

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Constitucional**

**Gustavo Henrique Catisane Diniz**

**Tributação e Livre Concorrência:**  
**O Controle da Constitucionalidade dos**  
**Regimes Especiais de Tributação instituídos**  
**com base no Art. 146-A da Constituição**

**Brasília – DF**  
**2009**

**Gustavo Henrique Catisane Diniz**

**Tributação e Livre Concorrência:  
O Controle da Constitucionalidade dos  
Regimes Especiais de Tributação instituídos  
com base no Art. 146-A da Constituição**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Professora Inês da Fonseca Pôrto

**Brasília – DF**

**2009**

**Gustavo Henrique Catisane Diniz**

**Tributação e Livre Concorrência:  
O Controle da Constitucionalidade dos Regimes  
Especiais de Tributação instituídos com base no Art.  
146-A da Constituição**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, com menção\_\_\_(\_\_\_\_\_)

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

*Agradeço a Deus; a Geila, amor da minha vida e companheira nessa trajetória; aos meus pais, com quem sempre posso contar; e ao pequeno ou a pequena, que, embora eu ainda não conheça, já revolucionou a minha vida e me fez entender o verdadeiro sentido do estar aqui.*

*“A economia só será viável se for humana, para o homem e pelo homem”*

*Papa João Paulo II*

*“O que caracteriza a economia política burguesa é que ela vê na ordem capitalista não uma fase transitória do progresso histórico, mas a forma absoluta e definitiva da produção social”*

*Karl Marx*

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por objeto a definição de parâmetros para aferição da constitucionalidade dos regimes especiais de tributação instituídos, com base no art. 146-A da Constituição, para a prevenção de desequilíbrios na livre concorrência. À luz da teoria formulada por Humberto Ávila acerca da distinção entre princípios, regras e postulados, conclui-se que, da interpretação do referido dispositivo constitucional, é possível a construção de duas regras distintas de competência e de uma norma de natureza principiológica: o princípio da neutralidade fiscal, repercussão, no âmbito tributário, do princípio da livre concorrência, além de fundamento e limite para a instituição do referidos regimes especiais e antítese à função indutora dos tributos (extrafiscalidade *stricto sensu*). Tais regimes voltam-se exclusivamente à prevenção de distúrbios concorrenciais provocados por falhas na estrutura tributária. Podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nas respectivas legislações ordinárias, as quais devem ser obsequiosas à lei complementar de âmbito nacional a ser editada pela União. Entre os referidos regimes especiais de tributação e a promoção da neutralidade tributária, há uma relação de causalidade e, por conseguinte, o postulado da proporcionalidade coloca-se como o principal instrumento para a aferição da constitucionalidade desses regimes excepcionais.

**Palavras-chave:** desvios concorrenciais, regimes especiais, tributação, neutralidade, livre concorrência, ordem econômica, extrafiscalidade.

## ABSTRACT

The present essay aims at defining parameters for the constitutionality assessment of special taxation regimes, based on article 146-A of the Constitution, in order to prevent distortions in free market competition. Based on Humberto Ávila's theory on the distinction between principles, rules and postulates, it is possible to conclude that, when interpreting the mentioned constitutional article, two different rules on competence and one principiological norm can be constructed: the principle of tax neutrality, the repercussion of the free market principle in the tax extent, besides basis and limit for the institution of above-mentioned special regimes and antithesis to the inducing function of the tributes (extrafiscal quality *stricto sensu*). Such regimes focus exclusively on preventing disturbances in free competition caused by gaps in the tax structure. They can be established by the Federal Union, states, the federal district and municipalities, in their respective ordinary legislation, which must observe entirely the complementary law of national extent to be published by the Union. Between the special taxation regimes and the promotion of the fiscal neutrality, there is a relation of causality and, as a consequence, the proportionality postulate emerges as the main instrument to assess the constitutionality of these exceptional regimes.

**Key words:** competition detours, special regimes, taxation, neutrality, free competition, economical order, extra fiscal.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
1 O ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO .....	13
1.1 Contexto .....	13
1.2 Estrutura .....	16
2 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E OS DESVIOS CONCORRENCIAIS TRIBUTÁRIOS.....	24
2.1 A ordem econômica na Constituição de 1988 e o princípio da livre concorrência .....	25
2.1.1 A livre concorrência e a sua relação com os demais princípios da ordem econômica.....	30
2.2 O conteúdo do princípio da neutralidade tributária.....	33
2.3 O princípio da neutralidade tributária e a extrafiscalidade.....	41
2.4 Desvios concorrenciais tributários.....	46
3 CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO .....	51
3.1 A intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico.....	51
3.2 Intervenção preventiva e a “questão temporal” .....	56
3.3 A lei complementar e as leis ordinárias. A questão federativa .....	60
4 CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DOS CRITÉRIOS ESPECIAIS TRIBUTÁRIOS CONCORRENCIAIS.....	63
4.1 O postulado da igualdade. Fins internos e externos.....	63
4.2 O postulado da proporcionalidade.....	66
CONCLUSÃO .....	76
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	80

## INTRODUÇÃO

Prevê o art. 146-A da Constituição que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

O dispositivo, introduzido no texto constitucional pela Emenda nº 42, de 19 de dezembro de 2003, no âmbito da denominada “reforma tributária”, suscita inúmeras dúvidas acerca de sua interpretação, em virtude, principalmente, de sua lacônica e confusa redação e da pouca atenção que, até então, lhe foi dispensada pela doutrina e jurisprudência.

Não obstante tenha atribuído à União a competência para a instituição, por lei complementar ou ordinária, de critérios especiais de tributação, com a finalidade específica de prevenir desequilíbrios de concorrência, o referido dispositivo não oferece parâmetros suficientes para a aferição da constitucionalidade dos critérios ou regimes especiais<sup>1</sup> de tributação efetivamente instituídos na legislação com vistas ao atendimento daquele desiderato (“prevenção de desequilíbrios de concorrência”).

De fato, não é possível extrair, da literalidade do art. 146-A da Constituição, os limites para o exercício, pelo legislador complementar e ordinário, da competência que lhe foi constitucionalmente atribuída.

Não se pode olvidar que a instituição de tratamento favorecido ou desfavorecido a determinado setor da economia ou grupo de contribuintes somente poderá ocorrer se existente princípios ou finalidades constitucionais que autorizem o tratamento discriminatório, sob pena de violação ao princípio da isonomia.

---

<sup>1</sup> Neste trabalho, utilizaremos indistintamente as expressões “critérios especiais de tributação” ou “regimes especiais de tributação”, pois se entende que a adoção de uma série de critérios acaba por configurar um novo regime, diverso do aplicado à normalidade dos casos.

Nesse contexto, considerando que a instituição de um regime especial de tributação, seja qual for a sua finalidade, aparentemente acarreta o estabelecimento de um tratamento diferenciado entre os contribuintes, revela-se imprescindível a análise do princípio ou dos princípios constitucionais que autorizam e fundamentam o estabelecimento, na legislação, dos critérios ou regimes especiais de tributação previstos no art. 146-A.

A definição de qual o princípio estaria subjacente à instituição de tais regimes excepcionais parece, em uma primeira análise, ser óbvia. Isso porque o art. 146-A expressamente dispõe que o objetivo da instituição de critérios diferenciados seria a prevenção de “*desequilíbrios de concorrência*“. Por conseguinte, o princípio constitucional da livre concorrência exerceria esse papel.

Embora a afirmação seja, em parte, correta, ela também não elucida, por completo, a questão acerca do conteúdo e dos limites para o exercício da competência constitucional.

Não se pode esquecer que o instrumento utilizado para a consecução da referida finalidade é de índole tributária e, portanto, também devem ser utilizados, para a definição do conteúdo possível das normas instituidoras desses regimes excepcionais, os princípios e postulados atinentes a esse ramo do Direito.

Ademais, sabe-se que o princípio da livre concorrência não é o único princípio atinente à ordem econômica constitucional, devendo a sua aplicação dar-se em consonância com os demais princípios elencados no art. 170 da Constituição.

Ante o exposto, delineia-se o objeto do presente trabalho monográfico: por meio da análise do princípio da livre concorrência, de sua repercussão no âmbito tributário e de sua relação com os demais princípios relativos à ordem econômica, buscar-se-á a definição do conteúdo possível das normas jurídicas instituídas com fundamento no 146-A da Constituição e, por conseguinte, dos parâmetros constitucionais necessários à aferição da constitucionalidade dos regimes especiais tributários eventualmente criados pela legislação.

Por meio dessa análise, muitas das dúvidas geradas pela inserção do mencionado dispositivo no texto constitucional poderão ser dissipadas.

A primeira dúvida refere-se à definição do conceito de “desequilíbrio de concorrência”. Somente por intermédio dessa análise, será possível elucidar se o estabelecimento de critérios especiais de tributação teria o escopo de prevenir todo e qualquer distúrbio na livre concorrência - autorizando, inclusive, a instituição de tributo excepcional com esse desiderato -, ou se a adoção desses critérios limitar-se-ia à prevenção de desequilíbrios concorrenciais decorrentes de falhas existentes na estrutura tributária vigente.

Outra questão a ser resolvida diz respeito ao exame dos critérios passíveis de adoção pela legislação ordinária e se tais critérios dizem respeito à obrigação tributária principal, às obrigações acessórias ou, simplesmente, às técnicas de arrecadação e fiscalização.

Dúvidas vicejam também no tocante às funções a serem desempenhadas pela lei complementar e pelas leis ordinárias previstas pelo art. 146-A da Constituição, se os Estados e Municípios teriam competência para a instituição de critérios especiais de tributação e se, mesmo anteriormente à inserção, no texto constitucional, do referido dispositivo, seria possível a edição de normas tributárias, com a finalidade de prevenir desvios na livre concorrência.

A relevância do tema é indubitável, tendo em vista que, somente por intermédio do estabelecimento de parâmetros claros, poderá o Poder Legislativo exercer válida e legitimamente a competência constitucional que lhe foi atribuída pelo art. 146-A da Constituição<sup>2</sup> e poderá o contribuinte precaver-se de exigências desarrazoadas do Fisco, pretensamente dirigidas ao resguardo da livre concorrência.

No tocante ao âmbito de abrangência dos estudos, verifica-se que, embora dogmática, a pesquisa não se limita a um determinado ramo do Direito, espraiando-

---

<sup>2</sup> A lei complementar a que faz referência o dispositivo constitucional ainda não foi editada.

se pelo Direito Tributário, Econômico e Constitucional, de onde serão buscados os conceitos e princípios para a solução das dúvidas e controvérsias acima apontadas.

Cumprido esclarecer, ainda, que, na presente pesquisa, serão utilizados alguns poucos conceitos advindos da Economia e da Ciência das Finanças, os quais serão considerados apenas como dados não problematizáveis. O exame a ser realizado neste trabalho não se filia, porém, à denominada “análise econômica do Direito”<sup>3</sup>, que se utiliza da teoria econômica e de métodos econométricos para o exame do Direito e das instituições jurídicas (CALIENDO, 2006, p. 513).

No tocante à metodologia, a pesquisa far-se-á mediante a análise crítica da doutrina específica sobre o tema e de trabalhos que trataram de temas conexos, relevantes à compreensão da questão proposta. Também se dará especial ênfase à produção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, antes e depois da promulgação da Emenda Constitucional nº 42.

Por oportuno, cumpre registrar que o presente trabalho será elaborado à luz da teoria formulada por Ávila, em seu livro *Teoria dos Princípios: da definição e aplicação dos princípios jurídicos*, acerca da distinção entre os princípios, regras e postulados e sobre a aplicação dessas espécies normativas às situações concretas.

No primeiro capítulo do presente trabalho, será analisado o conteúdo e a estrutura do art. 146-A da Constituição.

No segundo capítulo, serão examinados os princípios da livre concorrência e da neutralidade tributária, imprescindíveis para a definição da expressão

---

<sup>3</sup> “Apesar de seus resquícios poderem ser encontrados já em Adam Smith, no iluminismo escocês, entre outros, entende-se que ela se desenvolve particularmente nos EUA com os estudos realizados na Universidade de Chicago, especialmente a partir de 1940 (Coase, Stigler, Posner, entre outros). (...) A análise econômica do Direito em sentido descritivo trata da aplicação de conceitos e métodos não-jurídicos no sentido de entender da função do Direito e das instituições jurídicas. Tais como: a aplicação da teoria dos jogos ou da teoria das escolhas públicas (public choice). Há, por outro lado, a análise econômica do Direito que pretende não apenas descrever o Direito com conceitos econômicos, mas encontrar elementos econômicos que participam da ‘regra de formação’ da teoria jurídica. Desse modo, os fundamentos da eficácia jurídica e mesmo da validade do sistema jurídico deveriam ser analisados tomando em consideração valores econômicos, tais como eficiência entre outros” (CALIENDO, 2006, p. 513).

“desequilíbrios de concorrência” a que faz referência o referido dispositivo constitucional.

No terceiro capítulo, serão delineadas as principais características dos regimes especiais tributários concorrenciais e definidas as funções das leis complementar e ordinária previstas pelo dispositivo constitucional sob análise.

No último capítulo, serão estudados os métodos aptos à aferição da constitucionalidade dos critérios especiais tributários eventualmente instituídos.

# 1 O ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO

## 1.1 Contexto

Como bem destacado por Souza (2006, p.1), é inegável a influência do tributo na competição entre os agentes econômicos pela conquista dos mercados, cujo sucesso dependerá, dentre outros fatores, do aumento de sua eficácia tributária, que, por sua vez, implicará melhor condição de competir.

Nesse contexto, Greco (2004, p. 39) observa que, além de suas características próprias, o tributo, na atualidade<sup>4</sup>, apresenta outra feição. Na medida em que onera certas atividades, setores ou grupos econômicos, pode causar interferência no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido.

Tais interferências podem ocorrer tanto em virtude da má-elaboração da lei fiscal, como também naquelas hipóteses em que, não obstante as leis estejam adequadamente formuladas, “sua aplicação concreta não faz com que sua potencialidade total se efetive” (GRECO, 2004, p. 39). A perda da efetividade decorre, principalmente, da existência de “vazios” na legislação ou do surgimento de situações individuais não alcançadas pelo tributo em razão de “conformações

---

<sup>4</sup> Os tributos sempre influenciaram a economia e as escolhas dos agentes econômicos. Nesse sentido, Schoueri (2007, p. 253) assevera que “qualquer que seja o tributo haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação”. Não se trata, pois, de qualidade que apenas, recentemente, passou a caracterizar os tributos. Atual, no entanto, é a preocupação da doutrina tributária na análise desse fenômeno, a fim de que se possa identificar, com maior segurança e precisão, os efeitos econômicos das normas tributárias. Somente por meio dessa análise, revela-se possível a diferenciação das hipóteses que recomendam a manutenção ou intensificação da influência do tributo sobre a escolha dos agentes econômicos daquelas hipóteses em que essa influência deve ser coibida, porque lesiva à livre concorrência e ao devido funcionamento dos mercados.

peculiares” que podem comprometer o equilíbrio concorrencial.

Nesse sentido, Ferraz Júnior (2004, 307) afirma que o art. 146-A da Constituição insere-se em um “contexto de problemas gerados em mercados relevantes de produtos sujeitos a uma larga incidência de sonegação de impostos e utilização de instrumentos judiciais na forma de ostensiva litigância de má-fé”.

Para o mencionado autor, as experiências pretéritas demonstram que tais problemas têm gerado consequências perversas para os agentes econômicos (perda de competitividade por concorrência desleal), para o Fisco (perda de arrecadação), para os trabalhadores (aumento da economia informal - empregos sem registro -, desequilíbrios previdenciários), para a economia do país (migração para a economia informal, com ostensiva perda de produtividade) e para o Estado (aumento da criminalidade: dinheiro sem origem direcionado para as atividades ilícitas).

Para a solução de tais problemas, já foram tomadas diversas medidas que lograram alguns bons resultados, como, por exemplo, a substituição tributária, a tributação monofásica, o ICMS sobre o álcool e o IE sobre os cigarros. Essas medidas, contudo, em virtude de seu caráter episódico, singular e assistemático, ainda deixaram margem para o desequilíbrio em diversos mercados relevantes.

Por conseguinte, ainda se fazia necessária a instituição de mecanismos gerais, capazes de enfrentar as distorções detectadas em mercados “de produtos sujeitos, muitas vezes, a altas cargas tributárias e que permitem práticas de comercialização ilegais ou aéticas, com sérias repercussões à economia nacional” (FERRAZ JÚNIOR, 2004, p. 308).

Como exemplos de setores em que as distorções na livre concorrência são mais acentuadas, destaca Souza (2006, p. 3) os atinentes à produção e comercialização de combustíveis, bebidas, cigarros e produtos farmacêuticos, os quais “têm sido alvo de concorrência predatória em que se utiliza justamente o tributo” .

Ferraz Júnior (2004, p. 308) afirma que esses mercados caracterizam-se, também, pelo elevado número de agentes, que se utilizam de expedientes tributários, lícitos ou ilícitos, “como meio para competir obviamente de forma desleal e/ou ilegal, com repercussões enormemente prejudiciais ao funcionamento regular da concorrência, à eficiência econômica, à geração regular de empregos, à arrecadação de tributos”.

Para enfrentar tais problemas, seria necessário, portanto, o desenvolvimento de soluções gerais integradas em um sistema.

