.741/2012 regulamentou o dispositivo constitucional supra, estabelecendo as medidas de esclarecimento ao consumidor, prevendo que dos documentos fiscais ou equivalentes, emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo o território nacional, deverá constar a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda (artigo 1º). Assim, o sistema tributário brasileiro, aliado ao sistema de proteção ao

¹³ BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Espanhola Editorial de Derecho Financiero, 1965. p. 526.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 183.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros; Fortaleza: ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013. p. 207.

consumidor, tenta proteger a transparência na exação, o que tem o condão de fomentar a consciência e, por conseguinte, a resistência fiscal.

Essa consciência de quem arca com as despesas públicas é de grande importância para que o cidadão se veja como contribuinte, o que fortalece sobremodo a democracia, uma vez que cada indivíduo passa a ser cômico de que a coisa pública lhe pertence e que ele colabora com o gasto público.

Na outra ponta de tal consciência do contribuinte se aloja a responsabilidade política na tributação. Sobre o tema, Schoueri assinala que, em matéria tributária, a responsabilidade política, ensejadora de transparência por parte dos governos, implica saber quem está pagando e quem está se beneficiando.¹⁶

Com efeito, pequena parcela da população alcançada por impostos diretos e pessoais sente claramente o peso dos gastos governamentais, enquanto a maior parte dela, ainda que alcançada pelos efeitos da tributação indireta, parece acreditar não ser tributada. Segundo Baleeiro, esta anestesia fiscal é uma característica dos impostos sobre o consumo¹⁷, em que o comprador de mercadorias ou o tomador de serviços simplesmente desconsidera que a tributação recai sobre si, ainda que embutida no preço cobrado. Aparece, então, com nitidez, a chamada imperceptibilidade, tão própria dos impostos indiretos, quando o ônus fiscal do cidadão não é ou é escassamente notado.¹⁸

Pode-se vislumbrar, portanto, ser a falta de consciência fiscal, a imperceptibilidade do tributo, rendendo ensejo a uma espécie de anestesia fiscal, a alienar aquele que efetivamente arca com o tributo, basilar desvantagem da tributação incidente sobre o consumo, mormente ao se considerar a chamada incidência econômica e a repercussão nos tributos indiretos, a apontar pela oneração do consumidor final.

Neutralidade econômica e tributação sobre o consumo

Inicialmente, na esteira do ensinamento de Paulo Caliendo, cumpre fixar os seguintes pressupostos metodológicos para informar o que

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 53.

¹⁷ BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed., 6. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 184.

¹⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. p. 397.

se desenvolve em parágrafos subsequentes: i) o sistema da economia e o sistema tributário possuem coerência intersistemática; ii) o princípio da neutralidade e o princípio da justiça fiscal possuem coerência intersistêmica.¹⁹ Partindo de tais pressupostos, o autor em comentário sintetiza que a neutralidade recebe informações do subsistema da economia que exige uma neutralidade econômica, ou seja, a menor produção de efeitos por parte da tributação nas escolhas dos agentes econômicos, e lerá essas informações pela linguagem jurídica, considerando especialmente a eficiência econômica e a justiça.²⁰

Ao tratar da neutralidade, Luís Eduardo Schoueri se filia a seu aspecto concorrencial, abstraído diretamente da livre concorrência como princípio da ordem econômica na Constituição de 1988 (art. 170, IV). Leciona Schoueri que dois são os aspectos da livre concorrência: um negativo, a determinar uma abstenção do Poder Público no domínio econômico; e um positivo, quando prescrito ao Poder Público uma intervenção no domínio econômico justamente com o propósito de corrigir falhas de mercado, conferindo igualdade de condições entre particulares a propiciar, assim, neutralidade concorrencial.²¹

