

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI

**Tributação e Livre Concorrência: um ensaio sobre o artigo 146-A
da Constituição.**

Brasília

2011

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI

Tributação e Livre Concorrência: um ensaio sobre o artigo 146-A da Constituição.

Monografia apresentada como pré-requisito para conclusão do Curso de Pós-Graduação, a nível de Especialização, no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

Brasília

2011

SUMÁRIO

| | |
|---|---------|
| RESUMO – <i>ABSTRACT</i> | 4 |
| 1.INTRODUÇÃO..... | 5 |
| 2.MERCADO E INTERVENÇÃO..... | 6 |
| 3.INTERSEÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA COM A TRIBUTAÇÃO..... | 7 |
| 3.1.PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA..... | 7 |
| 3.2. TRIBUTO. CONCEITO. EXTRAFISCALIDADE E NEUTRALIDADE | 11 |
| 3.3. PONDERAÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA E DA TRIBUTAÇÃO: NORMA DO ART. 146-A DA CF/88..... | 14 |
| 4. OBJETIVO DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: PREVENÇÃO DE DESEQUILÍBRIOS ESTRUTURAIS OU TRIBUTÁRIOS?..... | 19 |
| 5. EFICÁCIA DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR E DA LEI ORDINÁRIA..... | 22 |
| 6. CONCLUSÃO..... | 28 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 29 - 32 |

RESUMO

O trabalho analisa o art. 146-A da Constituição Federal, inserido por meio da Emenda Constitucional nº. 42/03, que permitiu o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, verificando, além dos princípios que giram em torno da norma em questão, quais são os seus objetivos e o modo de efetivá-los.

ABSTRACT

The paper analyzes the art. 146-A of the Constitution, inserted by the Constitutional Amendment 42/03, which allowed the establishment of special taxation criteria to prevent imbalances in the competition, checking, in addition to the principles that revolve around the Constitutional precept, what are its goals and its effectiveness.

1. INTRODUÇÃO

Esta monografia pretende analisar o art. 146-A da Carta Maior, inserido na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº. 42/03, o qual dispõe o seguinte: “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Daí porque, inicialmente, é feita breve explanação acerca do conceito de mercado e das formas de intervenção do Estado no seu funcionamento, bem como quais os objetivos de tal intervenção.

Após, de forma individualizada, serão verificados os princípios que norteiam a norma Constitucional, seus objetivos e limites.

A seguir, faz-se ponderação entre os princípios da ordem econômica e o art. 146-A da Constituição Federal, analisando-se como que a inserção de tal artigo no ordenamento pátrio contribui para que a tributação observe os princípios da livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade tributária, este decorrente do princípio da isonomia.

Discute-se, na seqüência, se o objetivo da norma do art. 146-A, da Constituição Federal, seria o de corrigir desequilíbrios estruturais do mercado ou prevenir a criação de desequilíbrios ocasionados pela tributação.

Finalmente, analisa-se a eficácia do art. 146-A, da Carta Magna, quanto às funções da lei complementar e da lei ordinária, discutindo-se sobre a aplicação de cada tipo normativo na instituição de critérios para a tributação.

2. MERCADO E INTERVENÇÃO

O mercado, em uma visão econômica ideal, é um sistema cujas forças econômicas atuam livre e racionalmente na oferta e procura de bens, em concorrência perfeita.¹

Essa visão ideal não prospera no mundo dos fatos, em que a “mão invisível” do mercado, nas palavras de Adam Smith, cedeu lugar à mão visível do Estado para que, dentre outras finalidades, sejam garantidos aos *players* desse mercado condições de concorrência justas e livres.

Nesse contexto, o Estado intervém no mercado, mediante (1) *intervenção por absorção*, (2) *intervenção por participação*, (3) *intervenção por direção* e (4) *intervenção por indução*.²

Nas duas primeiras hipóteses (*intervenção por absorção* e *intervenção por participação*), o Estado intervém *no* domínio econômico, ou seja, diretamente na atividade econômica, atuando como sujeito econômico. Quando o faz por absorção, controla integralmente os meios de produção da atividade, mediante monopólio. Quando intervém por participação, o Estado controla parte dos meios de produção e age em regime de competição com os demais agentes do mercado.