Nesse contexto é que se insere a introdução, no texto constitucional, do art. 146-A, por meio dos quais se autorizou à União, por meio de lei complementar e ordinária, definir, de forma concatenada e sistemática, critérios especiais de tributação, com a finalidade de prevenir a ocorrência dessas situações, lesivas à livre concorrência.

Verifica-se, pois, que a inovação no texto constitucional decorreu da constatação da existência de distorções na livre concorrência decorrentes da má-elaboração e/ou da falta de efetividade das leis tributárias, em um contexto marcado pela sonegação e pela utilização abusiva de meios processuais, com a finalidade exclusiva de obstar ou retardar o pagamento do tributo. Constata-se, ainda, que tal quadro é característico dos mercados com um número considerável de agentes e nos quais a tributação é elevada, exercendo considerável influência na composição dos preços dos produtos.

Não obstante a definição do contexto e das circunstâncias que motivaram a inovação constitucional forneça alguns indícios da correta interpretação do art. 146-A e do possível conteúdo das leis a que ele se refere, percebe-se que tal definição não esclarece a maioria dos questionamentos delineados na introdução deste trabalho. Até mesmo porque as normas criadas para fazer frente a determinada situação, podem, em virtude das agruras do processo legislativo, abranger situações inicialmente não previstas ou deixar de lado outras incluídas na motivação inicial do

legislador.

Assim, permanece sem resposta o questionamento acerca de quais distorções na livre concorrência poderiam ensejar o exercício, pelo legislador complementar e ordinário, da competência que lhes foi atribuída pelo art. 146-A da Constituição: se somente aquelas distorções decorrentes das falhas existentes na estrutura tributária ou toda e qualquer desequilíbrio no funcionamento dos mercados (trustes, cartéis, externalidades, etc.). Também não é possível, ainda, responder a pergunta sobre quais critérios excepcionais poderão ser adotados pela legislação ordinária, caso constada o desequilíbrio concorrencial.

Tais perguntas serão respondidas no decorrer deste trabalho, por meio da análise da estrutura das regras encartadas no art. 146-A e dos princípios que lhe são subjacentes. Não se perderá de vista, contudo, as conclusões desse capítulo acerca do contexto que presidiu a inserção do dispositivo no texto constitucional, dados que nortearão as análises subseqüentes.

## 1.2 Estrutura

Esclarece Ávila (2008, p. 30), citando Guastini, que normas “não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado”.

No mesmo sentido é o ensinamento de Alexy (2008, p. 53), que, ao adotar um conceito semântico de norma jurídica, diferencia o enunciado normativo (texto) da norma propriamente dita (sentido que se extrai da interpretação do enunciado)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> No mesmo sentido, afirma Canotilho (2003, p. 1218) que “o recurso ao ‘texto’ para se averiguar o conteúdo semântico da norma constitucional não significa a identificação entre o texto e a norma. Isso

A despeito das diferentes nomenclaturas empregadas pelos autores (dispositivo para Ávila e enunciado normativo para Alexy; norma jurídica para ambos), não há dúvida de que o texto e a norma jurídica não se confundem, sendo possível, inclusive, que, de um determinado dispositivo, duas ou mais normas possam ser construídas por meio da interpretação<sup>6</sup>.

Desse modo, é possível extrair - ou construir, como prefere a doutrina - mais de uma norma jurídica do enunciado do art. 146-A da Constituição.

Para análise dessas normas, será utilizada a proposta de classificação apresentada por Ávila (2008), segundo a qual existiriam três espécies normativas: princípio, regra e postulado. Cumpre registrar que o mencionado autor, assim como Alexy e Dworkin, adota uma distinção “forte” das espécies normativas, que, diversamente da denominada distinção “fraca”, propõe a existência de diferenças qualitativas e não apenas de grau (maior ou menor abstração e generalidade) entre elas.

Cumpre esclarecer que a classificação das normas jurídicas em grupos, segundo determinados critérios, não decorre de um mero capricho intelectual, mas da necessidade de se “aliviar” o ônus argumentativo do intérprete<sup>7</sup>.

Nesse sentido, esclarece Ávila (2008, p. 65) que:

A distinção entre categorias normativas, especialmente entre princípios e regras, tem duas finalidades fundamentais. Em primeiro lugar visa a antecipar características das espécies normativas de modo que o intérprete ou o aplicador, encontrando-as, possa ter facilitado o seu processo de interpretação e aplicação do direito. Em consequência disso, a referida distinção busca, em segundo lugar, *aliviar*, estruturando-o, o ônus de argumentação do aplicador do direito, na medida em que a uma qualificação das espécies normativas permite minorar - eliminar jamais - a necessidade

---

é assim mesmo em termos lingüísticos: o texto da norma é o ‘sinal lingüístico’; norma é o que se revela ou se designa”.

<sup>6</sup> Segundo Ávila (2008, p. 30), haveria, até mesmo a possibilidade, de um dispositivo sem norma e uma norma sem dispositivo. Como exemplo da primeira hipótese, ele cita a parte do Preâmbulo da Constituição que prevê “a proteção de Deus”. E da segunda, os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito.

<sup>7</sup> Alexy (2005) denomina essa qualidade da dogmática jurídica de “função de descarga” (*Entlastungsfunktion*).

de fundamentação, pelo menos indicando o que deve ser justificado.

Nesse contexto, o mencionado autor define os princípios “como normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade”. Acerca da aplicação dessa espécie normativa, afirma ser necessária “uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (ÁVILA, 2008, p. 78-79).

Por seu turno, as regras são “normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência”. A aplicação dessa espécie normativa “exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos” (ÁVILA, 2008, p. 78).

Em outras palavras, os princípios são normas que estabelecem um “estado de coisas” a ser promovido, sem determinar, para tanto, o comportamento a ser adotado. Por essa razão, não possuem pretensão de decidibilidade, ou seja, diante de um caso concreto, eles apenas fornecem razões complementares para a decisão a ser tomada, as quais deverão ser ponderadas com as demais razões oferecidas por outros princípios eventualmente envolvidos. Outra característica dessa espécie normativa é a possibilidade de sua realização em maior ou menor grau. Ou melhor, o fim cuja realização é determinada pelo princípio pode ser mais ou menos promovido, a depender da conduta adotada.

Ao revés, as regras são imediatamente prescritivas, pois definem o comportamento a ser adotado. Em geral, possuem uma estrutura hipotético-condicional<sup>8</sup>: constatada a ocorrência de um fato previsto na norma, passa a ser

---

<sup>8</sup> O próprio autor entende, porém, que a formulação lingüística de uma norma em termos hipotético-condicionais não configura, isoladamente, critério seguro para a distinção entre regras e princípios. Isso porque também algumas normas classificadas *a priori* como princípios podem ser reformuladas naqueles termos, como demonstram os seguintes exemplos: “se o poder estatal for exercido, então deve ser garantida a participação democrática” (princípio democrático); “Se for desobedecida a

obrigatória a adoção de uma determinada conduta.

Em virtude desses atributos, as regras possuem pretensão de decidibilidade, ou seja, diversamente dos princípios, elas não fornecem apenas razões complementares, mas o conteúdo da própria decisão a ser proferida. Isso não que dizer, todavia, que a aplicação de uma determinada regra não possa ser afastada, em virtude das peculiaridades do caso concreto. Segundo Ávila (2008, p. 119), as razões subjacentes à instituição de uma determinada regra podem e devem ser ponderadas.

Todavia, a ponderação entre regras - ou melhor, das razões que lhe são subjacentes - exige argumentação diversa da adotada no caso dos princípios.

Neste último caso (princípios), a argumentação (justificação) é externa, pois diz respeito à correlação entre o fim a ser promovido e a conduta havida como necessária. Nessa análise, devem ser buscados comportamentos que realizem, conjuntamente, um maior número de princípios, no maior grau possível. Se, no entanto, o princípio "A" exige a adoção de um comportamento "x" que viola o princípio "B", que, por sua vez, exigiria a adoção da conduta "y", deve-se analisar, diante do caso concreto, qual dos princípios deve prevalecer ou se existe a possibilidade de adoção de um comportamento alternativo "z" que realize os dois princípios, mesmo que em menor grau.

Na hipótese de ponderação envolvendo regras, a argumentação (justificação) é interna, pois o que se discute é se, à luz das razões e princípios subjacentes à regra, determinado fato se amolda a sua hipótese de incidência. Assim, mesmo naquelas hipóteses em que o fato ou situação subsume-se à literalidade da norma, ela pode deixar de ser aplicada, se constatada que essa aplicação estaria em descompasso com fim<sup>9</sup> ou com as razões que presidiram a sua instituição.

---

exigência de determinação da hipótese de incidência de normas que instituem obrigações, então o ato estatal será considerado inválido" (princípio da tipicidade) (ÁVILA, 2008, p. 41)

<sup>9</sup> Não obstante as regras sejam normas imediatamente prescritivas ou descritivas, elas são mediatamente finalísticas. Ou seja, a determinação de adoção de uma certa conduta tem como

Ocorre que o ônus argumentativo para se afastar uma regra é muito maior que o necessário para a não-aplicação de um princípio. Menor, portanto, é a “derrotabilidade”<sup>10</sup> (*defeasibility*) das regras (VALE, 2009, p. 116-120). Isso porque, além da necessidade de se afastar a sua finalidade específica (a razão para a sua instituição), também devem ser superadas as razões da segurança e certeza jurídicas inerentes à própria adoção de um modelo regulatório (baseado em regras). Há, portanto, um duplo ônus de argumentação (ÁVILA, 2008, p.).

Por fim, os postulados normativos podem ser definidos como “normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras, mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios” (ÁVILA, 2008, p. 181). Trata-se, portanto, de metanormas que orientam a aplicação das demais espécies normativas, instituindo critérios para tanto.

Realizada a distinção entre as espécies normativas, cumpre analisar a estrutura do art. 146-A da Constituição.

De imediato, verifica-se a existência de dois dispositivos ou enunciados no referido artigo da Constituição. O primeiro atribui a União a competência para edição, por lei complementar, de critérios especiais de tributação, com a finalidade de prevenir desequilíbrios de concorrência. O segundo versa sobre a competência da União para a edição de leis ordinárias com o mesmo escopo.

Entende Ávila (2008, p. 81-82) que as normas atributivas de competência devem ser classificadas como regras. Para tanto, esclarece existirem dois grandes grupos de regras: as comportamentais, que descrevem comportamentos como obrigatórios, permitidos ou proibidos; e as constitutivas, que atribuem efeitos

---

objetivo a realização de certo fim ou “estado ideal de coisas”. Por conseguinte, nesse ponto reside a fundamental diferença entre as espécies normativas. Os princípios atribuem maior atenção ao fim a ser promovido e as regras ao “como”, ao comportamento que deverá ser adotado.

<sup>10</sup> Segundo Vale (2009, p. 116), o termo “derrotabilidade”, *defeasibility* em inglês, foi utilizado, pela primeira vez, por Hart, e configura “uma condição *sui generis* dos conceitos jurídicos que se manifesta na impossibilidade de se prever todas as hipóteses de sua aplicação, ou seja, na impossibilidade de enumeração das exceções à aplicação de um conceito jurídico”

jurídicos a determinados fatos, atos e situações. Exemplo deste último grupo seriam justamente as normas reconstruídas a partir dos dispositivos relativos à atribuição e ao exercício de competência.

Segundo o mencionado autor, no caso desses dispositivos, o aplicador pode reconstruir, conjuntamente, três normas: “um regra de conduta permissiva que permite a um sujeito exercer determinada atividade; uma regra de conduta proibitiva que proíbe a outros sujeitos exercer a mesma atividade; e uma regra definitiva que define determinada fonte como apta a produzir determinados efeitos” (ÁVILA, 2008, p. 82).

Dessarte, no tocante ao primeiro dispositivo, é possível afirmar que a União é o único ente federativo competente para a edição de lei complementar estabelecendo critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Quanto ao segundo dispositivo, é possível extrair de sua literalidade que somente a União - também por intermédio de leis ordinárias - poderia instituir os referidos critérios especiais. Tal interpretação, contudo, enseja uma série de indagações, haja vista tornar completamente sem efeito o dispositivo anterior. Se tanto lei complementar quanto ordinária podem tratar da mesma matéria, não haveria motivo para a previsão constitucional de ambos os instrumentos normativos. Por outro lado, a atribuição de competência exclusiva à União para a instituição de critérios especiais de tributação parece violar, *a priori*, a autonomia dos demais entes federativos no tocante à instituição e disciplina dos tributos de sua competência. Por conseguinte, não há dúvida de que o referido dispositivo carece de interpretação que o compatibilize com as demais normas constitucionais, o que será objeto de análise no capítulo três deste trabalho.

Além das referidas regras, entende-se que, do enunciado - ou enunciados - do art. 146-A, também é possível extrair - ou reconstruir - uma norma de natureza principiológica.

Isso porque, não obstante o dispositivo constitucional prefigure um “estado ideal de coisas” a ser promovido, consistente na inexistência de desequilíbrios na concorrência, ele não descreve os meios para a consecução desse desiderato. Apenas aponta o ente competente para tratar do tema e os instrumentos normativos utilizáveis (lei complementar e ordinária).

A referida finalidade poderá, portanto, ser realizada em maior ou menor grau pela legislação complementar e ordinária, tudo a depender da sua compatibilização com as demais finalidades e exigências constitucionais, principalmente aquelas encartadas nos capítulos atinentes ao “Sistema Tributário Nacional” e à “Ordem Econômica”.

Por conseguinte, não há dúvida que, do art. 146-A da Constituição também é possível a construção ou a reconstrução de um princípio.

Trata-se de princípio da neutralidade tributária, também denominado de princípio da neutralidade concorrencial da tributação (PAULA, 2008, p. 23) ou, de forma mais ampla, neutralidade concorrencial do Estado (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 553).

Tal princípio afigura-se como repercussão, no âmbito tributário, da livre concorrência, um dos vários princípios que conformam a ordem econômica brasileira, nos termos do art. 170 da Constituição. Com ele, no entanto, não se confunde, tendo em vista as peculiaridades do Direito Tributário, às quais ele deve se compatibilizar.

Por fim, cumpre deixar assentado que o reconhecimento da natureza também principiológica do art. 146-A permite a antecipação de algumas conclusões sobre a interpretação do referido dispositivo. Embora ele, quando confrontado com uma situação concreta, não forneça todos os critérios necessários para a decisão, não há dúvida de que ele oferece razões *prima facie* ao intérprete, as quais devem preponderar caso inexistam razões ou princípios que recomendem, naquela hipótese, solução diversa. Dessarte, devem ser afastados todos os argumentos no

sentido de que o referido princípio constitucional somente teria alguma eficácia após a edição das leis complementar e ordinária a que faz referência.

Por conseguinte, independentemente da edição dos mencionados instrumentos normativos, o princípio encartado no art. 146-A da Constituição possui eficácia, embora mínima, consubstanciada na vedação à edição de leis e prolação de decisões judiciais e administrativas que lhes sejam contrárias, a não ser que existam outros princípios de índole constitucional que demandem providência diversa e que, no caso concreto, devam prevalecer.

O princípio da neutralidade tributária atua, ainda, sobre a interpretação da legislação ordinária atinente à tributação, principalmente sobre aqueles diplomas que estabelecem o tratamento diferenciado de determinados contribuintes, com a finalidade de prevenir desvios na livre concorrência.

Ante o exposto, conclui-se que, da interpretação do enunciado - ou enunciados - do art. 146-A da Constituição, revela-se possível a reconstrução, *a priori*, de duas regras que atribuem competência à União para a instituição, por intermédio de lei ordinária e complementar, de critérios especiais de tributação, com a finalidade de prevenir desequilíbrios na concorrência ente os agentes econômicos. Verifica-se, também, a existência de norma de natureza principiológica, haja vista a previsão de um “estado ideal de coisas” a ser promovido, o qual pode ser realizado em maior ou menor grau.

## **2 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E OS DESVIOS CONCORRENCIAIS TRIBUTÁRIOS**

Consoante exposto no capítulo anterior, a Constituição, após a edição da Emenda Constitucional nº 42, adotou, de forma expressa, o princípio da neutralidade concorrencial tributária como um dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

Discute-se, todavia, se tal princípio, anteriormente à promulgação da referida emenda, já não constituía exigência constitucional implícita, decorrente da própria ordem econômica idealizada pela Constituição de 1988. Tal questão será examinada no decorrer deste capítulo.

O que se pode afirmar, porém, é que o referido princípio - entendido como inovação promovida pela Emenda nº 42 ou como exigência inerente à ordem econômica e tributária - constitui fundamento e limite para a instituição, pela legislação complementar e ordinária, de critérios especiais de tributação, que tenham por escopo a prevenção de desequilíbrios na concorrência.

Por conseguinte, a correta compreensão de seu alcance e sentido revela-se fundamental para a fixação de parâmetros seguros para a aferição da constitucionalidade dos mencionados regimes excepcionais tributários

concorrenciais.

Para tanto, revela-se necessária a análise, mesmo que perfunctória, da ordem econômica constitucional. Maior ênfase, contudo, será conferida ao exame do princípio da livre concorrência, pois, conforme salientado no capítulo anterior, dele decorre o princípio da neutralidade tributária.

Feitas essas considerações, será possível precisar o conteúdo do princípio construído a partir do art. 146-A da Constituição e estabelecer as suas relações com as demais normas constitucionais.