Carlos Otávio Ferreira de Almeida, na linha do entendimento de Schoueri, pontua que “[...] a oferta de incentivos como isenção do imposto por prazo determinado [...] não deverá resultar em quebra da igualdade de condições de competir no mercado aberto”. Em seguida, ao exemplificar com incentivos regionais e setoriais, conclui tratar-se a neutralidade concorrencial de princípio econômico consectário da solidariedade.²²

Muito embora as reconhecidas lições de Schoueri ao tratar da neutralidade concorrencial, o presente trabalho aborda a aplicação do *princípio do país do destino* sob a perspectiva exclusiva da neutralidade tributária, o que inevitavelmente alcança alguns aspectos concorrenciais, porém, não aprofunda a neutralidade concorrencial.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2006. p. 505-506.

²⁰ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2006. p. 523.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 242.

²² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda – a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin/IBT, 2014. p. 153. (Série Tributária, v. 12).

Para José Luís Brazuna, a introdução do art. 146-A, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consagrou o princípio da neutralidade tributária, vez que tornou-o explícito no texto da Constituição de 1988.²³

Para Fernando Facury Scaff a neutralidade tributária é consectária do princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II). Nesse sentido, Paulo Calliando, ao tratar da aplicação do princípio da neutralidade tributária registra que no Brasil “[...] diversas decisões judiciais têm sido proferidas com o sentido de especificar o sentido da neutralidade fiscal ao caso do ICMS.”²⁴

Com efeito, urge notar que a neutralidade tributária é um princípio que gravita ao redor da igualdade, militando a favor da coerência do sistema, uma vez que se considera neutro o sistema que não interfira na otimização da alocação dos meios de produção, não ocasionando distorções e conferindo, portanto, segurança jurídica para o livre exercício da atividade pelo agente econômico.²⁵ Vê-se, portanto, que a neutralidade tributária persegue o ideal de diminuir os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências na atividade econômica.²⁶

Cumpre ponderar, todavia, que a não distorção absoluta na atuação dos agentes econômicos se apresenta como um objetivo inalcançável, verdadeiro mito doutrinário. Como bem pontua Schoueri, as bases adotadas para a tributação provocam sempre alguma distorção no comportamento dos agentes. O raciocínio do professor das Arcadas é o seguinte:

...se a tributação se vincula a um comportamento ou situação relativa a um contribuinte, basta que este comportamento não seja adotado, ou que esta situação seja afastada, para que não seja devido o tributo. Assim, o contribuinte tem o estímulo, por parte do

²³ BRAZUNA, José Luís R. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do art. 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2009. p. 61.

²⁴ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal – conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 539.

²⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Revista Direito Tributário Atual*, n. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005. p. 24-25.

²⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 26.

legislador tributário, para deixar de adotar um comportamento (ou desestímulo para adotar outro).²⁷

Percebe-se, então, que a tributação enseja a alteração da situação original, pelo que a neutralidade absoluta simplesmente inexistente no mundo real. De toda forma, quando se fala em neutralidade está se referindo a situações em que os agentes seriam movidos por outros motivos que não o tributário; a tributação deveria, pois, ser a mais neutra possível, vale dizer, não deveria ser um elemento fundamental de decisão do ator econômico nas suas escolhas de investimento, não podendo se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição da eficiência e, enfim, de obstáculo ao desenvolvimento.²⁸

Porém, cabe lembrar que a neutralidade clássica, pura, absoluta, vem sofrendo ácidas críticas da doutrina, visto que, nessa concepção, tal princípio conduziria, de forma rígida, à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos, o que é uma ideia utópica, já que a tributação, em maior ou menor grau, exerce influência sobre o comportamento dos contribuintes.²⁹

Com efeito, pela teoria econômica clássica há uma rígida separação entre finanças públicas e economia, prevalecendo a neutralidade financeira. Sintetizando tal concepção, Sousa Franco leciona que a atividade financeira deve decorrer de forma que não cause distorções da atividade econômica privada (deve 'deixar a economia como estava antes' de pagar o imposto ou suportar a despesa, ou o mais perto possível...)³⁰

Abordando tal visão da neutralidade, Brazuna assevera que ela deriva da chamada regra de Edimburgo, traduzida na máxima da *leave-them-as-you-find-them rule of taxation*, que seria, na análise do autor, utópica e irreal, uma vez que a imposição tributária leva necessariamente aos fenômenos da repercussão econômica, da incidência econômica ou difusão, em conformidade com o grau de elasticidade da demanda ou

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 33.