Nas duas últimas formas (*intervenção por direção* e *intervenção por indução*), o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, isto é, como regulador da atividade econômica. Na intervenção por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*. Se o faz por *indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção, mediante normas de incentivo a comportamentos desejáveis ou de repressão a comportamentos indesejáveis.

A intervenção do Estado no mercado, mediante as mais diversas formas, pretende garantir não só a livre concorrência, a livre iniciativa, o abastecimento e o controle

¹ ARAÚJO, Carlos Roberto Vieira. **História do pensamento econômico: uma abordagem introdutória**. São Paulo: Atlas, 1988.

² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 148/150.

de setores afetos à segurança nacional, mas determinar uma eficiência dinâmica do mercado e da economia, corolária do desenvolvimento econômico atrelado ao desenvolvimento cultural, social, político e ético, em detrimento de uma eficiência estática.^{3 4}

É nesse contexto que se insere a utilização de normas jurídicas para a intervenção estatal no mercado.

3. INTERSEÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA COM A TRIBUTAÇÃO

O art. 146-A da Carta Maior, objeto deste ensaio, decorre da ponderação e intercomunicação entre os princípios da ordem econômica e do sistema tributário. Segundo Hamilton Dias de Souza, ao introduzir esse dispositivo, o constituinte deixou três claros significados: O primeiro diz respeito à interferência do tributo na atividade econômica. O segundo, de que o tributo não deve causar concorrência desequilibrada. Por fim, que o Estado deve adotar mecanismos para inibir a ocorrência de tais desequilíbrios, mantendo, pois, a uniformidade e a isonomia tributária⁵. Antes da Emenda Constitucional nº. 42/03, instituidora da norma em análise, tais conclusões decorriam da análise conjugada de princípios constitucionais que, hoje, estão corporificadas no dispositivo. Essa é a razão de verificar, individualizadamente, esses valores.

3.1. PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA

³ NUSDEO, Fábio, **Desenvolvimento econômico – Um retrospecto e algumas perspectivas. Regulação e Desenvolvimento**. SALOMÃO FILHO, Calixto [coord.]. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 12.

⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra, **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 70.

⁵ SOUZA, Hamilton Dias de (coord); **Tributação Específica**; Prefácio, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 18.

O art. 170, caput, e incisos I, III, V, VI a IX, a Constituição Federal de 1988⁶ adota a economia de livre mercado, observados os princípios da livre iniciativa, propriedade privada e livre concorrência, mas, em contrapartida, estabelece uma proteção aos princípios de ordem social, como a justiça social, a soberania nacional, a dignidade da pessoa humana, a função social da propriedade, a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o favorecimento de empresas de pequeno porte.

É nítido, portanto, que a Constituição adota o modelo capitalista, mas busca o Estado do Bem-Estar Social⁷, o que é garantido mediante a proteção do livre mercado.

Informam o mercado livre os princípios da ordem econômica, inscritos constitucionalmente no art. 170 da Constituição Federal, notadamente os da livre iniciativa e da livre concorrência.

A livre iniciativa dialoga com os direitos e garantias individuais, pois diz respeito à liberdade de atuação do ser humano, de poder empreender e expressar o seu trabalho, não apenas em abstrato, mas em concreto. Não basta norma constitucional que garanta a livre iniciativa. A livre iniciativa deve ser de tal ordem que não possa ser mitigada pelo abuso do poder econômico, pelo fechamento do mercado, isto é, por sua impenetrabilidade por aqueles que não façam parte de determinado setor econômico.

⁶ Constituição Federal:

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

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - **livre concorrência**;

V - defesa do consumidor;

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

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

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

Parágrafo único. É assegurado a todos o **livre exercício de qualquer atividade econômica**, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 47, 215, 217 e 312-355.