## **2.1 A ordem econômica na Constituição de 1988 e o princípio da livre concorrência**

Do enunciado do art. 170, *caput*, da Constituição, extrai-se que a ordem econômica delineada pelo constituinte originário fundamenta-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Trata-se de enunciado de natureza prescritiva e não meramente descritiva de um determinado “estado de coisas”.

Resta evidenciada, pois, a natureza principiológica das normas reconstruídas a partir do referido dispositivo constitucional, na medida em que elas exigem a conformação do domínio econômico a partir daqueles fundamentos. Assim, somente será legítima uma ordem econômica (sentido “ontológico”<sup>11</sup>) fundada sobre aqueles princípios (livre iniciativa e valorização do trabalho humano). Em consequência, o Estado, na qualidade de “*agente normativo e regulador da atividade econômica*”<sup>12</sup>,

---

<sup>11</sup> Grau (2003, p. 56-59) distingue entre dois usos diversos da expressão “ordem econômica”. A primeira, de natureza ontológica (ser), diz respeito às relações efetivamente entabuladas entre os agentes econômicos. A segunda, de índole deontológica (dever-ser), corresponde a objetivos e tarefas a serem realizadas no campo da economia, por intermédio de normas jurídicas.

<sup>12</sup> “Art. 174. 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

deverá adotar todas as providências necessárias à promoção desse “estado ideal de coisas”. Os agentes econômicos, por seu turno, deverão abster-se de condutas que obstaculizem a realização desse desiderato.

Nesse sentido, não seria admissível uma ordem econômica que enfatizasse unicamente a livre iniciativa e a acumulação de capitais, em detrimento dos interesses e da dignidade do trabalhador. Por outro lado, não se revelaria consentânea com os desígnios constitucionais a conformação do domínio econômico de modo a prestigiar apenas os valores sociais do trabalho, com a conseqüente supressão da livre iniciativa e do poder econômico. É justamente na confluência entre esses dois princípios que reside a ordem econômica propugnada pela Constituição de 1988.

A adoção desses princípios como fundamentos da ordem econômica - e também como pilares da República Federativa do Brasil, a teor do disposto no art. 1º, IV, da Constituição<sup>13</sup> - revelam a consagração, em nosso país, de um modelo econômico de viés capitalista<sup>14</sup>, oposto a uma ordem fundada na propriedade coletiva dos meios de produção (SCHOUERI, 2007, p. 244).

Schoueri (2007, p. 244) enfatiza, entretanto, que o constituinte, ao apontar como fundamentos da ordem econômica a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, deixou claro que esses princípios não constituem finalidades, mas pressupostos do “estado de coisas” por ele idealizado. Afirma o mencionado autor que a ordem econômica:

não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna. Esta é a razão de ser da ordem econômica fundada na livre iniciativa. Uma ordem econômica que esteja baseada na livre iniciativa, mas que não tenha por finalidade

---

setor público e indicativo para o setor privado”.

<sup>13</sup> “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: (...) IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.

<sup>14</sup> Segundo Barroso (2001, p. 714), “a opção por uma economia capitalista se funda na crença de que o método mais eficiente de assegurar a satisfação dos interesses do consumidor de uma forma geral é através de um mercado em condições de livre concorrência, especialmente no que diz respeito a preços”.

assegurar a existência digna de todos não é aquela preconizada pelo constituinte. Não merece proteção constitucional uma tal ordem (SCHOUERI, 2007, p. 244).

Verifica-se, pois, que somente será legítimo o exercício da livre iniciativa, se esse exercício estiver em consonância com aquele desiderato. Contudo, a referida finalidade (“existência digna de todos”) não se afigura como a uma única baliza constitucional à atuação da livre iniciativa. Cada um dos princípios arrolados pelo art. 170<sup>15</sup> da Constituição revela-se como critério ou parâmetro para a definição de seu alcance e sentido.

Nesse sentido o magistério de Salomão Filho (2001, p. 93-94):

(...) 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 Constituição Federal, 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.

Nesse contexto, resta evidenciado o papel do princípio da livre concorrência, previsto pelo art. 170, IV, da Constituição: ele não é fundamento da ordem econômica, tampouco a sua finalidade, mas baliza ou parâmetro ao exercício da livre iniciativa pelos agentes econômicos (SCHOUERI, 2007, p. 244).

Dessarte, consoante salientado por Bastos (2000, p. 132), a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa, mas com ela não se confunde, pois, enquanto a primeira inexiste sem a segunda, a recíproca não é verdadeira.

A definição do princípio da livre concorrência como parâmetro ou critério para o exercício da livre iniciativa pelos agentes econômicos permite a sua articulação com os fundamentos, finalidades e demais princípios que informam a ordem econômica prescrita pela Constituição de 1988. Não esclarece, porém, o conteúdo do referido princípio.

Com esse escopo, Ferraz Júnior (2004, p. 310) examina, inicialmente, os

---

15

conceitos de *concorrência* e *concorrencialidade*. Segundo o autor, o primeiro conceito poderia ser definido como “regra do jogo de mercado, em suas múltiplas possibilidades reais” e o segundo, como “grau de competitividade existente em um mercado”. Ao correlacioná-los, conclui que “a concorrência é um pressuposto fenomênico, que admite vários graus de competitividade, mas que não se elimina como estrutura mesmo quando é baixa a concorrencialidade”.

A partir dessa distinção, Ferraz Júnior (2004, p. 310) conclui que o princípio da livre concorrência deve ser entendido em função da competitividade inerente à livre iniciativa, afigurando-se como um direito fundamental de concorrer, ou seja, de atuar criativamente no jogo do livre mercado. Isso exige, de um ponto de vista jurídico, que o livre mercado seja pressuposto como uma estrutura de alternâncias dinâmicas, da qual não deriva que todos os seus agentes sejam igual e efetivamente livres.

Por conseguinte, o princípio conduz à igualdade de acesso aos mercados e de oportunidades. Cumpre salientar, porém, que não é consectário do referido princípio a igualdade absoluta entre os agentes econômicos. Ao contrário, as desigualdades são inerentes ao sistema capitalista e decorrem das próprias regras atinentes ao funcionamento do livre mercado. Dessarte, não se revela em descompasso com o referido princípio a existência de agentes mais ou menos eficientes economicamente e que detenham frações diversas do mercado. O que não se afeiçoa ao referido princípio são as condutas que procuram burlar ou falsear as mencionadas regras, impedindo o acesso de outros agentes à concorrência ou se aproveitando de falhas estruturais ou de meios ilegítimos para a obtenção de vantagens concorrenciais. Nesse sentido, o art. 173, § 4º, da Constituição prescreve que “lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Assim, o princípio da livre concorrência traz em si a idéia de:

que a potencialidade deve ser aberta, em sentido normativo, a todos. Em si, o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento

a serviço da coletividade. Por meio do mercado, a sociedade impõe uma ordem à livre iniciativa. O princípio da livre concorrência, por seu lado, garante, em nome dessa coletividade, o exercício da livre iniciativa, a qual exige como qualquer direito fundamental, o estabelecimento de seus limites, que não deve ser buscada apenas na livre iniciativa de outros agentes, mas também no exercício de outras liberdades. (FERRAZ JÚNIOR, 2004, p. 310-311).

Por conseguinte, verifica-se que o princípio da livre concorrência coloca limites ao exercício da livre iniciativa pelos agentes econômicos em um determinado mercado, com a finalidade de possibilitar o acesso de outros a esse mercado. Ou seja, limita-se a livre iniciativa de alguns, a fim de possibilitar o seu exercício por todos. Sabe-se que a competitividade em um determinado setor da economia traz, em regra, benefícios aos consumidores<sup>16</sup>, na medida em que acarreta a redução dos preços e o aumento da qualidade dos produtos e serviços<sup>17</sup>.

Contudo não se pode admitir que, a pretexto de se promover a livre concorrência, seja completamente suprimida a livre iniciativa, por intermédio de regulamentações excessivas que tolham, por completo, a liberdade de conformação e disposição de um determinado agente econômico.

Do exposto, é possível vislumbrar a constante tensão entre os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, como bem salientado por Ferraz Júnior (2004, p. 311):

(...) deve ser entendido o poder econômico como um poder jurídico (tolerância), base do direito de concorrer, como um poder constitucionalmente legítimo, mas cuja abusividade é prescrita quando produz determinados efeitos. (...) Ou seja, se a livre iniciativa pode manifestar-se como poder econômico no âmbito do mercado livre, é preciso coibir o seu abuso (condutas abusivas) tanto quanto é necessário coibir que o livre mercado venha produzir estruturas impeditivas da livre iniciativa (estruturas abusivas). É, pois, nesse hiato, entre a livre concorrência e a livre iniciativa que entra o Estado como agente regulador, para na forma da

---

<sup>16</sup> Elali (2008, p. 22-23), assevera que “toda a teorização econômica do direito da concorrência se baseia na proteção do consumidor. Tanto que os teóricos ordoliberais, estruturalistas e neoclássicos não discordam quanto a esse ponto. O consumidor (...) é o destinatário econômico direto das normas concorrenciais, não o sendo, todavia o destinatário jurídico das mesmas”.

<sup>17</sup> Schoueri (2007, p. 246), citando Calixto Salomão Filho, afirma que “a única maneira de garantir a preocupação dos agentes econômicos com a redução de preços, com melhoria da produtividade e com a qualidade dos bens e serviços é a proteção do sistema concorrência, i.e., a existência de concorrência, efetiva ou ao menos potencial”.

lei, reprimir o abuso econômico (livre iniciativa no contexto estrutural do mercado).

Constata-se, pois, que o livre mercado não significa alheamento radical do Estado do domínio econômico, admitindo variados graus de interferência, com a finalidade de corrigir as falhas estruturais e promover os princípios que conformam a ordem econômica. Nesse sentido, Schoueri (2007, p. 245) afirma que a livre concorrência não assegura “que os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência do Estado; ela é antes uma garantia de que a concorrência deve ser alcançada, já que o constituinte viu nela um critério para a busca da existência digna de todos”.

Nesse sentido, Salomão Filho (1998, p. 29) enaltece que a defesa da concorrência não busca à proteção dos concorrentes, mas a proteção do mercado em concorrência e, por conseguinte, dos consumidores.

Por derradeiro, convém trazer à colação a síntese de Freitas Lima (2005, p. 52-53), na qual é destacada a dupla dimensão do princípio da livre concorrência:

A primeira dimensão da livre concorrência surge da análise de seu contexto significativo normativo e corresponde à idéia de liberdade de ação competitiva estabelecida no marco do sistema normativo da ordem econômica que também assegura outros princípios, tem seus fundamentos na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, sua finalidade em garantir a todos uma existência digna, conforme os ditames de justiça social.

(...) A segunda dimensão da livre concorrência é aquela oriunda da noção de igualdade, podendo ser entendida como igualdade de oportunidade a todos os agentes, que devem ter condições de disputar o mercado em razão de sua competência, sem influências injustificadas do Poder Público, nem prejuízos causados pela concentração do poder econômico privado.

Definido, pois, o conteúdo e a função do princípio da livre concorrência, imperiosa se faz a análise de sua repercussão no âmbito tributário. Antes, porém, será examinada a sua relação com os demais princípios que conformam a ordem econômica enunciada pela Constituição de 1988.

### **2.1.1 A livre concorrência e a sua relação com os demais princípios da ordem econômica**

Consoante salientado alhures, a ordem econômica, fundada sobre a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, é conformada não apenas pelo princípio da livre iniciativa, mas também pelos demais princípios arrolados pelo art. 170 da Constituição.

Nesse contexto, revela-se imprescindível a análise da relação entre esses princípios, tanto no plano abstrato quanto no concreto, haja vista que, somente por intermédio desse exame, será possível uma definição mais acurada do alcance e do sentido do princípio da livre iniciativa quando confrontado com uma determinada situação concreta.

Conforme demonstrado na primeira parte deste trabalho, os princípios não predeterminam o comportamento a ser adotado pelo destinatário, mas apenas a promoção de um “estado ideal de coisas” (ÁVILA, 2008, p. 78-79). Desse modo, as condutas adotadas poderão realizar em maior ou menor grau o fim pretendido pela norma jurídica.

No tocante aos princípios arrolados pelo art. 170 da Constituição, é possível vislumbrar a existência de finalidades, que, em um primeiro momento, revelam-se divergentes entre si. Em algumas hipóteses, por exemplo, a realização do princípio encartado no inciso VII (“redução das desigualdades regionais e sociais”) parece confrontar-se com as exigências de proteção do meio ambiente (inciso VI) ou mesmo com garantia da propriedade privada (inciso II). Ou seja, determinadas políticas sociais ou econômicas podem reivindicar o aproveitamento de determinadas áreas (para a expansão industrial ou agrícola, para a promoção de assentamentos, etc..) que, em virtude de suas riquezas naturais ou de sua importância cultural ou histórica (meio ambiente cultural), devem ser protegidas.

Para a resolução dessas aparentes antinomias, revela-se atraente a figura da ponderação ou sopesamento, nos moldes em que propugnada por Alexy (2008, p.163-179), devendo prevalecer o princípio que possua “maior peso” ante as peculiaridades do caso concreto.

Schoueri (2007, p. 248) adverte, no entanto, que a figura da ponderação, conquanto amplamente difundida, deve ser vista com ressalvas, pois se trata apenas de um recurso “para a compreensão do resultado da interação entre os valores positivados pelo ordenamento jurídico”. Nesse sentido, caso se leve às últimas consequências o referido “método”, será possível a conclusão de que o princípio de “maior peso” deverá ser aplicado em detrimento do menos “pesado”, que não produzirá qualquer efeito no caso concreto.

Não parece, contudo, ter sido essa a intenção do constituinte, ao prescrever que a ordem econômica deveria ser conformada pelos diversos princípios arrolados no art. 170 da Constituição. Em verdade, o que transparece da interpretação do referido dispositivo constitucional é a necessidade de se buscar meios de se possibilitar a aplicação conjunta de todos eles, mesmo que, para isso, o âmbito de incidência de cada um deles tenha de ser reduzido.

Nesse sentido é a conclusão de Schoueri (2007, p. 248-249):

Daí porque parece mais correto entender que os princípios atuam, antes, em conjunto, mesmo que tenham orientação díspar, sem necessariamente afastar-se um do outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. A figura mais adequada, portanto, será a de forças com vetores diversos, cuja resultante será a indicação da direção a ser seguida pelo corpo físico. Neste caso, vale notar, o corpo não se movimentará na direção da força predominante, já que mesmo aquele vetor será influenciado pelos outros que atuam. Do mesmo modo, os princípios atuam em feixes, cabendo ao jurista determinar a direção que dali resulta, a qual ainda que possa aproximar-se mais daquela decorrente do princípio de maior “peso relativo”, não poderá deixar de levar em conta, na aplicação desse princípio, os demais que estão em jogo, mesmo que de “menor peso”.

Dessarte, não obstante os princípios da ordem econômica apontem para a realização de diversos fins, devem ser buscados comportamentos que tenham o

condão de realizá-los todos, mesmo que em graus diversos. O reconhecimento da prevalência de um princípio não conduz à conclusão que os outros não terão qualquer eficácia. Pelo contrário, necessária se faz a sua harmonização, de modo a que se possa encontrar a solução correta diante do caso concreto.

Cumpra salientar, ademais, que a “combinação” entre esses princípios sempre se dará mediante a análise do caso concreto. Inexiste, pois, uma hierarquia abstrata entre eles ou um arranjo *a priori*, segundo o qual tal princípio deverá ser o prevalecente ou, ao contrário, terá o seu âmbito de incidência reduzido (SCHOUERI, 2007, p. 249-250).

Parece ser o caso, portanto, da aplicação do postulado<sup>18</sup> da concordância prática ou da harmonização. Segundo Canotilho (2003, p. 1225), o referido postulado impõe “a coordenação e combinação dos bens jurídicos em conflito de forma a evitar o sacrifício (total) de um em relação aos outros”. O mencionado autor salienta, ainda, que

(...) subjacente a este postulado está a idéia de igual valor dos bens constitucionais (e não uma diferença de hierarquia) que impede como solução, o sacrifício de uns em relação aos outros, e impõe o estabelecimento de limites recíprocos de forma a conseguir uma harmonização ou concordância prática entre esses bens.

Por exemplo, a implementação de uma política que vise à redução das desigualdades sociais ou regionais deve ser concretizada de forma a também privilegiar a propriedade privada e a proteção do meio ambiente.

Assim, definida a forma como o princípio da livre concorrência articula-se com os demais princípios da ordem econômica, mais fácil será a compreensão de sua manifestação no âmbito tributário: o princípio da neutralidade tributária.

---

<sup>18</sup> Não obstante diversos autores classifiquem o referido postulado como princípio, entre eles Canotilho (2003, p. 1225), adota-se neste trabalho, consoante exposto no primeiro capítulo, uma classificação tripartite das normas jurídicas, na qual aquelas que orientam a aplicação de outras normas não se confundem com os princípios (normas imediatamente finalísticas e mediatamente prescritivas) e, por conseguinte, devem receber denominação diversa. Não há dúvida que a concordância prática ou harmonização estrutura a aplicação de normas constitucionais e, portanto, será denominada de postulado.

## 2.2 O conteúdo do princípio da neutralidade tributária

Consoante salientado nas seções anteriores, é possível extrair do dispositivo (ou dispositivos) do art. 146-A da Constituição, além de duas regras distintas de competência, uma norma de natureza principiológica: a neutralidade tributária ou a neutralidade concorrencial tributária.