²⁸ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2006. p. 536.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 253.

³⁰ FRANCO, Antônio L. de Sousa. *Finanças públicas e Direito Financeiro*. v. 1. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 55.

da oferta do mercado.³¹ Nessa ideologia, inconcebível a utilização de tributos com efeito indutor da economia, pelo que haveria insuperável incongruência lógica entre a neutralidade do tributo sobre o consumo e o efeito indutor de tais normas tributárias.

Todavia, existe irretorquível interface entre a ordem tributária e a ordem econômica, devendo aquele ramo do Direito ser estudado com umbilical ligação aos postulados de Direito Econômico. Assim, o imposto assume não somente efeito arrecadador, mas também de indução econômica. Arrecadação e indução econômica são efeitos da tributação, ambas com justificação constitucional e em relação simbiótica.³²

A neutralidade não pode, então, ser vislumbrada com o enfoque clássico da simples não intervenção estatal de qualquer forma, mesmo porque ela se mostra incabível e impossível modernamente. Na esteira da lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, observa-se que a experiência constitucional iniciada no século passado evoluiu do Estado com a função de bloqueio para um modelo de Estado com a função de legitimação das aspirações sociais.³³

Nesse contexto, pode-se visualizar que o cidadão percebe o Estado menos como um oponente e mais como um guardião da liberdade³⁴, pelo que neutralidade tributária não necessita ser acolhida como princípio absoluto, encontrando-se em perfeita harmonia com outros princípios das ordens constitucionais tributária e econômica, havendo constante interação, surgindo, com isso, a ideia de ponderação.³⁵

No mesmo sentido, Brazuna conclui que o princípio da neutralidade tributária não aparece mais como absoluta ausência de intervenção estatal na ordem econômica, mas, ao contrário, como “intervenção realizada por meio da tributação com a finalidade de corrigir as deficiências

³¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do Artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 141-142. (Série Doutrina Tributária, v. II).

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 150.

³³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário* – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 276.

³⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Revista Direito Tributário Atual*, n. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005. p. 29.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 247-248.

das leis do mercado ou os desvios de comportamento e realizar os demais objetivos da nossa ordem econômica.”³⁶

Assim, a ideia moderna de neutralidade tributária, por estar fundamentalmente ligada à isonomia e tendo por escopo garantir a livre concorrência dos agentes econômicos não se mostra contrária à intervenção estatal, estando presente tanto na correção de imperfeições dos mecanismos de mercado, numa motivação “de caráter negativo”³⁷, corrigindo as chamadas falhas de mercado³⁸, assim como na atuação positiva do Estado, em que há um inconformismo com a realidade econômica existente³⁹, propondo-se princípios, regras e metas para modificá-lo, consolidando um conjunto de políticas públicas de desenvolvimento socioeconômico.

Há de se conferir, pois, um sentido teleológico à neutralidade tributária. Nesse diapasão, esclarecedora a lição de Schoueri, para quem há um sentido próprio para a neutralidade fiscal, devendo se considerar o seu viés concorrencial, ou seja, a norma tributária não deve afetar o mercado em sentido diverso daquele preconizado pelo texto constitucional. Assim, se o artigo 170, IV, ressalta a livre concorrência, a neutralidade tributária exigirá que o resultado da norma tributária não seja a redução do grau de concorrência do mercado.⁴⁰

No mesmo sentido, pontua Fernando Facury Scaff ser um dos requisitos para o exercício da livre concorrência que os tributos sejam economicamente neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas em um mesmo mercado. Vislumbra nesse requisito a presença do “Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos, que impede que este tipo de ‘intervenção econômica’ do Estado cause desequilíbrios concorrenciais.”⁴¹ A lição do professor das Arcadas exalta a neutralidade concorrencial em seu viés negativo, apontando que a po-

³⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do Artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 143. (Série Doutrina Tributária, v. II).