⁷ NUSDEO, Fábio, **Desenvolvimento econômico. Um retrospecto e algumas perspectivas. Regulação e Desenvolvimento**. SALOMÃO FILHO, Calixto [coord.]. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 12.

Nesse sentido, diversos juristas conceituaram o princípio da livre iniciativa,

verbis:

(...) num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que 'liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo'. É legítima, enquanto exercida no interesse da justiça social. Será ilegítima, quando exercida com objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário.⁸

(...) é uma manifestação dos direitos fundamentais e no rol daqueles devia estar incluída. De fato o homem não pode realizar-se plenamente enquanto não lhe for dado o direito de projetar-se através de uma realização transpessoal. Vale dizer, por meio da organização de outros homens com vistas à realização de um objetivo. Aqui a liberdade de iniciativa tem conotação econômica. Equivale ao direito de todos têm de lançarem-se ao mercado da produção de bens e serviços por sua conta e risco. Aliás, os autores reconhecem que a liberdade de iniciar a atividade econômica implica a de gestão e a de empresa.⁹

(...) é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho.¹⁰

Nestes termos, o art. 170, ao proclamar a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano como fundamentos da ordem econômica está nelas reconhecendo a sua base, aquilo sobre o que ela se constrói, ao mesmo tempo sua *conditio per quam* e *conditio sine qua non*, os fatores sem os quais a ordem reconhecida deixa de sê-lo, passa a ser outra, diferente, constitucionalmente inaceitável. Particularmente a afirmação da livre iniciativa, que mais de perto nos interessa neste passo, ao ser estabelecida como fundamento, aponta para uma ordem econômica reconhecida então como contingente. Afirmar a livre iniciativa como base é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando a sua intrínseca contingência e fragilidade; é preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma 'estabilidade' supostamente certa e eficiente. Afirmar-se, pois, que a estrutura da ordem está centrada na atividade das pessoas e dos grupos e não na atividade do Estado. Isto não significa, porém, uma ordem do 'laissez faire', posto que a livre iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano, mas a liberdade, como fundamento, pertence a ambos. Na iniciativa, em termos de liberdade negativa, da ausência de impedimentos e da expansão da própria criatividade. Na valorização do trabalho humano, em termos de liberdade positiva, de participação sem alienações na construção da riqueza econômica. Não há, pois, propriamente, um sentido absoluto e ilimitado na livre iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado. Mas há ilimitação no sentido de principiar a atividade econômica, de espontaneidade

⁸ "SILVA, Jose Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 15.ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 760.

⁹ BASTOS, Celso Ribeiro, **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 7, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 16

¹⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 231.

humana na produção de algo novo, de começar algo que não estava antes. Esta espontaneidade, base da produção da riqueza, é o fator estrutural que não pode ser negado pelo Estado. Se, ao fazê-lo, o Estado a bloqueia e impede, não está intervindo, no sentido de normar e regular, mas está dirigindo e, com isso, substituindo-se a ela na estrutura fundamental do mercado¹¹.

Em síntese, a livre iniciativa, decorrente do direito fundamental à liberdade, é garantia do indivíduo que o permite projetar-se ao mercado, sem barreiras injustas, impostas contra a lei ou por abuso desta, como reflexo da valorização do trabalho humano¹².

A livre concorrência, decorrente da ciência econômica, almeja assegurar o regime de mercado e de competitividade setorial, afastando os abusos econômicos, tais quais a concentração, o monopólio, o oligopólio, o cartel, o *truste*, o *dumping* e etc:

(...) a livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, dos seus custos, enfim, da procura constante de criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se portanto numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado. O contrário da livre concorrência significa o monopólio e o oligopólio, ambas situações privilegiadora do produtor, incompatíveis com o regime de livre concorrência.¹³