O presente trabalho parte do pressuposto de que o referido princípio representa manifestação da livre concorrência no âmbito tributário. Tal assertiva, contudo, não conta, como se verá, com unanimidade das opiniões dos doutrinadores<sup>19</sup>.

Somente por meio da análise da correção do entendimento aqui defendido e do equívoco das teses contrárias, é que se tornará possível a definição do conteúdo e do alcance do princípio da neutralidade tributária e se poderá responder a indagação inicialmente colocada acerca da possibilidade de se extrair, do texto constitucional, tal comando normativo, anteriormente à promulgação da Emenda nº 42, de 19 de dezembro de 2003, uma vez que se trataria de princípio implícito à ordem econômica constitucional.

Schoueri (2007, p. 253) salienta que, em termos ideais, a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Tal idéia, contudo, revela-se utópica, pois, consoante salientado alhures, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação. Segundo o mencionado autor, poder-se-ia cogitar

---

<sup>19</sup> Ferraz Júnior (2004, p. 317), por exemplo, entende que o princípio da neutralidade tributária decorreria diretamente da livre iniciativa. Com a devida vênia, tal afirmação não se revela correta, tendo em vista o exposto nas seções anteriores, no sentido de que, da livre iniciativa, não decorre diretamente a igualdade de acesso aos mercados e de oportunidades concorrenciais. Tais elementos são, em verdade, apanágio do princípio da livre concorrência.

da existência de um tributo que fosse cobrado independentemente de qualquer atuação do contribuinte, de modo que a carga tributária independesse de qualquer situação que lhe fosse imputada. Hodiernamente, porém, com a universalização do princípio da capacidade contributiva, tal tributação revelar-se-ia odiosa. Ao contrário, o que se almeja é que o legislador tributário leve em consideração as circunstâncias econômicas relativas ao contribuinte, no momento da apuração da ocorrência do fato gerador e da fixação do *quantum debeatur*.

Por conseguinte, revela-se inadequada a idéia de um tributo economicamente neutro ou de uma atuação totalmente neutra por parte do legislador. Ao contrário, o legislador deve sempre ponderar os efeitos econômicos de suas medidas, de modo a aquilatar os efeitos de um determinado tributo sobre o comportamento dos contribuintes, de modo a estimulá-los, se desejáveis e afinados com as finalidades constitucionais, ou inibi-los, se indesejáveis.

Dessarte, o princípio da neutralidade tributária não exige a promoção de um “estado ideal de coisas”, consubstanciado na completa ausência de influência do tributo sobre a economia. Em verdade, a interpretação que parece ser mais consentânea com os desígnios constitucionais e com a própria dinâmica da tributação é a que adota uma definição mais restrita do referido princípio, que deve ser entendido como “neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado” (SCHOUERI, 2007, p. 254).

No mesmo sentido é o magistério de Freitas Lima (2005, p. 69-70):

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

Em sua acepção mais geral (...), a neutralidade é a neutralidade da tributação, ou de um tributo em particular, em relação à economia, em geral, e ao mercado e à concorrência em particular, visando à eficiência econômica, aferido pelo grau de prosperidade alcançado pelo sistema.

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

mercado.

Significa, ainda, que bases jurídico-econômicas equivalentes devem ter tratamento impositivo igualitário, pois o encargo incidente não deve interferir na formação dos preços, nem distorcer as regras do mercado.

Para a melhor compreensão do conteúdo do princípio da neutralidade tributária, cumpre introduzir a tese desenvolvida por Klaus Tipke (SCHOUERI, 2007, p. 254-255) acerca da “coerência sistêmica”.

Segundo o tributarista alemão, o princípio da igualdade exige substancialmente “conseqüência valorativa ou coerência”. Assim, se o legislador adotou determinados princípios materiais como fundamentos de uma determinada ordem ou regulação, ele deverá ser obsequioso, até o fim e em todos os seus pormenores, a esses princípios. Desse modo, constituiria inconseqüência e, portanto, uma ruptura sistêmica medir com duas medidas diferentes.

Nesse contexto, o postulado da coerência exigirá que o legislador tributário, a quem é facultado utilizar-se da norma tributária para correção de falhas no mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela ordem econômica (intervenção positiva)<sup>20</sup>, não seja, ele mesmo, o causador das distorções que ele pretende reparar (SCHOUERI, 2007, p. 254). Ou seja, se é função do Estado promover a livre concorrência entre os agentes econômicos, não pode ser ele o gerador de óbices à efetivação desse “estado ideal de coisas”.

Nesse sentido, Ferraz Júnior (2004, p. 316-317) afirma que a livre concorrência implica a exigência de imparcialidade dos atos impositivos (soberanos) do Estado em face dos concorrentes. Assim, a atuação estatal não deve ser criadora de privilégios e o resultado das normas tributárias não deve ser a redução da concorrencialidade em um mercado.

O referido princípio busca impedir que um determinado agente econômico, por meio de subterfúgios, pague menos tributo, com a finalidade de obter uma vantagem competitiva que o levará a atingir uma posição dominante no mercado

---

<sup>20</sup> Acerca das modalidades de intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico, vide Capítulo Três.

(PAULA, 2003, p. 23).

Torres (1999, p. 336) assevera que uma legislação tributária neutra visa “evitar que o contribuinte, diante de uma situação não neutra, adote um comportamento que não assumiria caso estivesse em presença de um tratamento equânime”. Verifica-se, pois, que o princípio da neutralidade tributária traz em si a idéia de que o tributo não pode ser o elemento preponderante nas escolhas econômicas dos contribuintes, devendo ser coibido o “aproveitamento anticoncorrencial, pelos agentes econômicos, de estruturas tributárias vigentes”. (FERRAZ JÚNIOR, 2004, p. 315)

Trata-se de fundamento e limite para a instituição de critérios especiais de tributação com base no art. 146-A da Constituição. Fundamento, na medida em que torna legítima a edição desses critérios. Limite, na medida em que condiciona a sua edição, proibindo regulamentações que, a pretexto de promover a livre concorrência, acabem por acirrar a desigualdade entre os agentes econômicos (FERRAZ JÚNIOR, 2004, p. 316-321).

Cuida-se, ademais, de parâmetro de análise de legitimidade das normas tributárias, pois, caso inexista uma autorização ou exigência constitucional para o tratamento diferenciado de determinadas situações, fatos ou pessoas<sup>21</sup>, a observância, pelo legislador, do referido princípio torna-se obrigatória, recebendo a pecha da inconstitucionalidade as leis tributárias que dele destoarem.

Atua, portanto, ao lado princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição) na aferição da legitimidade das leis impositivas, principalmente daquelas que instituem impostos e contribuições<sup>22</sup>.

Não obstante o princípio da neutralidade tributária guarde íntima relação com o da capacidade contributiva, revela-se equivocada a afirmação de alguns autores,

---

<sup>21</sup> Trata-se da questão atinente à extrafiscalidade ou à eficácia indutora das normas tributária, que será minuciosamente tratada na próxima seção.

<sup>22</sup> Segundo Schoueri (2005, p. 176), para a maioria da doutrina brasileira o parâmetro de análise da legitimidade das taxas seria o princípio da equivalência e não o da capacidade contributiva.

entre os quais Dengo (2003, p. 23), no sentido de que ambos possuiriam o mesmo conteúdo ou de que o primeiro decorreria do segundo.

Tipke (2002, p. 30) afirma que o princípio da capacidade contributiva “significa que todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos”. Apesar da sua abertura semântica, que desperta acaloradas discussões na doutrina<sup>23</sup>, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva<sup>24</sup>, decorrência da igualdade no âmbito tributário (ÁVILA, 2008a, p. 370), traz em si duas exigências: (i) o tributo deve ter por hipótese de incidência fato ou situação que revele a capacidade econômica do contribuinte (fato-signo presuntivo de riqueza) e (ii) na definição da obrigação tributária, deve ser observada a capacidade econômica do contribuinte (capacidade de pagar tributo ou “ability to pay”, na definição dos americanos), a fim de que sejam resguardadas as condições necessárias à sua manutenção e subsistência e respeitado o “mínimo existencial”.

Desse modo, enquanto a capacidade contributiva conduz a uma análise individualizada da situação do contribuinte, ou seja, se ele possui condições de suportar a exação tributária, sem o comprometimento de suas condições de subsistência e de seu patrimônio, o princípio da neutralidade tributária enseja um exame global e totalizante, possuindo sempre um caráter relativo ou relativizante. Melhor dizendo, somente se poderá afirmar a existência de violação ao princípio da neutralidade tributária se o Estado dispensar a um determinado grupo de contribuintes um tratamento mais vantajoso do que aos demais, sem que exista uma autorização constitucional para tanto. A análise, portanto, sempre será comparativa.

Assim, revela-se possível que uma determinada forma de tributação, por

---

<sup>23</sup> Além de divergências acerca da própria definição do conteúdo do princípio, discute-se, por exemplo, se ele seria aplicável a todas as espécies tributárias ou apenas aos impostos; se ele seria de observância obrigatória ou não, tendo em vista a locução “sempre que possível” no dispositivo do art. 145, §1º da Constituição; se ele se aplicaria aos impostos indiretos ou de consumo, etc..

<sup>24</sup> Pontes (1999, p. 149) afirma que a capacidade contributiva consiste no “pressuposto, no limite máximo e no parâmetro do pagamento tributário. Pressuposto na medida em que constitui o próprio fundamento do dever tributário; o limite máximo pois ninguém pode legitimamente ser obrigado a recolher um tributo superior à capacidade revelada pela realização do pressuposto de fato; e parâmetro para a aferição da conexão racional entre o pressuposto de fato e o montante do dever tributário imposto”.

redundar em uma excessiva carga fiscal, viole o princípio da capacidade contributiva, mas não o da neutralidade tributária, se, na hipótese, todos os agentes econômicos estiverem sujeitos a cargas igualmente excessivas. Contudo, não se pode deixar de reconhecer que, se observada a capacidade contributiva de todos os agentes, a tributação será evidentemente neutra.

Dessarte, embora não possuam o mesmo conteúdo, os referidos princípios afiguram-se intimamente relacionados e constituem parâmetros complementares e ângulos diversos para a consecução de uma tributação justa e equânime.

Definido, pois, o conteúdo do princípio da neutralidade tributária, cumpre afirmar que o referido princípio, mesmo anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 42, já se encontrava implicitamente na Constituição, como decorrência inafastável do princípio da livre concorrência no âmbito tributário (PAULA, 2008, p. 23).

Consoante salientado acima, se é função do Estado promover a livre concorrência, coibindo, inclusive, condutas que lhe são contrárias, não lhe seria permitido, por um dever de coerência sistêmica, adotar, no exercício de suas competências impositivas, comportamento que destoasse desse poder-dever (SCHOUERI, 2007, p. 254-255).

Ademais, o favorecimento fiscal de determinados agentes, sem a autorização constitucional para tanto, viola o próprio princípio da igualdade ou isonomia, caracterizando-se como um privilégio odioso.

Nesse sentido, remanesce a indagação acerca do motivo da inserção do art. 146-A no Texto Constitucional. Pode-se afirmar que tal inserção teve por escopo legitimar a instituição de regimes especiais de tributação com finalidades exclusivamente concorrenciais, pois a experiência demonstrava que muitas das tentativas anteriores da edição de normas com esse conteúdo não lograram êxito

perante o Judiciário brasileiro<sup>25</sup>. Tendo em vista o aparente tratamento anti-isonômico resultante desses regimes excepcionais, tais tentativas sofreram for te censura.

Por conseguinte, a finalidade da inserção do art. 146-A na Constituição foi a explicitação da necessidade de observância do mencionado princípio pelos formuladores e aplicadores das leis tributárias, de modo a prestigiar, também no âmbito tributário, marcado por considerações individuais ou individualizantes, uma visão mais abrangente e global, própria da macrológica do Direito Econômico, na qual os efeitos econômicos e sistêmicos da tributação são também considerados (FERRAZ, 2007, p. 359-363)<sup>26</sup>.

Com essa explicitação, torna-se claro para o aplicador da lei que os referidos regimes especiais - se devidamente formulados - não violam o princípio da isonomia, mas o promovem, na medida em realizam um de seus corolários: o princípio da livre concorrência.

Por fim, registre-se que, independentemente da edição dos referidos critérios especiais de tributação, o princípio da neutralidade tributária possui uma eficácia direta ou imediata, consubstanciada em sua função de parâmetro para a edição de normas tributárias, atribuindo a pecha de inconstitucional às leis que promovam distúrbios na livre concorrência.

Todavia, não é possível extrair do conteúdo do referido princípio uma autorização genérica para a instituição de novos tributos com a finalidade de promover a livre concorrência. Tal tese é equivocadamente defendida por Zanetti e Barboza Júnior (2007, p. 12).

---

<sup>25</sup> Alguns desses casos serão analisados na última parte deste trabalho.

<sup>26</sup> Segundo o mencionado autor, o "Direito Econômico caracteriza-se pela lógica peculiar que fundamenta suas normas, a macrológica, isto é, a lógica fundamentada em dados macroeconomicamente identificados como, por exemplo, os de consumo e os da concorrência. Diferentemente das normas tradicionais, voltadas a reger questões individualmente identificadas e valoradas, as normas do Direito Econômico visam solucionar problemas identificados no comportamento coletivo do mercado. Tais normas surgem no âmbito de todos os tradicionais ramos do Direito, chocando-se frequentemente com a lógica jurídica tradicional que lhes é própria".

Em primeiro lugar, porque, consoante demonstrado nesta seção, o princípio da neutralidade tributária não se confunde totalmente com o princípio da livre concorrência, embora dele decorra. O seu âmbito é mais restrito, exigindo apenas que o Estado, no exercício de suas competências impositivas, não favoreça quaisquer concorrentes no jogo do livre mercado. Daí decorre a necessidade de correções na estrutura tributária existente, de modo a evitar tal favorecimento, e não a de sua ampliação, por meio da edição de novos tributos.

Ademais, conforme ressaltado por Ávila (2008a, p. 109), o Sistema Tributário Nacional caracteriza-se pela sua rigidez e exaustividade. Ou seja, as regras de competência e de repartição da receitas são intensamente reguladas pela Constituição, em rol taxativo<sup>27</sup>. Por conseguinte, revela-se completamente despropositada a tese segundo a qual o art. 146-A teria atribuído à União uma competência genérica para a instituição de tributos<sup>28</sup>.

Dessarte, definido o conteúdo do princípio da neutralidade tributária e a sua função no ordenamento jurídico brasileiro, imprescindível se faz a análise das exceções à sua aplicação, o que se fará na próxima seção.

### **2.3 O princípio da neutralidade tributária e a extrafiscalidade**

Afirma Zilvetti (2004, p. 26) que “a *indução é a antítese da neutralidade*”. Por conseguinte, se a norma tributária possui, a par de sua função fiscal, uma função extrafiscal - consubstanciada na intervenção sobre o domínio econômico, mediante

---

<sup>27</sup> É claro que existe a previsão da competência residual da União para a instituição de impostos (art. 154, I, da Constituição). Todavia, trata-se do exercício de competência diversa da atribuída pelo art. 146-A, que conta com finalidades e condicionamentos diversos.

<sup>28</sup> Schoueri (2007, p. 267-268) afirma que “o art. 146-A da Constituição Federal apenas faculta o estabelecimento de critérios especiais de tributação, não de novos tributos, posto que meritórios. Ou seja: não pode o legislador complementar, tendo em vista a prevenção de distúrbio concorrencial, criar um novo tributo, como forma de ‘compensar’ o distúrbio assim gerado.

a indução de comportamentos -, o princípio da neutralidade tributária não seria parâmetro para a aferição de sua constitucionalidade. Assim, o fenômeno da extrafiscalidade constituiria exceção ao âmbito de aplicação do princípio em análise.

Tal assertiva, conquanto em parte correta, merece temperamentos. Para sua adequada compreensão, necessária se faz a análise prévia dos fenômenos da fiscalidade e da extrafiscalidade.

A fiscalidade, entendida como a tradicional função dos tributos, pode ser definida como “a obtenção de recursos financeiros para cobrir as despesas gerais do Estado” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 61-64).

Todavia, como nos lembra Vogel (SCHOUERI, 2005, p. 27), qualquer norma que verse sobre tributos possui a função de arrecadar (*Ertragsfunktion*). O autor tedesco afirma que, conjuntamente com essa tarefa, as normas tributárias desempenham necessariamente uma das seguintes funções: (i) a função de distribuir a carga tributária (*Lastenausteilungsfunktion*), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado, segundo os critérios da justiça distributiva; (ii) a função indutora, consubstanciada na intervenção sobre o domínio econômico, mediante a indução de determinados comportamentos; e (iii) a função simplificadora, que poderia ser definida, grosso modo, como o emprego de generalizações, pautas, conceituações abstratas e técnicas de tributação, com a finalidade de simplificar o sistema tributário à luz do princípio da praticidade<sup>29</sup>.

Resta evidenciado, portanto, que a função arrecadadora não se contrapõe à função indutora ou simplificadora dos tributos. Afinal, até mesmo as normas indutoras (ou com função indutora) geram, em maior ou menor grau, arrecadação (SCHOUERI, 2005, p. 28). Não se pode deixar de reconhecer, porém, que a eficácia arrecadadora é mais pronunciada nas normas que têm por função precípua a distribuição do encargo fiscal.

---

<sup>29</sup> Derzi (1988, p. 104) define praticidade como sendo “todos os meios e técnicas utilizáveis com o sentido de tornar simples e viável a execução das leis”.