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 72-73.

³⁸ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico*. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 138-167.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79-103.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010. p. 522.

⁴¹ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal, ICMS e serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 126, p. 78, 2006.

lítica fiscal não deve ser utilizada para prejudicar o mecanismo concorrencial do mercado.

Nesse assunto, Ricardo Seibel Freitas Lima indica que a neutralidade tributária pode ser vislumbrada de forma negativa e positiva. Há, pois, o dever negativo ou de omissão ao Estado de não interferir na concorrência por meio da tributação. Por outro lado, surge o dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência.⁴² Na mesma vertente, estabelecendo uma vinculação negativa e positiva da neutralidade com a concorrência, Fritz Neumark sustenta que a neutralidade é o caminho pelo qual: i) evita-se que a tributação interfira onde haja concorrência quase perfeita; ii) estimula-se a concorrência quando ela for imperfeita, reduzindo efeitos social e economicamente indesejados.⁴³

Enfim, a concepção moderna de neutralidade objetiva mitigar as distorções econômicas que os tributos geram ao influenciar a formação de preços. Assim, pondera Maito da Silveira que “o direito é chamado a corrigir efeitos econômicos que a imposição de tributos gera, especialmente aqueles que causam desequilíbrios na concorrência, efeitos esses que se contrapõem, portanto, à noção de neutralidade econômica.”⁴⁴

Calibrar a justa pressão entre a não interferência na liberdade concorrencial e a necessária intervenção estatal, por direção ou indução, para evitar ou mitigar distorções econômicas, se apresenta de curial relevância para que o veículo da economia circule rumo ao desenvolvimento desejado pelo constituinte de 1988.

Paradoxo entre a neutralidade e a indução econômica na tributação sobre o consumo

Primeiramente, cumpre observar a lição de Paulo Caliendo ao asseverar que “o sentido da neutralidade fiscal está na idéia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta

⁴² LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. p. 133 e 135.

⁴³ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974. p. 317.

⁴⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 41. (Série Doutrina Tributária, v. IV).

tributação à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica.” Com isso, conclui que ela deve ser o mais neutra possível, sendo que a utilização da função extrafiscal deve ser “residual, motivada e, se possível, temporária.”⁴⁵

Apresentando a mesma concepção, com enfoque mais específico na tributação sobre o consumo, assinala Osvaldo Santos de Carvalho ser comum se ter “a neutralidade como característica de determinados tributos, notadamente nos incidentes sobre o consumo, em que o verbete é entendido como impeditivo ao tributo exercer outras finalidades das simplesmente arrecadatórias, assim se tendo a neutralidade em oposição à extrafiscalidade.”⁴⁶

Parece, portanto, existir uma insuperável incompatibilidade entre a neutralidade e a extrafiscalidade, devendo a tributação sobre o consumo ser regida a partir do primeiro princípio, vedada a utilização de normas tributárias indutoras nesse setor.

Assim, adotando-se integralmente essa concepção, poderiam ser considerados inconstitucionais os incentivos fiscais corriqueiramente concedidos no campo da tributação sobre o consumo, uma vez que, a priori, vulnerariam a neutralidade, princípio presente tanto na ordem tributária, como consequência da isonomia, quanto na ordem econômica, uma vez que ligada à livre concorrência, princípio econômico explícito, esculpido na Carta brasileira de 1988.