(...) elemento fundamental para o democrático desenvolvimento da estrutura econômica. É ela a pedra de toque das liberdades públicas no setor econômico. Concorrência é disputa, em condições de igualdade, de cada espaço com objetivos lícitos e compatíveis com as aspirações nacionais. Consiste, no setor econômico, na disputa entre todas as empresas para conseguir maior e melhor espaço no mercado. O objetivo da legislação antitruste é proteger e amparar aqueles que participam desse jogo.¹⁴

A afirmação, principiológica, da livre concorrência no texto constitucional é instigante. De uma banda porque a concorrência livre – não liberdade de concorrência, note-se – somente poderia ter lugar em condições de mercado nas quais não se manifestasse o fenômeno do poder econômico. Este, no entanto – o poder econômico – é não apenas um elemento da realidade, porém um dado constitucionalmente institucionalizado, no mesmo texto que consagra o princípio. (...) De outra banda, é ainda instigante a afirmação do princípio porque o próprio texto constitucional fartamente o confronta. A

¹¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, **A economia e o controle do Estado**, parecer publicado no jornal "O Estado de S. Paulo", p. 50, em 04.06.1989, apud Eros Roberto Grau, "A Ordem Econômica na Constituição de 1988", 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 232.

¹² NIRO, Raffaella, **Profili Costituzionali della Disciplina Antitrust**, Pádua, 1994, p. 122.

¹³ BASTOS E MARTINS, Celso Ribeiro e Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 7, São Paulo, Saraiva: 1990, p. 25.

¹⁴ BARBIERI FILHO, Carlo, **Disciplina jurídica da concorrência – Abuso do poder econômico**, Resenha Tributária, 1984, p. 119/120 apud Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra Martins, **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 7, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 25.

livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – ‘livre jogo das forças de mercado, na disputa de clientela’ -, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal. Essa igualdade, contudo, é reiteradamente recusada (...). O que se passa, em verdade, é que é outro, que não aquele lido no preceito por quantos se dispõem a fazer praça do liberalismo econômico, o sentido do princípio da livre concorrência. Deveras, não há oposição entre o princípio da livre concorrência e aquele que se oculta sob a norma do § 4º do art. 173 do texto constitucional, princípio latente, que se expressa como princípio da repressão aos abusos do poder econômico e, em verdade – porque dele é fragmento – compõe-se no primeiro. É que o poder econômico é a regra e não a exceção. Frustra-se, assim, a suposição de que o mercado esteja organizado, naturalmente, em função do consumidor. A ordem privada, que o conforma, é determinada por manifestações que se imaginava fossem patológicas, convertidas porém, na dinâmica de sua realidade, em um elemento próprio a sua constituição natural. (...) Livre concorrência, então – e daí porque não soa estranho nem é instigante a sua consagração como princípio constitucional, embora desnecessária (bastava, nesse sentido, o princípio da livre iniciativa) –, significa liberdade de concorrência, desdobrada em liberdades privadas e liberdade pública.¹⁵

A livre concorrência de que fala a atual Constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluida, isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base da formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela do consumidor, na medida em que competitividade induz a uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.¹⁶

Observa-se que a livre concorrência propicia a manutenção do mercado livre e a tutela do consumidor, sujeito prejudicado pela ausência daquele, além de garantir, por via reflexa, o princípio da livre iniciativa, aspecto da liberdade individual.

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 234/236.

¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, **A economia e o controle do Estado**", parecer publicado no jornal "O Estado de S. Paulo", p. 50, em 04.06.1989, apud Eros Roberto Grau, "A Ordem Econômica na Constituição de 1988", 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 236.

Essa a razão pela qual Luís Eduardo Schoueri aduziu que “ao assegurar a livre concorrência, o constituinte houve por bem preservar o patrimônio-mercado”¹⁷, “compreendido como patrimônio nacional”¹⁸, conforme dispôs Hamilton Dias de Souza. Em suas palavras, “o bem protegido é o bem público. Quando se fala em mercado, se está falando em mercado como patrimônio nacional, na acepção do artigo 219 da Constituição Federal”.¹⁹

3.2. TRIBUTO. CONCEITO. EXTRAFISCALIDADE E NEUTRALIDADE

Várias são as acepções de tributo. Tributo como “quantia em dinheiro”; “prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo”; “direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo”; “sinônimo de relação jurídica tributária”; “norma jurídica tributária”; e “norma, fato e relação jurídica”:

Tributo é nome de uma classe de objetos construídos conceptualmente pelo direito positivo. Trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato)²⁰.