Logo, o fenômeno das fiscalidade diz respeito às normas tributárias que, além de arrecadar recursos para fazer frente às despesas estatais, possuem função distributiva do encargo tributário. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva, entendido como manifestação ou densificação do princípio da igualdade no âmbito tributário, revela-se como parâmetro para a aferição da legitimidade do tributo.

Não por outro motivo, Ávila (2008a, p. 86) afirma que, no tocante às normas de finalidade fiscal (*Fiskalzweksnorm*) ou normas distributivas do encargo (*Lastenausteilungsnorm*), o poder de tributar é limitado pelo princípio da capacidade contributiva. Desse modo, existiria uma faixa de capacidade contributiva, entendida como a capacidade de contribuir com a comunidade mediante o pagamento de tributo, que somente se iniciaria a partir do atendimento ao necessário à manutenção da vida (mínimo existencial) e teria como limite máximo a proteção aos princípios da igualdade e da liberdade, consubstanciados na denominada proibição do confisco.

Por sua vez, a extrafiscalidade, consoante ressalta Schoueri (2005, p. 32) englobaria todas as demais funções das normas tributárias, inclusive a simplificadora. Assim, em todas aquelas hipóteses em que a função principal não fosse a distribuição do encargo tributário, estar-se-ia no domínio da extrafiscalidade.

Todavia, a maior parte da doutrina<sup>30</sup> adota uma acepção mais restrita do conceito, de modo a abranger apenas as normas indutoras (ou com função indutora). São normas que não possuem como função precípua a arrecadação tributária - embora também possuam essa eficácia, conforme salientado - e não se baseiam em considerações acerca da isonomia na distribuição do encargo fiscal. Podem ser caracterizadas como formas de intervenção sobre o domínio econômico, mediante estímulos (redução da carga) ou desestímulos (aumento da carga) a determinadas condutas dos agentes econômicos.

---

<sup>30</sup> Por todos, Schoueri (2005).

Nesse sentido, Becker (1998, p. 609-610) afirma que, enquanto a norma penal veicularia “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um fato ou ato que a ordem jurídica proíbe”, no tributo extrafiscal, ter-se-ia um “dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um fato ou ato que a ordem jurídica permite”.

Cumprido salientar, igualmente, que a admissão da função indutora das normas tributárias condiciona-se à existência de autorização ou de exigência constitucional para tanto. Ou seja, a Constituição deve exigir, ou pelo menos autorizar, a promoção de um determinado “estado ideal de coisas”, mediante a utilização de instrumentos tributários.

Contudo, mesmo que constatada a existência da finalidade constitucional a ser perseguida, é preciso verificar se o instrumento adotado possui idoneidade para a realização desse desiderato e se a sua adoção não está em descompasso com os princípios constitucionais tributários e com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Tendo em vista se tratar de uma relação meio-fim (adoção de um instrumento tributário para a realização de um fim constitucional), afigura-se o postulado da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu*) como o meio para a aferição da legitimidade da norma tributária (ÁVILA, 2008a, p. 91-101).

Assim, definido o conceito de extrafiscalidade, pode-se afirmar que a extrafiscalidade constitui, de fato, exceção à aplicação do princípio da neutralidade tributária, na medida em que, existente uma finalidade constitucional a ser promovida mediante a utilização de normas tributárias, não se exige que a tributação seja concorrencialmente neutra. Pelo contrário, a Constituição admite, naquelas hipóteses, que determinados agentes sejam tributariamente favorecidos, como meio

de se estimular o desenvolvimento de um determinado setor ou região, por exemplo.

Ocorre que, em muitos casos, a despeito da inexistência de autorização, a norma fiscal, como salienta Caliendo (2006, p. 504)<sup>31</sup>, apresenta uma eficácia extrafiscal ou indutora não intencional, trazendo vantagens a determinados agentes econômicos em detrimento de outros. Tal eficácia apresenta-se como distorção na livre concorrência e deve ser coibida. Nessas hipóteses, plena é a aplicação do princípio da neutralidade tributária.

Tal análise, portanto, revela-se, primordial: se determinada norma tributária possui influência significativa sobre a livre concorrência entre os agentes econômicos, mas essa influência ou eficácia não é autorizada pela ordem constitucional, o princípio da neutralidade tributária exige a supressão ou a atenuação dessa eficácia, que se apresenta como falha ou distorção no funcionamento do livre mercado.

Entretanto, a relação entre a extrafiscalidade e o princípio da neutralidade tributária não é assim tão simples. Inicialmente, cumpre destacar que, se a Constituição exige ou autoriza a atribuição de vantagens concorrenciais a um determinado grupo de agentes econômicos, o tratamento anti-isonômico entre eles e os demais agentes não-favorecidos é aceitável, ou até mesmo, desejável. A mesma afirmação, porém, não pode ser feita no tocante às relações internas a esse grupo. Ou seja, entre os seus componentes, o princípio da neutralidade tributária é totalmente aplicável.

Segundo Schoueri (2007, p. 252), “o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada ‘fatia’ e entre uma e outra ‘fatia’. Dentro de cada ‘fatia’, o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento”. Trata-se da denominada igualdade horizontal.

---

<sup>31</sup> Segundo o mencionado autor, “A importância do tema é indiscutível, somos conhecedores do fato de que a tributação apresenta efeitos fiscais e extrafiscais na sociedade. Estes efeitos podem ser intencionais, tal como a concessão de benefícios fiscais ou na tributação ecológica, ou podem ser não-intencionais, visto que todo tributo em si possui uma carga de eficácia extrafiscal” (CALIENDO, 2006, p. 504).

Por fim, cumpre salientar que, na acepção ampla de extrafiscalidade - que, consoante salientado, diz respeito a todas as normas que não tenham por função precípua a distribuição isonômica do encargo fiscal -, regramentos que adotem critérios especiais de tributação para fins de correção das referidas anomalias no funcionamento dos mercados podem ser classificados como extrafiscais. Isso porque a adoção desses critérios tem por escopo imediato a promoção da “neutralidade tributária” e não a tributação de todos segundo a sua capacidade contributiva. É claro que a promoção da neutralidade tributária possivelmente conduzirá ao respeito à tributação equânime, segundo a capacidade econômica de cada contribuinte. Todavia, consoante salientado na seção anterior, os princípios da neutralidade tributária e da capacidade contributiva, embora muito semelhantes, não são idênticos. Por conseguinte, esses critérios ou regimes excepcionais prestam-se apenas mediatamente a finalidades fiscais.

Dessarte, consoante se verificará no capítulo três deste trabalho, o postulado da proporcionalidade afigura-se como importante meio de aferição da legitimidade dos regimes especiais de tributação instituídos com base no art. 146-A da Constituição, pois, somente através de sua aplicação, torna-se possível a verificação da idoneidade desses regimes para a promoção da “neutralidade tributária”.

Definido, pois, o conteúdo do princípio da neutralidade tributária e as exceções à sua aplicação, torna-se possível a definição do conceito de “desequilíbrios de concorrência”, enunciado pelo referido dispositivo constitucional, o que se fará na próxima seção.

## **2.4 Desvios concorrenciais tributários**

Primordial para a pesquisa realizada é a definição do conceito de “desequilíbrios de concorrência” na acepção do art. 146-A da Constituição.

Souza (2006) denomina esses “desequilíbrios” de “desequilíbrios concorrenciais tributários”, denominação que dá indícios da abrangência do conceito.

Nesse sentido, tendo em vista que o conceito da neutralidade tributária, embora decorra do princípio da livre concorrência, com ele não se confunde, haja vista possuir um âmbito de aplicação mais restrito, limitado ao domínio do Direito Tributário, é possível afirmar que o conceito de “desvios concorrenciais tributários” abrange apenas as distorções ou falhas no funcionamento dos mercados que decorram da má-elaboração ou da má-aplicação das leis fiscais. Não alcança, portanto, as demais falhas estruturais que decorram de outras fontes que não a tributária.

Schoueri (2007, p. 266-267) não diverge desse entendimento. Partindo da distinção entre desequilíbrios estruturais do mercado (distorções de origem não-tributária) e desequilíbrios provocados (que têm como fonte justamente a tributação), afirma o mencionado autor que:

Tratando-se de desequilíbrios estruturais, retomam-se as tradicionais falhas de mercado, a que já se fez referência acima, objeto das normas tributárias indutoras. Fosse este o alvo do art. 146-A do texto constitucional, então inafastável seria a perplexidade, já que, mesmo antes do texto constitucional, a legislação tributária era farta em exemplos de medidas para prevenir distúrbios na livre concorrência. Ou seja, o art. 146-A em nada teria inovado no ordenamento. Ou, ainda mais sério: teria inovado ao exigir lei complementar para regular a matéria. Chegar-se-ia à conclusão de que toda norma tributária, quando tivesse efeito de prevenir distúrbios na concorrência, deveria ser veiculada por lei complementar. Dado o amplo espectro da livre concorrência, possivelmente viria para a competência da lei complementar boa parte das legislações federal, estaduais, distrital ou municipais.

Mais razoável parece ser aceitar que a Emenda Constitucional nº 42 inovou, ao trazer para a competência de lei complementar, assunto que antes não era resolvido: os distúrbios na livre concorrência provocados, acima estudados.

Ganha realce, neste particular, a própria lei tributária: ao aumentar ou reduzir a carga tributária sobre os agentes econômicos, ela pode dificultar ou inviabilizar a própria concorrência.

No tocante a esses desequilíbrios, Ferraz Júnior (2004, p. 319) os classifica em diretos (ou patentes) e indiretos (ou ocultos). Afirma o mencionado autor que, no

primeiro caso, *“a prevalência da neutralidade é indiscutível, supondo-se visíveis concretamente quais são os grupos ou sujeitos econômicos ostensivamente atingidos, ou seja, favorecidos ou desfavorecidos”*. No segundo, é preciso verificar *“se uma atividade econômica foi atingida por uma medida aparentemente geral, mas que, de fato, a dificulta para uns em benefício de outros, e se essa dificuldade chega a inviabilizar a capacidade concorrencial de uns em face de outros”*.

Consoante salientado no primeiro capítulo deste trabalho, os distúrbios indiretos ou ocultos são mais frequentes em setores da economia caracterizados pela significativa participação do tributo na composição dos preços dos produtos, como, por exemplo, naqueles atinentes à produção e comercialização de combustíveis, bebidas, cigarros e produtos farmacêuticos (SOUZA, 2006, p.3). Principalmente nesses mercados, constata-se a utilização intensiva de meios lícitos e ilícitos pelos agentes econômicos, que se aproveitam de falhas na estrutura tributária (tanto na elaboração das leis quanto na sua aplicação), com a exclusiva finalidade de suprimir ou postergar o pagamento de tributo. Não se pode olvidar que em uma seara tão dinâmica como a economia, o mero atraso no cumprimento de uma obrigação tributária confere ao agente vantagens competitivas consideráveis em relação aos seus concorrentes.

Nesse cenário, um dos expedientes mais utilizados, além da sonegação propriamente dita, é o exercício abusivo do direito de ação, que se caracteriza pelo ajuizamento de um sem-número de demandas, desprovidas, em sua maioria, de fundamentação sólida, que objetivam unicamente a obtenção de liminares que posterguem, ao máximo, o recolhimento do tributo. Assim, no período de vigência dessas liminares, o agente por ela beneficiado poderá comercializar os seus produtos a preços consideravelmente menores do que os praticados pelos concorrentes, o que poderá, inclusive, provocar a saída de alguns deles do mercado, por ausência de condições mínimas para a disputa<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> “A tributação desigual, num primeiro momento, acabará impedindo que agentes econômicos não beneficiados e/ou tratados com maior ônus fiscal permaneçam no mercado com suas atividades

Nesse sentido, merece ser analisado o acórdão prolatado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Questão de Ordem no Mandado de Segurança nº 24.159-4, Rel. Ellen Gracie, *DJ* 31.10.2003.

Naquela ocasião, a relatora, Ministra Ellen Gracie, admitiu que determinada empresa, atuante no setor de distribuição de combustíveis, teria obtido indevida vantagem concorrencial, em virtude de decisão proferida por órgão jurisdicional de 1ª instância, que lhe garantiu o privilégio de recolher o PIS e a COFINS nos termos da legislação anterior à vigente à época (Lei nº 9.718/98 e Medida Provisória nº 1.991/00).

Bastante elucidativo é o seguinte trecho do voto da relatora:

(...) a situação de privilégio acarreta a desestruturação do mercado de combustíveis, ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis, junto à refinaria, por preço inferior ao que é cobrado às demais empresas do setor, em afronta ao princípio da livre concorrência. (...) A União demonstrou que o preço final do litro de gasolina com recolhimento do PIS/COFINS pela refinaria era de R\$ 1,5686, caindo para R\$ 1,2522, sem tais contribuições, resultando numa diferença de 20, 17%. Apoiada em dados do sindicato do próprio setor, a União apontou que a margem de lucro, por litro, é para a s distribuidoras, em média de R\$ 0,050, enquanto o do impetrante pode ter passado a ser de R\$ 0,36, ou seja 720% a maior. Pra demonstrá-lo, juntou gráficos que apontam o desmesurado crescimento da das aquisições da empresa, a partir das decisões desonerativas. Basta ver que a empresa Macon adquiriu, ao longo do ano de 2000, em média 3 milhões de litros/mês, mas após a sentença (17/11/2000) passou a comprar 50 milhões de litros mês<sup>33</sup>.

---

econômicas. E isso porque atividade econômica não estará sendo competitiva com aquela do agente econômico beneficiado, ou tratado “melhor” pelo Estado, porquanto os custos de sua atividade serão maiores, fazendo com que o consumidor passe, naturalmente a optar pelo o produto/serviço do concorrente. A longo prazo, essa relação de desigualdade causará uma maior descompetitividade empresarial, tirando os agentes “prejudicados” do mercado e ocasionando, assim, maior concentração de poder econômico, desta feita ilegítimo e abusivo. Com a saída dos agentes econômicos prejudicados do mercado/domínio econômico, haverá uma grave consequência para o funcionamento dos sistema econômico proposto pela Constituição, já que a repercussão de tal circunstância será o aumento do desemprego, de desigualdades econômicas, a menor concorrência, etc.” (FERRAZ JÚNIOR, 2004, p. 321).

<sup>33</sup> Schoueri (2007, p. 257), ao comentar a referida decisão do Supremo Tribunal Federal, salienta que: “Vê-se no caso citado que o contribuinte obtinha vantagem concorrencial substancial, valendo-se de um regime jurídico excepcionalíssimo, assegurado por medida liminar, não estendido às demais empresas do ramo (inclusive em virtude da precariedade da argumentação, o que acaba por aproximar-se de verdadeiras ‘aventuras jurídicas’, não recomendadas a empresas ciosas da continuidade de seus negócios”.

A Ministra Ellen Gracie assinalou, também, o abuso do direito de ação pela empresa beneficiada, haja vista que demandas com o mesmo objeto e sem fundamentação consistente foram intentadas nos mais diversos juízos, até que a empresa obtivesse êxito em sua postulação.

A existência de situações como a apontada reforça a necessidade de maior cautela dos órgãos jurisdicionais, na apreciação de demandas individuais de índole tributária, principalmente na concessão de provimentos precários, tendo em vista as possíveis repercussões sistêmicas de suas decisões, aptas, em algumas hipóteses, a desestruturar completamente a livre concorrência, em favor de alguns poucos beneficiários. Acostumados ao exame das demandas apenas em seus aspectos subjetivos (relação jurídico-tributária) - ângulo que, evidentemente, também não pode ser negligenciado -, muitos juízes não ponderam as consequências gravosas de suas decisões, principalmente daquelas proferidas mediante a cognição apenas sumária dos elementos da causa. A concessão de liminares em demandas sem o mínimo de consistência pode, a pretexto de resguardar determinados interesses ou direitos subjetivos, provocar danos insanáveis a determinados agentes econômicos e ao sistema como um todo.

Verifica-se, pois, que o Poder Judiciário, ao aferir a constitucionalidade das leis tributárias, seja no controle difuso ou concentrado, também está obrigado a observar, além dos demais princípios de índole tributária (legalidade, anterioridade, retroatividade, capacidade contributiva, etc.), o princípio da neutralidade fiscal.

Ante o exposto, conclui-se que “desvios concorrenciais tributários” podem ser definidos como os distúrbios ou distorções na livre concorrência oriundos da má-elaboração ou da má-aplicação da legislação tributária. Podem ser classificados como diretos (patente) ou indiretos (ocultos). Como exemplos desse último tipo, possuem especial significado os expedientes utilizados pelos agentes econômicos para suprimir ou retardar ilegitimamente o pagamento de tributos, dos quais são exemplo a sonegação fiscal e o abuso do direito de ação.

### **3 CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO**

Definido, pois, no capítulo anterior, o conceito de “desequilíbrios de concorrência” a que faz referência o art. 146-A da Constituição, cumpre analisar quais critérios ou regimes especiais de tributação podem ser adotados pelas leis

tributárias, com o escopo de prevenir as referidas distorções no jogo do livre mercado.

Para tanto, serão, inicialmente, analisadas as modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico, com o intuito de revelar o contexto no qual estão inseridos os referidos regimes excepcionais.

Por fim, será discutida a função da lei complementar e das leis ordinárias previstas no art. 146-A da Constituição e se os Estados, Distrito Federal e Municípios também teriam competência para a introdução dos referidos critérios especiais na legislação relativa aos tributos de sua competência.