Entretanto, cabe assinalar que a contradição entre neutralidade e indução é somente aparente, já que a acepção hodierna de neutralidade guarda umbilical ligação com a preservação da concorrência. Adota-se, portanto, o entendimento adequadamente sintetizado por José Luís Ribeiro Brazuna ao asseverar que “quando se entende a neutralidade tributária sob o enfoque da ausência de efeitos contrários à livre concorrência, percebe-se que se trata de princípio coerente com a realidade de indução e extrafiscalidade impregnada no texto constitucional.”⁴⁷

⁴⁵ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2006. p. 536.

⁴⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 63.

⁴⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do Artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 143. (Série Doutrina Tributária, v. II).

Neste contexto, impende fixar que os incentivos fiscais se apresentam como normas tributárias com função indutora, estimulando ou desestimulando condutas por parte do agente econômico. Releva notar que, nos incentivos fiscais, demonstra ser somente aparente a contradição entre neutralidade e indução. Isso porque, apesar de ser um claro exemplo de norma tributária de eficácia indutora ao atrair, por exemplo, investimentos para determinada região do país, objetivando diminuir as desigualdades regionais, os incentivos devem também respeitar os limites estabelecidos pela neutralidade tributária⁴⁸, notadamente a neutralidade na sua acepção moderna, vale dizer, com viés concorrencial.

No mesmo diapasão, Rodrigo Maito da Silveira aponta para os efeitos anticoncorrenciais da guerra fiscal, assinalando que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) já se manifestou a respeito deles e afirmou que retira a eficiência e a produtividade das empresas, permitindo práticas predatórias na concorrência, como também gerando incerteza e insegurança.⁴⁹

Com isso, os incentivos, para estarem de acordo com os ditames constitucionais, especialmente com o princípio econômico da livre concorrência, previsto no artigo 170, IV, do Texto Constitucional, não podem vulnerar a igualdade tributária, assunto também desenvolvido no último capítulo do trabalho. Nesse sentido, pondera Scaff que um dos requisitos para o exercício da livre-concorrência – que tem por base primordial o princípio da isonomia – é que os tributos sejam economicamente neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas em um mesmo mercado relevante.⁵⁰

Assim, incentivos que promovam ganhos artificiais, não decorrentes do embate concorrencial, terminam por ferir tanto a neutralidade quanto a própria indução a que eles se propõem, já que não conduzem ao efetivo desenvolvimento nacional, objetivo da República Federativa do Brasil, nos termos do inciso II, do artigo 3º da Constituição.

No Direito Tributário atual, o tributo assume, além da função de obter recursos para fazer face às despesas públicas, conforme um dado

⁴⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do Artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 187. (Série Doutrina Tributária, v. II).

⁴⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 177-180. (Série Doutrina Tributária, v. IV).

⁵⁰ SCAFF, Fernando Facury. *Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais*. In: NUSDEO, Fábio. *O Direito Econômico na atualidade*. São Paulo: RT, 2014. p. 306.

critério que garanta a justiça fiscal, funções outras, de caráter extrafiscal, notadamente de eficácia indutora, intervindo de forma indireta na seara econômica. Há, como antes salientado, uma aparente contradição entre neutralidade e indução, pelo que se torna necessária a análise de tais conceitos no afã de se confirmar ou infirmar a existência do aludido paradoxo.

Elasticidade, neutralidade e indução econômica na tributação sobre o consumo

Insta apreciar, nesta parte do presente ensaio, o liame entre a elasticidade e a neutralidade na tributação sobre o consumo. Nesse tema, Paulo Caliendo informa que os efeitos da tributação sobre o consumo dependem da capacidade de realizarem escolhas econômicas e mudanças de comportamento, de modo que quanto menor for tal capacidade, menor será a elasticidade desta situação.⁵¹

Schoueri comenta que a elasticidade reflete a disposição do comprador ou vendedor para mudar de atitude, conforme mude o preço de uma mercadoria. Complementa aduzindo que “se a demanda é mais elástica, qualquer pequena variação de preço implicará um grande recuo ou avanço por parte dos compradores; na demanda inelástica, os compradores adquirirão a mesma quantidade do produto, não importa a variação de preço.”⁵²