### **3.1 A intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico**

Conforme salientado alhures, é ilusória a idéia de que seria possível a criação de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Afinal, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre as condutas dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem a tributação (SCHOUERI, 2007, p. 253).

Não por outro motivo, a tributação revela-se com um dos mais efetivos instrumentos utilizados pelo Estado para a obtenção de determinados resultados econômicos. Vê-se, comumente, a redução da alíquota de um determinado tributo, a redução de sua base de cálculo e a concessão dos mais diversos favores fiscais (isenções, créditos presumidos, etc.), com a exclusiva finalidade de promover um determinado setor da economia. Do mesmo modo, o desestímulo de algumas práticas que, embora lícitas, revelam-se indesejáveis, é levado a efeito, muitas vezes, pela elevação da carga tributária.

Como exemplo da influência dos tributos sobre o comportamento dos agentes

econômicos, podemos citar a recente redução da alíquota do IPI incidente sobre os veículos automotores, a qual foi promovida com a finalidade de fomentar aquele seguimento da economia, que começava a ser afetado pelos efeitos da crise econômica mundial.

Por conseguinte, constata-se que o tributo, a par de sua clássica função de arrecadar recursos para o funcionamento do aparato estatal, constitui, consoante salientado no capítulo anterior, instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, seja para incentivar ou inibir condutas ou, simplesmente, para a manutenção de um quadro de igualdade de condições entre os agentes econômicos.

Nesse sentido, o art. 146-A, ao autorizar a instituição de critérios especiais de tributação, com a finalidade de prevenir desequilíbrios na livre concorrência, acaba por produzir efeitos no domínio econômico.

Portanto, a fim de melhor compreender a eficácia do referido instrumento, necessária se faz uma breve digressão sobre as hipóteses constitucionalmente admitidas de intervenção do Estado naquela seara.

Cumprido, inicialmente, esclarecer o conceito de “domínio econômico”. Para tanto, parte-se “da idéia de intervenção do Estado para se compreender que intervir necessariamente significa o Estado ingressar em área que originariamente não lhe foi cometida” (SCHOUERI, 2005, p. 42-43). Dessarte, não há intervenção, na hipótese prevista pelo art. 175<sup>34</sup> da Constituição, que trata da prestação dos serviços públicos, atividade originariamente atribuída ao Estado, que deverá ser realizada na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão. Por outro lado, versa o art. 174 da Constituição sobre intervenção, ao dispor que o Estado atuará como “agente normativo e regulador da atividade econômica”.

Nesse sentido, Schoueri (2005, p. 43) conceitua domínio econômico como:

(...) aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor

---

<sup>34</sup> “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente, a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios.

Definido, pois, o conceito de domínio econômico, verifica-se que a intervenção do Estado nessa seara pode dar-se de (i) forma direta e (ii) indireta.

A intervenção direta é definida por Moncada (2000, p. 33) como “a forma de intervenção que faz do estado um agente econômico principal, ao mesmo nível do agente econômico privado”. Trata-se daquela modalidade de intervenção que Albino de Souza (1999, p. 333) denominou de “Estado Empresário”.

Essa hipótese interventiva é tratada pelo art. 173<sup>35</sup> da Constituição, segundo o qual a exploração direta de atividade econômica somente será admitida quando necessária à segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei. Além dessa condição, a Constituição também exige a sujeição do agente estatal ao regime jurídico próprio das empresas privadas (art. 173, § 1º, II).

No tocante à intervenção indireta, Moncada (2000, p. 337) a define como:

(...) aquela na qual o Estado não se comporta como sujeito econômico, não tomando parte ativa e directa no processo econômico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e orientação que se manifesta em estímulos e limitações, de vária ordem, à actividade das empresas.

Ao comentar a distinção entre intervenção direta e indireta, Grau (2003, p. 126-129) denomina a primeira de intervenção “no” domínio econômico e a segunda de intervenção “sobre” o domínio econômico.

O mencionado autor divide a primeira modalidade (intervenção no domínio econômico) em duas espécies: (i) intervenção por absorção, naquelas hipóteses em que o Estado assume, por completo, o controle dos meios de produção e circulação, atuando sob o regime de monopólio, e (ii) intervenção por participação, naqueles casos em que apenas parcela dos meios de produção em determinado setor da

---

<sup>35</sup> “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”

economia é detida pelo Estado (GRAU, 2003, p. 126-127).

No concernente à segunda modalidade (intervenção sobre o domínio econômico), também duas são as espécies: (i) intervenção por direção e (ii) intervenção por indução.

Grau (2003, p. 128) define a primeira espécie (intervenção por direção) como aquela que se apresenta por intermédio de:

(...) comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito - inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. Norma típica de intervenção por direção é a que instrumentaliza o controle de preços.

No tocante à intervenção por indução, Grau (2003, p.138) afirma que:

(...) defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as norma de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas. Não, contudo, no sentido de suprir a vontade dos seus destinatários, mas no sentido de Modesto Carvalhosa, no de 'levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual". Nelas, a sanção tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite - ou, como averba Washington Peluso Albino de Souza - de 'incitações, dos estímulos, dos incentivos de toda ordem, oferecidos, pela lei, a quem participe de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado'. Ao destinatário da norma resta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada. Se adesão a ela se manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão.

Além das referidas classificações, a doutrina ainda propõe a distinção das modalidades de intervenção segundo a finalidade ou motivação do Poder Público.

Nesse sentido, Schoueri (2005, p. 72) vislumbra a existência de duas ordens de motivações para a presença do Estado no domínio econômico.

A primeira delas, de caráter negativo, consistiria na adoção de providências para a correção de falhas ou imperfeições eventualmente existentes nos mecanismos ou estruturas de mercado. Trata-se de uma ação "não contra o mercado, mas, pelo contrário, em harmonia com ele, suprimindo-lhe as deficiências,

sem tolher-lhe as condições de funcionamento” (NUSDEO, 2001, p. 200).

Parte-se da idéia de que o mercado possuiria uma racionalidade própria, natural e espontânea. O papel do Estado, portanto, seria limitado à remoção dos “obstáculos institucionais ao livre desenrolar daquela racionalidade de mercado e criara as condições para que ela se exerça sem peias e entraves por justamente a considerar a mais adequada à atividade econômica” (MONCADA, 2000, p. 29-30).

A segunda motivação, de caráter positivo, seria a implementação de objetivos de política econômica, ou seja, “de posições e resultados a serem assumidos pelo sistema econômico em seu desempenho” (NUSDEO, 2001, p. 165). Segundo Moncada (2000, p. 27), “ao veicular valores, a norma jurídica intervém constitutivamente no terreno econômico e social, conformando de acordo com a carga axiológica que assumiu”.

Nesse contexto, verifica-se que o Estado, ao instituir, na legislação ordinária, critérios especiais de tributação, com o escopo de prevenir desvios na livre concorrência, atua sobre o domínio econômico (intervenção indireta, portanto), buscando uma finalidade de caráter negativo: a correção de falhas no funcionamento dos mercados que decorram exclusivamente da estrutura tributária.

A adoção desses critérios pela legislação também pode ser classificada como “intervenção corretora” ou “intervenção com a finalidade de suprimir ou atenuar o caráter indutor indesejado dos tributos”. O objetivo não é estimular ou desestimular condutas, mas justamente impedir que os tributos, na generalidade dos casos, tenham essa função. Ou seja, impedir, por meio de ações positivas (edição dos critérios especiais), a função indutora das normas tributárias, a não ser naquelas hipóteses em que a Constituição preveja ou permita essa eficácia (vide 2.3).

Por conseguinte, em conformidade com as conclusões do capítulo anterior, cumpre reafirmar que os regimes excepcionais tributários instituídos com base no art. 146-A da Constituição não se prestam à correção de toda e qualquer distorção eventualmente constatada no funcionamento de um mercado, mas apenas daquelas

que possuem natureza tributária, oriundas da má-elaboração e/ou da má-aplicação das leis fiscais.

Para as demais hipóteses de distorções no livre fluxo econômico, a Constituição prevê mecanismos para sua correção, como por exemplo, o art. 173, § 4º, que determina a edição de lei para a repressão do abuso do poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros. Para a consecução desse mister, foi editada a Lei nº 8.884/94.

Por fim, a edição de critérios especiais de tributação com supedâneo no referido dispositivo constitucional também não possui uma “motivação positiva”, consistente na realização de políticas econômicas. Tal finalidade é buscada pelos tributos apenas quando admitida a sua função extrafiscal. Tal temática, por apresentar estreita relação, com as exigências de neutralidade tributária, foi analisada no capítulo anterior.

Ante todo o exposto, conclui-se que o art. 146-A da Constituição trata de uma hipótese de intervenção indireta do Estado no domínio econômico, com a exclusiva finalidade de reduzir, ao máximo, a influência do tributo sobre as escolhas dos agentes econômicos, por meio da correção de falhas existentes na estrutura tributária.

### **3.2 Intervenção preventiva e a “questão temporal”**

Verifica-se que o art. 146-A da Constituição refere-se à prevenção e não à repressão de desequilíbrios concorrenciais. Percebe-se, pois, que, no tocante ao referido dispositivo constitucional, o Estado deverá desempenhar um papel *ex-ante*, ou seja, não se trata de corrigir danos, mas de buscar critérios ou regimes de tributação que impeçam a ocorrência de desequilíbrios na livre concorrência.

Difere, portanto, da atuação do Estado no exercício da competência que lhe foi atribuída pelo art. 173, § 4º, da Constituição e disciplinada pelos arts. 20<sup>36</sup> e 21 da Lei nº 8.884/1994, pois, nessa hipótese, prepondera o caráter repressivo da atuação estatal, ou seja, a aplicação de sanções pela prática de infrações à ordem econômica.

Acerca do tema, Schoueri (2007, p. 205-206) tece os seguintes comentários:

Insere-se a norma, assim, no novo desenho do Estado, já posterior à Constituição de 1988 e contemporâneo com a sociedade que se desenhou a partir da queda do muro de Berlim: no lugar de prestigiar a atuação direta do Estado, passa-se a prestigiar a atuação social do particular. O papel do Estado de ator, passa ao de supervisor. (...) É nesse papel de balizador, árbitro, que se insere o art. 146-A do texto constitucional: espera-se que o legislador complementar previna distúrbios na concorrência.

O caráter preventivo e não repressivo dos regimes especiais instituídos com base no art. 146-A da Constituição deve-se também a motivos de ordem pragmática.

Em primeiro lugar, consoante enfatizado no capítulo anterior, o “elemento temporal” possui especial relevância no tocante às relações econômicas, que se caracterizam pelo intenso dinamismo. Desse modo, a manutenção de um quadro de desequilíbrio concorrencial por um determinado período poderia desestruturar, de forma insanável, o funcionamento de um mercado, na medida em que os agentes não beneficiados pela distorção tributária perderiam condições de competitividade e seriam obrigados a abandonar a disputa, em detrimento da livre concorrência e dos consumidores.

Não por outro motivo, Ferraz Júnior (2004, p. 321) afirma ser necessária uma

---

<sup>36</sup> “Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir o 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; aumentar arbitrariamente os lucros; IV – exercer de forma abusiva posição dominante. § 1º 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. § 2º Ocorre posição dominante quando uma empresa ou grupo de empresas controla parcela substancial de mercado relevante, como fornecedor, intermediário, adquirente ou financiador de um produto, serviço ou tecnologia a ele relativo. § 3º A posição dominante a que se refere o parágrafo anterior é presumida quando a empresa ou grupo de empresas controla 20% (vinte por cento) de mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo CADE para setores específicos da economia.

atuação prévia e decidida do legislador tributário, tendo em vista a própria dinâmica concorrencial: “o mercado não espera e um desvio estrutural muitas vezes se torna insanável”.

Outro razão de ordem pragmática para atribuição de um caráter preventivo aos regimes especiais de tributação é o fato de que, caso um determinado agente econômico, aproveitando-se de uma falha na legislação tributária, obtenha uma vantagem concorrencial, muito mais difícil será a posterior supressão dessa posição de superioridade. Isso porque toda a atuação estatal *a posteriori*, no sentido de desfazer o ato do contribuinte, fatalmente esbarrará no princípio da legalidade e no direito fundamental do agente econômico ao exercício de profissão lícita (art. 5º, XIII, da Constituição).

Não se pode olvidar que o princípio da legalidade preconiza que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei” (art. 5º, II, da Constituição). No âmbito tributário, o art. 150, I, da Constituição expressamente dispõe ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Por conseguinte, se o contribuinte, atuando em conformidade com a legislação tributária existente, obtém vantagem concorrencial, não se admite que o legislador, o juiz ou autoridade fiscal imponha-lhe maior ônus tributário, a pretexto de promover a neutralidade fiscal.

Tal esclarecimento revela-se importante para rechaçar a tese segundo a qual o art. 146-A teria autorizado a edição de uma lei geral antielisiva ainda mais aberta e genérica do que a prevista pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>37</sup>, introduzida pela Lei Complementar nº104/2001.

Tanto a lei complementar quanto as leis ordinárias previstas pelo art. 146-A da Constituição não devem veicular critérios ou formas de se desfazer o ato do

---

<sup>37</sup> “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

contribuinte, que se aproveitou de uma “brecha” no sistema (na elaboração ou na aplicação das leis tributárias) para pagar menos tributo e, assim, gozar de vantagens perante os seus concorrentes. Em verdade, deve o legislador evitar o surgimento dessas falhas ou corrigi-las antes que delas se aproveitem os agentes econômicos, alterando a forma de tributação ou aumentando o rigor na fiscalização, por meio da imposição de obrigações acessórias ainda mais severas. Corrigindo-se a falha na estrutura tributária anteriormente a atuação do contribuinte, impede-se a configuração dos distúrbios concorrenciais.

No caso específico do distúrbio concorrencial tributário decorrente do abuso do direito de ação pelos agentes econômicos, o direito fundamental de acesso à justiça e à prestação judicial efetiva impediria, *a priori*, a simples desconsideração dos efeitos daquelas decisões e/ou a aplicação de sanções pelo não-recolhimento do tributo. Por conseguinte, mais efetiva seria a modificação da dinâmica da tributação, de modo que a exação recaísse sobre etapas anteriores ou posteriores do ciclo econômico (produção – circulação - consumo), nas quais fosse menor a litigiosidade e/ou o número de agentes. Para tanto, revelam-se eficientes mecanismos como a substituição tributária e a tributação monofásica<sup>38</sup>.

Deve-se ressaltar que a substituição tributária constitui um dos principais instrumentos de eliminação de distúrbios na livre concorrência, no tocante aos tributos indiretos<sup>39</sup>, por deslocar a tributação de etapas do ciclo econômico marcadas pela sonegação, elisão ou abuso do direito de ação por parte dos contribuintes. A tributação monofásica (incidente apenas sobre uma fase ou etapa do ciclo) também desempenharia esse papel.

---

<sup>38</sup> Ferraz (2007, p. 369) assevera que a substituição tributária “para frente”, prevista no § 7º do art. 150 da Constituição, que tanta perplexidade causou aos tributaristas quando de sua inserção no texto constitucional, somente se justifica à luz da macrológica do Direito Econômico. Segundo o mencionado autor, “é de verificar-se que somente se justifica a adoção da substituição tributária, e de suas imperfeições, na conjuntura em que, não utilizada a técnica da tributação antecipada, se sofrerá a grande injustiça de eliminação da livre concorrência por via tributária. Em outras palavras, o pressuposto de imposição da tributação mediante substituição tributária é sua necessidade para evitar distorções de mercado, de concorrência”.

<sup>39</sup> Tributos cujo ônus tributário é repassado, no preço do produto, às etapas posteriores, sendo suportado, ao fim, pelo consumidor (IPI, ICMS, etc.).

Ressaltado, pois, o caráter preventivo dos regimes especiais de tributação instituídos com base no art. 146-A da Constituição, passa-se à análise da função a ser desempenhada pela lei complementar e pelas leis ordinárias a que fazem referência o referido dispositivo constitucional.

### **3.3 A lei complementar e as leis ordinárias. A questão federativa**

Uma das principais dúvidas geradas pela confusa redação do art. 146-A da Constituição diz respeito às funções a serem desempenhadas pela lei complementar e pelas leis ordinárias federais previstas pelo referido dispositivo constitucional. Uma leitura precipitada do dispositivo poderia conduzir à conclusão de que tanto uma quanto outra poderiam veicular critérios especiais de tributação para fins de prevenção de desequilíbrios concorrenciais, inexistindo, pois, qualquer diferença no tocante a função dos mencionados instrumentos normativos.

Sabe-se, contudo, que, em virtude do postulado do legislador racional (COELHO, 2007), não se pode admitir que a interpretação da Constituição e das leis envolva uma incoerência, conduza ao absurdo.

Nesse sentido, não há dúvida de que os referidos diplomas normativos, embora tenham por escopo a realização de uma mesma finalidade, desempenham funções distintas.

A previsão de lei complementar e ordinária para o tratamento de temas atinentes ao Direito Tributário não é novidade em nosso sistema. Há, de fato, uma clara divisão funcional entre as referidas espécies normativas. Grosso modo, as leis complementares, de competência da União, veiculam normas gerais, e as leis ordinárias, de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, as normas específicas atinentes à disciplina dos tributos de competência desses entes.