Pode-se inferir, então, que quando houver elasticidade na demanda ou mesmo na oferta ocorrerá, em regra, alteração no preço. Pode-se então lançar mão do efeito indutor quando houver elasticidade; o preço para maior pode retrainir a demanda, assim como a redução pode incentivar a procura, aquecendo o mercado. Assim, no caso de inflação de demanda, em que os preços sobem em decorrência de uma procura maior do que a oferta, o aumento da carga tributária sobre o consumo poderá inibi-lo, induzindo os preços a não mais evoluírem, retornando inclusive a patamares anteriores. De outro modo, havendo recessão na economia, a diminuição da tributação incidente sobre bens e serviços pode induzir

⁵¹ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Helene Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2006. p. 522.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 61.

ao consumo e, por consequência, ao aumento da produção, num movimento de recuperação da economia.

Pelos exemplos antes apresentados, conclui-se que a neutralidade aparece com mais nitidez quando há inelasticidade, uma vez que, em sendo elástica a demanda ou a oferta, os preços tendem a flutuar com a intervenção estatal sobre a economia, por meio de normas tributárias indutoras. Na tributação sobre setores rígidos, inelásticos, como acontece no festejado exemplo do sal, pouco importa o aumento ou a redução da carga tributária, uma vez que quase nada influencia na oferta e na demanda, ainda que os preços possam oscilar, já que é pouco provável que os consumidores deixem de comprar o sal porque seu preço subiu ou passem a pôr mais sal na comida por ter o preço reduzido.⁵³

Nesse sentido, demonstrando que em um mercado inelástico o aumento ou a diminuição da carga tributária pouco induz no comportamento do contribuinte, Martha Toríbio Leão analisa a situação do imposto sobre produtos industrializados, IPI, incidente sobre o consumo de cigarros. Sustenta que “o mercado consumidor de cigarros, ao lado dos mercados de medicamentos e de álcool, são exemplos de mercado inelástico, isto é, mercados nos quais a demanda se mantém inalterada, mesmo diante de alterações na oferta ou em agentes externos, como é o caso da tributação.”⁵⁴ Com isso, argumenta que as alterações na carga tributária, ainda que drásticas, não repercutem fortemente no consumo, não sendo possível estabelecer uma vinculação direta entre o aumento da carga tributária e a diminuição do consumo de cigarro⁵⁵, concluindo que a única garantia é que a alíquota majorada gerará um aumento de arrecadação.⁵⁶

A situação reportada no parágrafo anterior confirma o que já se aduziu anteriormente, ou seja, a de que, em sistemas inelásticos, a neutralidade tributária aparece com mais nitidez, haja vista que a alteração na carga tributária pouca influência exerce sobre os agentes econômicos, não ensejando incentivo ou desincentivo nas suas condutas negociais.

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 61.

⁵⁴ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 183-184. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

⁵⁵ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 184; 186-187. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

⁵⁶ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 183. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

Por outro lado, na pesquisa em análise, a autora aponta a elasticidade presente no IPI incidente em veículos automotores. Assinala que o Governo vem adotando com frequência a diminuição do Imposto sobre Produtos Industrializados para induzir o consumo de certos produtos no afã de fomentar o mercado interno. Assim, corriqueiramente vêm sendo utilizados incentivos fiscais na indústria automotiva, como também para eletrodomésticos da linha branca, móveis e materiais de construção⁵⁷, mormente em época de estagnação ou diminuição do ritmo de crescimento da economia.

Percebe-se, portanto, que, quando há mais elasticidade, o aumento ou a diminuição da tributação incidente sobre determinado setor da economia termina por influenciar diretamente na composição dos preços e, por conseguinte, na menor ou maior procura do produto em questão, utilizando-se desse subterfúgio para incrementar as relações negociais, colimando o fortalecimento do mercado consumidor interno.