Nesse contexto, verifica-se que o inciso III do art. 146 da Constituição dispõe expressamente competir à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. Desse modo, a lei complementar editada pela União, de âmbito nacional e não apenas federal, definirá conceitos e regras gerais, aos quais deverão ser obsequiosas as leis federais, estaduais, distritais e municipais que instituírem e disciplinarem a incidência e a cobrança dos tributos.

Cumprido enfatizar que as normas gerais não suprimem nem reduzem o exercício da competência legislativa tributária por cada pessoa política, que regulará o tributo de sua competência, por intermédio da edição de lei própria, único ato normativo apto a instituí-lo, dentro do respectivo âmbito territorial de validade (DERZI, 2002, p. 77).

Acerca do tema, Horta (1995, p. 366) assevera que:

As Constituições federais passaram a explorar, com a maior amplitude, a repartição vertical de competências, que realiza a distribuição de idêntica matéria legislativa entre a União Federal e os Estados-membros, estabelecendo verdadeiro condomínio legislativo, consoante regras constitucionais de convivência. A repartição vertical de competências conduziu à técnica da legislação federal fundamental, de normas gerais e de diretrizes essenciais, que recai sobre determinada matéria legislativa de eleição do constituinte federal. A legislação federal é reveladora das linhas essenciais, enquanto a legislação local buscará preencher o claro que lhe ficou, afeiçoando a matéria revelada na legislação de normas gerais às peculiaridades e exigências estaduais. A Lei Fundamental ou de princípios servirá de molde à legislação local. É a *Rahmengesetz*, dos alemães; a *Legge-cornice*, dos italianos; a *Loi de Cadre*, dos franceses; são as normas gerais do Direito Constitucional Brasileiro.

Idêntico raciocínio deve ser aplicado às espécies normativas previstas pelo art. 146-A, ou seja, compete à lei complementar de âmbito nacional apenas o estabelecimento de normas gerais e não o tratamento normativo pormenorizado das situações potencialmente causadoras de distúrbios à livre concorrência.

Assim, pode-se afirmar que a lei complementar veiculará apenas parâmetros gerais para a identificação de distúrbios concorrenciais tributários e disciplinará, de modo não exaustivo, os critérios especiais de tributação que poderão ser adotados pela legislação ordinária. Ela deverá ser observada por todos os entes, inclusive

pela própria União, garantindo o tratamento uniforme do tema em todo o território nacional.

Nesse sentido o magistério de Schoueri (2007, p. 267):

Dada a autonomia de que as pessoas jurídicas de Direito Público foram dotadas em matéria tributária, seria necessário um veículo que harmonizasse as legislações, evitando que do uso descontrolado ou não coordenado da competência tributária decorra efeito concorrencial, em detrimento do valor da livre concorrência, constitucionalmente prestigiado. Na tradição do ordenamento brasileiro, consolidada no art. 146 da Constituição Federal, vem a lei complementar servindo de veículo adequado para a edição de normas que obriguem a todas as pessoas jurídicas de Direito Público.

Do exposto, conclui-se também que, não obstante o dispositivo constitucional faça referência apenas à competência da União para editar critérios especiais tributários concorrenciais, os demais entes federativos também poderão fazê-lo no tocante aos seus tributos. Tal competência decorre da própria autonomia tributária desses entes, que possuem o poder de instituir e de disciplinar os tributos que lhes foram constitucionalmente atribuídos, respeitadas, é claro, as normas gerais instituídas em lei de caráter nacional.

Por fim, Ferraz Júnior (2004, p. 309) afirma tratar-se de hipótese de competência concorrente, nos moldes do art. 24 da Constituição. Desse modo, caso a União não se desincumba de seu mister de editar normas gerais, gozarão os entes federativos de competência plena para a edição de critérios especiais de tributação.

#### **4 CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DOS CRITÉRIOS ESPECIAIS TRIBUTÁRIOS CONCORRENCIAIS**

## 4.1 O postulado da igualdade. Fins internos e externos

Segundo Ávila (2008, p. 150), a igualdade pode funcionar como regra, mediante a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, ao instituir um estado igualitário como fim a ser promovido; e como postulado, ao estruturar a aplicação das normas jurídicas em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim).

Para a presente análise, revela-se fundamental a terceira dimensão da igualdade. Consoante salientado no primeiro capítulo, postulados podem ser definidos como “normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras, mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios” (ÁVILA, 2008, p. 181).

Nessa acepção, a igualdade diz respeito a uma relação entre dois ou mais sujeitos ou fatos, em virtude de uma determinada medida. Ou seja, tais sujeitos ou fatos somente podem ser considerados iguais ou diferentes à luz de uma determinada medida ou parâmetro (idade, sexo, capacidade contributiva, por exemplo). A respectiva igualdade ou desigualdade, contudo, somente poderá ser aferida em razão de um determinado fim distintivo (por exemplo, obter seguro social, crédito, habilitação de trânsito, etc.).

Dessa forma, indivíduos podem ser, de acordo com uma só medida (idade, por exemplo), ao mesmo tempo desiguais, quando o fim comparativo for a capacidade para exercer atos de comércio, e iguais, quando o fim comparativo for a capacidade de pagar imposto.

Nesse sentido, vale destacar a síntese conclusiva de Ávila (2008a, p. 89):

Nessa perspectiva, pode-se afirmar que a igualdade depende necessariamente de qual medida é empregada na comparação e de qual fim comparativo é utilizado na comparação. O problema da igualdade compreende, pois, necessariamente, os seguintes elementos: a) dois ou mais sujeitos ou situações de fato; b) medida e c) finalidade normativa. Sem esses elementos, a igualdade não pode ser descrita nem aplicada. Os efeitos do dever de tratamento igualitário para a tributação dependem, portanto, do termo de comparação.

O termo de comparação é justamente a finalidade normativa, a qual poderá ser classificada em finalidade interna ou externa.

Segundo Ávila (ÁVILA, 2008a, p. 90), os fins internos referem-se a elementos ou características de comparação que se situam, de algum modo, nas próprias pessoas ou fatos objeto de comparação ou diferenciação. A relação entre duas situações, a ser analisada com base, por exemplo, na capacidade contributiva, revela a existência de uma conexão interna entre a medida (capacidade contributiva) e o fim perseguido (obtenção de receita tributária e distribuição do encargo). A mesma relação pode ser encontrada no Direito Penal, quando se faz a comparação entre culpa e pena, e no Direito Tributário, quando se relaciona a taxa e a contraprestação. A pena deve ser correspondente à culpa e a taxa, ao serviço prestado ou colocado à disposição do contribuinte.

Há, portanto, no tocante aos fins internos, “parâmetros de apreciação (*Würdigkeitsmaßstäbe*) que dizem respeito às pessoas ou situações e devem revelar uma propriedade que seja relevante para o respectivo tratamento” (ÁVILA, 2008a, p.90). Dessarte, a capacidade contributiva seria, ao mesmo tempo, medida, pois ela traduz o critério de uma justa tributação, e finalidade da ação, porque ela representa algo cuja existência fundamenta a realização da própria igualdade. “Meio” e “fim” coincidem, portanto.

Assim, em se tratando de fins internos, o controle da legitimidade das normas jurídicas é feito a partir do exame da equivalência ou correspondência (*Entsprechungsprüfung*) entre os elementos. Quando se afirma, por exemplo, que a pena deve ser proporcional à culpa ou a tributação, à capacidade contributiva, não

se faz referência a uma relação de causalidade entre um meio e um fim (relação meio-fim), mas a uma relação entre o parâmetro de apreciação e a aplicação desse parâmetro por meio de uma medida (relação parâmetro-medida) (ÁVILA, 2008a, p. 100). Por essa razão, no tocante à fiscalidade, não há se falar em proporcionalidade, mas correspondência ou equivalência entre a exigência tributária e o princípio da capacidade contributiva.

No tocante aos fins externos, Vogel e Waldhoff (ÁVILA, 2008a, p. 90) afirmam que eles devem ser compreendidos como “uma eficácia concreta (externa ao direito) (*eine angestrebte tatsächliche ('außerrechtliche') Wirkung*). Ou seja, uma eficácia que pode ser representada também “sem (o auxílio de) normas jurídicas ou – o que significa o mesmo – que pode ser descrita sem (o auxílio de) conceitos jurídicos ou normas: obter, aumentar ou exterminar bens, atingir ou alterar estados, causar ou prejudicar ações, etc.”.

Representam, pois, um objetivo que não se encontra nas características ou qualidades dos sujeitos atingidos, mas nas finalidades estatais, além de possuírem eficácia externa ao Direito. Há, por conseguinte, dois elementos distintos e uma relação de causalidade entre eles. Afirma Ávila (2008a, p. 91) que os fins externos são aqueles que podem “ser representados empiricamente, de modo a uma determinada ação poder ser considerada meio para a realização de um fim (relação de causalidade)”. O controle, portanto, das normas que veiculam fins externos deve partir da análise da idoneidade do meio escolhido para a promoção gradual daquele desiderato.

Fixadas tais premissas, pode-se afirmar que a promoção da livre concorrência e, mais especificamente, de um quadro de maior neutralidade fiscal, constitui um fim externo ao Direito Tributário, haja vista que, diversamente da capacidade contributiva, não se afigura como fundamento ou medida da tributação, mas um “algo” a ser promovido pela (extrafiscalidade *stricto sensu* – normas indutoras) e na (critérios especiais de tributação) legislação tributária. Não guarda pertinência com características ou qualidades dos contribuintes, mas se relaciona diretamente com o

dever estatal de realizar coerentemente determinados princípios constitucionais. Não é possível afirmar, por exemplo, que determinada exigência fiscal seja “proporcional” ao princípio da neutralidade tributária, diversamente do que ocorre, no Direito Penal, na relação entre a culpa e a pena, ou, no Direito Tributário, na relação entre capacidade contributiva e carga fiscal.

No tocante aos critérios ou regimes especiais de tributação previstos no art. 146-A da Constituição, constata-se facilmente a existência de dois elementos: o fim a ser promovido, consubstanciado na neutralidade fiscal ou tributária, e o meio para tanto, consistente na instituição dos referidos critérios especiais.

Cumprido destacar, por fim, que, além do fim geral a ser promovido pelas normas editadas com supedâneo no art. 146-A da Constituição (neutralidade tributária), é correto afirmar a existência de finalidades específicas. Ou seja, os critérios devem ser estabelecidos para a correção de determinados desvios concorrenciais tributários, devidamente identificados ou identificáveis. A prevenção de tais desvios, além de fundamento para a edição de critérios especiais de tributação, figurará como o fim específico a ser promovido por aquele regramento excepcional. Promovendo-o, promoverá o fim geral, a neutralidade tributária.

Definido o fim (neutralidade tributária geral e específica) e o meio (critérios especiais de tributação), cumpre analisar as relações entre esses dois elementos e os meios e parâmetros para o controle de sua legitimidade, o que se fará na próxima seção.

## **4.2 O postulado da proporcionalidade**

Consoante salientado na seção anterior, entre os critérios especiais de tributação instituídos com base no art. 146-A da Constituição e a neutralidade

tributária, há uma relação de causalidade, haja vista que a adoção daqueles regimes diferenciados tem por escopo promover aquele “estado ideal de coisas”.

Não por outro motivo, o postulado da proporcionalidade revela-se como o principal instrumento para o exame da constitucionalidade das leis instituidoras dos referidos regimes especiais tributários.

Segundo o mencionado autor (2008, p. 162), a proporcionalidade constitui-se em um postulado normativo aplicativo, que decorre “do caráter principal das normas e da função distributiva do Direito”. A aplicação desse postulado depende do imbricamento entre bens jurídicos e da existência de uma relação meio/fim. Se não estiver estruturada a mencionada relação, o exame da proporcionalidade, nas palavras do administrativista alemão Harmut Maurer (ÁVILA, 2008, 162), cairia no vazio pela falta de pontos de referência.

Verifica-se, pois, que o referido postulado somente se aplica a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos distintos, um meio e um fim, de modo que se possa proceder aos três exames fundamentais: adequação, necessidade e proporcionalidade estrito senso.

A adequação demanda uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar a realização do fim. Nas palavras de MENDES et al. (2007, p. 322), o referido exame exige “que as medidas interventivas adotadas se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos”.

Por seu turno, o postulado da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àqueles inicialmente escolhidos e que possam promover igualmente o fim, sem restringir, na mesma intensidade os direitos fundamentais afetados. Há, portanto duas etapas de investigação: (i) exame da igualdade de adequação dos meios, a fim de se verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim; (ii) o exame do meio menos restritivo, para se examinar se os meios alternativos reduzem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados (ÁVILA, 2008, p. 170).

No mesmo sentido o magistério de MENDES et al. (2007, p. 322), segundo o qual o exame da necessidade "significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos".

Por fim, o exame da proporcionalidade em sentido estrito exige, segundo Ávila (2008, p. 173), a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. Segundo o mencionado autor, tal exame conduz á formulação da seguinte pergunta:

O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais? Ou, de outro modo: as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio? A valia da promoção do fim corresponde à desvalia da restrição causada? (ÁVILA, 2008, p. 173)

Desse entendimento não divergem MENDES et al., segundo os quais a proporcionalidade em sentido estrito assumiria "o papel de um controle de sintonia fina (*Stimmigkeitskontrolle*), indicando a justeza da solução encontrada ou a necessidade de sua revisão".

Por conseguinte, deve-se aferir se os critérios especiais de tributação criados pelo legislador são adequados à promoção da neutralidade tributária e se não haveria outro meio, com a mesma eficácia e menos lesivo, à promoção daquele desiderato. Por fim, tendo em vista a restrição promovida por aquelas leis ao âmbito de proteção de direitos fundamentais dos contribuintes, principalmente no tocante à livre iniciativa e ao direito de exercício de profissão lícita, deve-se analisar também se a promoção da neutralidade concorrencial tributária, no caso concreto, revela-se tão relevante a ponto de justificar a mencionada restrição.

Fixado, pois, o conteúdo do postulado da proporcionalidade, cumpre trazer a lume alguns julgados do Supremo Tribunal Federal em que a constitucionalidade de algumas leis instituidoras de regimes especiais tributário foi analisada. O primeiro foi julgado anteriormente à publicação da Emenda nº 42/2001, e o segundo, após.

No Recurso Extraordinário nº 195.621-5, Rel. Marco Aurélio, *DJ* 10.08.2001,

foi apreciada questão atinente a empresa que, em virtude de reiteradas infrações cometidas no campo tributário, foi submetida a 'regime especial de controle, fiscalização e arrecadação', relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e consubstanciado na obrigatoriedade de recolhimento diário do referido tributo.

O Plenário do STF proveu, por unanimidade, o recurso interposto pelo contribuinte.

Nos termos do voto-relator do acórdão, não obstante fosse assegurado ao Fisco o controle, a fiscalização e a arrecadação dos tributos, não lhe seria dado introduzir no cenário jurídico procedimento que, alcançando a livre iniciativa, acabasse por criar situação diferenciada relativamente ao prazo de recolhimento do tributo.

Segundo o relator, o inciso XIII do art. 5º da Constituição garantiria o livre exercício de qualquer profissão, ofício ou profissão e revelaria a necessidade de tratamento isonômico, não sendo admissível enfoque que acabasse em desequilíbrios na livre concorrência. Em acréscimo, o relator salienta que o regime excepcional adotado impediria até mesmo a efetivação do princípio (ou regra) da não-cumulatividade, pois, obrigada ao recolhimento diário, não haveria como a empresa recorrente implementar o sistema de débitos e créditos, corolário daquele princípio constitucional tributário.

Entende-se que a decisão em análise revela-se correta. De fato, a previsão do recolhimento diário de um determinado tributo, sujeito *ex vi* do art. 155, § 2º, I, da Constituição<sup>40</sup>, ao princípio (ou regra) da não-cumulatividade, revela-se infundada à luz do postulado da proporcionalidade. Não obstante a adoção do referido critério possa afigurar-se adequada à promoção de seu desiderato, não é difícil vislumbrar a existência de um meio menos gravoso à livre iniciativa e que se harmonize com um

---

<sup>40</sup> “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

dos princípios nucleares ao figurino constitucional do ICMS, a não-cumulatividade. Não é despropositado afirmar que a exigência de recolhimento diário traz empecilhos consideráveis ao funcionamento da empresa, ao burocratizar em demasia as suas atividades, e inviabiliza o cumprimento de exigência constitucional (não-cumulatividade), ao impedir a apuração dos créditos e a sua utilização tempestiva para fins de compensação. Por conseguinte, pode-se afirmar que o regime adotado não é necessário.

Todavia, com a devida vênia, merecem reparos algumas considerações lançadas pelo Relator em seu voto. Nem sempre a estipulação de uma data diversa para o recolhimento de tributo por um determinado grupo de contribuintes violaria o princípio, regra ou postulado da igualdade e produziria desequilíbrios ou distorções na livre concorrência. Pelo contrário, a adoção de medidas desse jaez, caso adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, seria isonômica e tendente a promover e assegurar a livre concorrência entre os agentes econômicos.

O segundo caso a ser analisado foi julgado após a edição da Emenda Constitucional nº 42/2001. Tratava-se de ação cautelar ajuizada contra a União (Fazenda Nacional), com a finalidade de obter a atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário já admitido pelo Tribunal de origem (Ação Cautelar nº 1.657-6, Rel. Joaquim Barbosa, Redator p/ acórdão Cezar Peluso, *DJ* 31.8.2007).