Considerações finais

Pode-se constatar, então, que a neutralidade objetivada pela tributação sobre o consumo apresenta um conflito somente aparente com a intervenção estatal por indução. A tributação da renda consumida mantém, como uma de suas principais características, ser neutra, ao menos para fins concorrenciais, o que não a impede de ser utilizada para intervenção estatal na economia. Tal intervenção, entretanto, não deve ser realizada de modo a desequilibrar a concorrência, mas sim de forma a restaurar e fortalecer o princípio da livre concorrência.

Assim, numa determinada situação fática, pode haver a necessidade de se realizar uma decisão de ponderação entre a neutralidade para garantir a liberdade concorrencial e a intervenção por indução, especialmente por meio dos incentivos fiscais, para garantir o desenvolvimento nacional com a redução das desigualdades sociais. Presentes, então, dois princípios plasmados na ordem econômica; a livre concorrência, no inciso IV, e a diminuição das desigualdades regionais, no inciso VII, ambos do artigo 170 da Constituição.

⁵⁷ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 191. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

Não se pode, a princípio, creditar superioridade a qualquer deles. Todavia, não há entre eles, um advindo da neutralidade e outro da indução econômica, um efetivo paradoxo, mas sim uma complementaridade, alcançada pela ponderação de valores.

Pelo abordado, observa-se que as normas de promoção da neutralidade tributária são realizadoras do princípio da isonomia, pois implícita na livre concorrência estará também a garantia da igualdade de oportunidades entre os agentes econômicos.⁵⁸ Por isso, o paradoxo neutralidade e indução é só aparente, já que a neutralidade tributária não tem o peso da não intervenção absoluta na economia, ocorrendo, como pondera Schoueri, uma “neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.”⁵⁹

Assim sendo, a tributação sobre o consumo deve ser informada pela neutralidade concorrencial, fundamento do sistema econômico preconizado pela Carta de 1988, sem deixar de ser instrumento a intervenção estatal por indução, prática explicitamente adotada pelo legislador constituinte que, inconformado com a ordem social e econômica encontrada em 1988, enumerou uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado, dotando-o de ferramentas hábeis para concretizar uma nova ordem.⁶⁰

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda – a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin/IBT, 2014.

BALEIRO, *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. 6. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

⁵⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 144. (Série Doutrina Tributária, v. II).

⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 254.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 247.

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 150. (Série Doutrina Tributária, v. II).

BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Espanhola Editorial de Derecho Financiero, 1965.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2006. p. 536.

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

DUE, John. *Sales taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

FRANCO, Antônio L. de Sousa. *Finanças públicas e Direito Financeiro*. v. I. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 37. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) □ Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no Direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros; Fortaleza: ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013. p. 181-212.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1971.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico*. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal, ICMS e serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 126, 2006.

_____. Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais. In: NUSDEO, Fábio. *O Direito Econômico na atualidade*. São Paulo: RT, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur; MICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010.

_____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 177-180. (Série Doutrina Tributária, v. IV).

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Revista Direito Tributário Atual*, n. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005.

Leonardo Buissa Freitas - Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP), associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), Professor efetivo do Programa Mestrado Profissional em Direito e Políticas Públicas (UFG) e Juiz Federal da Seção Judiciária de Goiás. (62) 999753245. E-mail: leonardobuissa@gmail.com

Lucas Bevilacqua - Doutor e mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP) com formação complementar em Comércio Internacional pela *Mission of Brazil to the World Trade Organization (WTO)*, Procurador do Estado de Goiás a disposição da Governadoria em Brasília e Conselheiro CARF/Ministério da Fazenda. (61) 999065040. E-mail: lucas.bevilacqua@gmail.com

Gabriel Buissa Ribeiro de Freitas - Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Especializando em Direito Civil e Processual Civil. (62) 982456969. E-mail: buyssa@gmail.com