No caso, a União negou à empresa American Virgínia Indústria e Comércio Ltda., fabricante de cigarros, a renovação do registro especial necessário à atuação da empresa naquele mercado, em virtude da comprovação, em procedimento administrativo, do não-recolhimento sistemático do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Cumpre registrar que, nos termos do Decreto-lei nº 1.593/1977, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.822/1999, o não-cumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, configura hipótese de cancelamento do referido registro.

Alegava a requerente que a interdição de suas atividades, em razão do

cancelamento de seu registro, configuraria violação aos princípios do livre exercício de atividade econômica lícita e da liberdade de trabalho. Sustentava, ainda, que a União estaria utilizando sanções políticas como meio de coerção para o pagamento de tributos.

Entendeu o relator, Ministro Joaquim Barbosa, que o cancelamento do registro constituiria sanção política com a finalidade específica de coagir o contribuinte ao cumprimento de obrigação tributária, o que seria vedado pela jurisprudência da Corte, a teor dos Enunciados das Súmulas/STF nº 70, 323 e 547<sup>41</sup>. Não obstante tenha salientado a complexidade do caso e as vicissitudes e idiosincrasias do mercado de cigarros, houve por bem votar pelo deferimento da medida cautelar.

O Ministro Cezar Peluso, no entanto, divergiu do entendimento anteriormente esposado e, no voto que se tornou o condutor do acórdão, sustentou que o Decreto-lei nº 1.593/77 teria estabelecido um conjunto de requisitos que, se descumpridos, subtrairiam toda licitude à atividade econômica.

Segundo o Ministro Cezar Peluso, o direito de exercer atividade de fabricação de cigarros seria outorgado exclusivamente aos detentores de registro especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que aquela atividade seria meramente tolerada pelo Poder Público. A finalidade seria resguardar o interesse específico da Administração Tributária no controle da produção de cigarros. Tal interesse não seria de cunho meramente fiscal-arrecadatório, mas movido por considerações acerca das implicações da indústria do tabaco sobre outros atores e valores sociais (proteção aos consumidores, saúde pública, livre concorrência, etc.).

Nesse contexto, ressalta que o principal intuito do Decreto-lei nº 1.593/77 seria a defesa da concorrência e que toda atividade da indústria do tabaco é cercada

---

<sup>41</sup> Súmula/STF nº 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo”. Súmula/STF nº 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Súmula/STF nº 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

de cuidados especiais em razão das características desse mercado e, por conseguinte, seria legítimo o cancelamento do registro especial e a interdição dos estabelecimentos de empresas em débito com a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Segundo ele, não haveria impedimento a que norma tributária exercesse funções voltadas à defesa da livre concorrência, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição. Em verdade, a defesa da concorrência seria imperativo de ordem constitucional (art. 170, IV) que deveria harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa.

Em seguida, enalteceu a extrema relevância do IPI no contexto específico do mercado de cigarros, haja vista ser a rubrica preponderante no processo de formação do preço daquele produto (os tributos corresponderiam a quase setenta por cento do preço de cada maço de cigarros). Dessarte, qualquer diferença a menor no seu recolhimento, por mínima que fosse, teria reflexo superlativo na definição do lucro da empresa.

A elevada alíquota do IPI teria a finalidade de refrear ou inibir o consumo do tabaco, sendo, pois, patente, a sua função extrafiscal.

Nesse contexto, agente econômico determinado a produzir e comercializar cigarros deve submeter-se às exigências normativas oponíveis a todos os participantes do setor, entre os quais a regularidade fiscal.

Desse modo, a previsão normativa de cancelamento da inscrição no Registro Especial por descumprimento de obrigação principal e acessória não constituiria sanção, mas condição, pressuposto, para o ingresso naquele mercado. Cancelado o registro, a atividade, de tolerada, passaria a ser proibida.

Por conseguinte, a atuação da Secretaria da Receita Federal não teria violado nenhum direito subjetivo da requerente, mas a teria impedido de continuar a desfrutar de posição de mercado conquistada em virtude de vantagem competitiva

abusiva.

Em virtude das características do mercado de cigarros, em que o fator tributo é componente decisivo na determinação dos custos e do preço, o descumprimento das obrigações fiscais seria ali acentuadamente mais grave.

Por fim, salienta, com esteio em parecer da lavra de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que, na hipótese, coexistiriam

*(...) os requisitos da necessidade ('em setor marcado pela sonegação de tributos, falsificação do produto, o aproveitamento de técnicas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação, é uma exigência indispensável'), da adequação ('o registro especial sob condição de regularidade fiscal, é específica para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de cigarros') e da proporcionalidade (não há excesso, pois a prestação limita-se 'ao suficiente para atingir os fins colimados').*

Com base nesses argumentos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, houve por bem indeferir a medida cautelar pleiteada.

Cuida-se, de fato, de decisão vanguardista e corajosa do Supremo Tribunal Federal, que não se limitou à apreciação da demanda sob o ângulo estreito da relação obrigacional tributária, mas ponderou os efeitos sistêmicos da conduta adotada pelo agente econômico, principalmente as suas repercussões sobre a livre concorrência.

Não se pode deixar de registrar, contudo, que a decisão gera algumas perplexidades, principalmente no tocante ao grau de restrição à livre iniciativa, ao direito de exercício de profissão lícita e à garantia da proteção judicial efetiva. Isso porque, de fato, a interdição das atividades da empresa parece configurar, *a priori*, restrição excessiva à liberdade de comércio e de exercício de profissão lícita.

Com o fito desfazer essas perplexidades, cumpre esclarecer que, de certo, apenas a aplicação do art. 146-A da Constituição não legitimaria a interdição das atividades de uma determinada empresa, pois, consoante salientado anteriormente, não se pode, a pretexto de promover a livre concorrência, suprimir por completo a livre iniciativa de alguns agentes econômicos.

Contudo, como bem enfatizado no acórdão, a exigência constitucional de promoção da neutralidade tributária e as peculiaridades do mercado de cigarro - no qual a tributação corresponde a parte considerável do preço dos produtos e, além disso, é significativa a utilização de expedientes abusivos ou ilícitos com o fito de obter vantagens concorrenciais - autorizam a adoção do regime de tributação delineado pelo Decreto nº 1.593/77. Não se trata, pois de sanção ao inadimplemento tributário, mas de condição a ser preenchida para ingresso naquele mercado.

Milita também favoravelmente à decisão do Supremo Tribunal Federal e à exigência estatuída pelo referido decreto considerações pertinentes à necessidade de promoção da saúde pública e do monitoramento da produção e comercialização de cigarros, produto sabidamente prejudicial à saúde dos usuários e que, portanto, comporta um maior grau de restrições e de exigências em sua comercialização.

Questão tormentosa diz respeito ao fato de que a maior parte dos débitos da empresa estaria com a sua exigibilidade suspensa em virtude de decisões judiciais. Por conseguinte, esses débitos não poderiam gerar nenhuma consequência gravosa ao contribuinte, sob pena de violação ao princípio constitucional da proteção judicial efetiva (art. 5º, XXXV, da Constituição).

Afirma o Ministro Cezar Peluso que, no caso, restou caracterizado o abuso, por parte do contribuinte, do direito de acesso ao Poder Judiciário, haja vista o número excessivo de ações ajuizadas, todas carentes de fundamentação sólida. Restou demonstrada também a inexistência de controvérsia no tocante às exigências tributárias impugnadas pela empresa requerente, pois, dos inúmeros agentes que atuam naquele mercado, poucos se insurgiram contra a cobrança daqueles tributos.

Tal solução parece ser razoável e sensível a um quadro de excessivo deferimento de provimentos de urgência pelo Poder Judiciário, a enfraquecer a livre concorrência, conforme salientado alhures. No entanto, apenas para problematizar e sem a pretensão de dar uma resposta conclusiva para a questão, sabe-se ser

extremamente difícil a caracterização de situações de abuso do direito de ação, haja vista a necessidade de se aferir a solidez ou a consistência das razões apresentadas em juízo, de modo a estremar as demandas responsáveis das aventureiras. Ademais, não obstante a irresponsabilidade de alguns julgadores no deferimento de pedidos sem o mínimo de razoabilidade, não se pode negar que uma decisão judicial, enquanto não cassada ou reformada por um órgão judicial de superior instância, deve ser respeitada, como corolário do Estado de Direito.

Nesse contexto, sem negar a idoneidade da exigência contida no Decreto nº 1.593/77 para evitar desequilíbrios na livre concorrência entre os agentes atuantes no mercado de cigarros, pode-se cogitar da adoção de outros critérios tão ou mais eficientes – e menos controversos - para a realização daquele desiderato (obrigações acessórias mais rigorosas, substituição tributária “para frente” ou “para trás”, por exemplo) ou até mesmo o aperfeiçoamento dos mecanismos hoje existentes, com a previsão de parâmetros claros para a identificação de situações de abuso do direito de ação.

As considerações precedentes demonstram, pois, que o exame da constitucionalidade dos regimes especiais de tributação instituídos com base no art. 146-A da Constituição deve ser realizado tendo em conta as peculiaridades da situação concreta e do contexto (setor da economia) sobre o qual recairão as medidas estatais.

Ante o exposto, verifica-se ser o postulado da proporcionalidade o principal instrumento para a aferição da constitucionalidade dos referidos regimes tributários excepcionais, o qual foi utilizado, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal, nos poucos casos julgados por aquela Corte que se relacionavam ao tema.

## CONCLUSÃO

1. A inserção do art. 146-A no texto constitucional, promovida pela Emenda nº 42/2001, decorreu da constatação da existência de distorções na livre concorrência decorrentes da má-elaboração e/ou da falta de efetividade das leis tributárias, em um contexto marcado pela sonegação e pela utilização abusiva de meios processuais, com a finalidade exclusiva de obstar ou retardar o pagamento do tributo.

2. Tal quadro revela-se mais freqüente em mercados com um número considerável de agentes e nos quais a tributação é elevada, exercendo considerável influência na composição dos preços dos produtos.

3. Do enunciado do art. 146-A da Constituição, é possível extrair duas regras de competência e uma norma de natureza principiológica. Por princípio, entende-se uma norma jurídica que exige a promoção de um “estado ideal de coisas”, sem definir o comportamento necessário à realização desse desiderato (imediatamente finalística e mediatamente descritiva). Por sua vez, as regras podem ser definidas como normas imediatamente descritivas do comportamento a ser adotado pelo destinatário (imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas).

4. As referidas regras atribuem à União a competência para a instituição, por lei complementar e ordinária, de critérios ou regimes especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência.

5. O princípio da neutralidade tributária constitui limite e fundamento para a instituição do mencionados critérios especiais e atua como manifestação do princípio da livre concorrência no âmbito tributário.

6. A livre concorrência não constitui fundamento da ordem econômica, tampouco a sua finalidade, mas baliza ou parâmetro para o exercício da livre iniciativa pelos agentes econômicos. A livre iniciativa constitui, juntamente com a valorização do trabalho humano, fundamento da ordem econômica idealizada pela

Constituição de 1988.

7. O princípio da livre concorrência possui duas dimensões: a primeira corresponde à idéia de liberdade de ação competitiva (acesso aos mercados) e a segunda, à idéia de igualdade de oportunidades entre os agentes econômicos, que devem ter condições de disputar o mercado em razão de sua competência, sem influências injustificadas do Poder Público, nem prejuízos causados pela concentração do poder econômico privado.

8. A defesa da concorrência não é um fim em si mesmo, mas objetiva, por intermédio da abertura dos mercados, o aprimoramento da qualidade dos produtos e serviços e a redução dos preços, em prol dos consumidores.

9. O princípio da livre concorrência atua, na conformação da ordem econômica, em conjunto com os demais princípios arrolados no art. 170 da Constituição. Por conseguinte, o que transparece da interpretação do referido dispositivo constitucional é a necessidade de se buscar meios de se possibilitar a aplicação conjunta de todos eles, mesmo que, para isso, o âmbito de incidência de cada um deles tenha de ser reduzido. Por essa razão, revela-se totalmente aplicável à espécie o postulado da concordância prática ou harmonização, segundo o qual devem ser estabelecidos limites recíprocos entre os princípios constitucionais, a fim de garantir a sua aplicação conjunta.

10. O princípio da neutralidade tributária não preconiza a promoção de um “estado ideal de coisas”, consubstanciado na completa ausência de influência do tributo sobre a economia, haja vista ser inerente à tributação uma certa dose de influência sobre essa seara. Por conseguinte, deve ser adotada uma interpretação mais restrita do referido princípio, que deve ser entendida como neutralidade da tributação relativamente à livre concorrência

11. Tendo em vista o postulado da “coerência sistêmica”, não pode o Estado, a quem incumbe a promoção da livre concorrência, desestruturá-la, ao exercitar as suas competências impositivas. O tributo não pode ser o fator determinante das

escolhas dos agentes econômicos, devendo ser coibido o aproveitamento anticoncorrencial, pelos agentes econômicos, de estruturas tributárias vigentes.

12. Os princípios da capacidade contributiva e da neutralidade tributária, embora intimamente relacionados, constituem princípios distintos. Enquanto a capacidade contributiva conduz a uma análise individualizada da situação do contribuinte, ou seja, se ele possui condições de suportar a exação tributária, sem o comprometimento de suas condições de subsistência e de seu patrimônio, o princípio da neutralidade tributária enseja um exame global e totalizante, possuindo sempre um caráter relativo ou relativizante.

13. O princípio da neutralidade tributária, anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 42, já se encontrava implicitamente na Constituição, como decorrência inafastável do princípio da livre concorrência no âmbito tributário. O referido princípio, embora possua uma eficácia mínima independentemente da edição dos mencionados critérios de tributação, não autoriza a instituição de tributo além dos previstos, em rol taxativo, pela Constituição.

14. Caso exista uma exigência ou autorização constitucional, a tributação pode favorecer determinados grupos de contribuintes em detrimento de outros. Trata-se da função indutora das normas tributárias (extrafiscalidade *stricto sensu*), que se afigura como exceção ao princípio da neutralidade tributária.

15. O conceito de “desvios concorrenciais tributários” abrange apenas as distorções ou falhas no funcionamento dos mercados que decorram da má-elaboração ou da má-aplicação das leis fiscais. Não alcança, portanto, as demais falhas estruturais que decorram de outras fontes que não a tributária.

16. Os desvios concorrenciais tributários classificam-se em diretos ou patententes e indiretos ou ocultos.

17. O Estado, ao instituir, na legislação ordinária, critérios especiais de tributação, com o escopo de prevenir desvios na livre concorrência, atua sobre o

domínio econômico (intervenção indireta, portanto), buscando uma finalidade de caráter negativo: a correção de falhas no funcionamento dos mercados que decorram exclusivamente da estrutura tributária.

18. Os critérios especiais de tributação possuem caráter preventivo e não corretivo de distúrbios na livre concorrência, o que se justifica pela própria dinâmica dos mercados, nos quais a manutenção de uma determinada vantagem concorrencial indevida, por certo prazo, mesmo que exíguo, pode desestruturar, de forma insanável, a livre concorrência.

19. A lei complementar prevista pelo art. 146-A da Constituição deverá veicular normas gerais acerca dos parâmetros para a identificação de distúrbios concorrenciais e sobre os critérios de tributação de possível adoção pela legislação ordinária, promovendo, assim, um tratamento uniforme do tema em todo o território nacional.

20. Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir regimes especiais tributários concorrenciais, como decorrência da própria autonomia tributária desses entes, que possuem o poder de instituir e de disciplinar os tributos que lhes foram constitucionalmente atribuídos, respeitadas, é claro, as normas gerais instituídas na lei complementar de caráter nacional.

21. Tendo em vista a existência de uma relação meio-fim entre os critérios especiais de tributação e a promoção da neutralidade tributária, o postulado da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade estrito senso) figura como o principal instrumento para o controle da constitucionalidade das normas instituidoras desses regimes excepcionais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso. *Primeiras linhas de Direito Econômico*. 4. ed. São Paulo: LTr, 1999.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild da Silva. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000,

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodriguez; TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

ELALI, André. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da

ordem econômica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 81, p. 11-29, jul./ago. 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado e Direitos Humanos*. Barueri: Manole, 2007.

\_\_\_\_\_. Tributação e concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Org.). *Reforma tributária: Emendas Constitucionais n° 41 e n° 42, de 2003, e n° 44, de 2004*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.v. 11.

FREITAS LIMA, Ricardo Seibel de. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Econômico*. 3. ed. Coimbra; Coimbra Editora, 2000.

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

PAULA, Daniel Giotti de. A Constitucionalização da neutralidade Concorrencial dos Tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 153, p. 13-28, jun. 2008.

PONTES. Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Ordem econômica: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira*. São Paulo: LTr, 1999.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. *Direito Concorrencial: as estruturas*. São Paulo: Malheiros, 1998.

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

\_\_\_\_\_. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.v. 11.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Tributação da renda no Brasil pós-real*. Brasília: Dupligráfica, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função do art. 146-A da Constituição. *Consultor Jurídico*, 21 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>> Acesso em: 21 de abril de 2009.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. v. 3.

VALE, André Rufino. *Estrutura das normas de Direitos Fundamentais: repensando a distinção entre regras, princípios e valores*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ZANETTI, Adriana Freisleben de; BARBOZA JÚNIOR, José Cláudio Marques. O Direito Tributário como medida de prevenção de desequilíbrios de concorrência. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 77, p. 9-12, nov./dez. 2007.

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