Para os fins desta monografia, tributo deve ser compreendido como prestação de quantia em dinheiro, obrigatório por força de lei, decorrente de uma relação jurídica entre o Estado, sujeito ativo, e o contribuinte, sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN)²¹ procura exprimir “toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”²². Isto é, o art. 3º do CTN entende o tributo como “norma, fato e relação jurídica”.

De fato, o art. 3º é claro quanto à compulsoriedade da exação e o seu caráter pecuniário (prestação em dinheiro), para caracterizá-la como tributo (“toda prestação

¹⁷ **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 33

¹⁸ **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 49

¹⁹ **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 50

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. p. 374

²¹ CTN: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

²² CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 55-56.

pecuniária COMPULSÓRIA”). Igualmente o é quanto à necessidade de previsão em lei (“instituída em lei”), e de que não decorra de ato ilícito, posto que seria sanção e não tributo.

Exigir o tributo com base em lei e mediante atividade administrativa plenamente vinculada é, pois, aspecto fundamental à caracterização de tributo, posto que a exigência de lei para sua instituição e cobrança atende ao princípio básico do estado de direito, o da legalidade. A atividade administrativa plenamente vinculada também resulta do princípio da legalidade, posto que o tributo só pode ser exigido por aquele que detêm o poder-dever de instituí-lo.

Infere-se do artigo 3º do CTN que o tributo possui função primária arrecadatória, constituindo fonte de renda do Estado para a promoção de políticas públicas. Esse, pois, o objetivo imediato do tributo.

Todavia, a função do tributo vai além e permite, principalmente no que tange à determinadas espécies tributárias, tais como o Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras, a sua utilização com objetivos extrafiscais, isto é, condicionadores do mercado, do câmbio, de políticas econômicas, sociais, e etc. É o que se depreende do seguinte excerto de obra de Paulo de Barros Carvalho, *verbis*:

A integração econômica entre os países passou a ser pressuposto da competitividade internacional, trazendo como corolário a mobilização dos capitais de investimento, canalizados aos diferentes setores produtivos, ao passo que os tributos, cumprindo antes de mais nada função extrafiscal, transformaram-se no mais poderoso instrumento regulador desse intensivo relacionamento²³.

Outrossim, é inegável o efeito indutor dos tributos, que determina comportamentos individuais, seja em decorrência de estímulos ou de desestímulos tributários.²⁴

Dessa forma, o caráter extrafiscal pode ser considerado o objetivo mediato de determinadas espécies tributárias, sendo inegável, também, o efeito indutor que as espécies tributárias têm.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. p. 627. Sobre o mesmo assunto vide: MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 48.

²⁴ SHOUERI, Luís Eduardo, **Normas Tributárias Indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30-33

Todavia, a extrafiscalidade e o efeito indutor dos tributos não pode ser de tal forma que mitigue a neutralidade tributária, conceituado da seguinte forma por Hamilton Dias de Souza:

O princípio da neutralidade tributária deriva do atinente à livre concorrência que, por sua vez, se conecta com o que prestigia a liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado.²⁵

O princípio da neutralidade, além de prestigiar a liberdade de iniciativa e a livre concorrência, tem sua matriz no princípio da isonomia tributária²⁶, inscrito constitucionalmente no art. 150, II²⁷, que não permite o tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente, ou uma situação igualitária para aqueles que estejam em situação distinta.

Nesse panorama, o tributo, em sua acepção arrecadatória e extrafiscal, deve adequar-se aos princípios que regem o sistema tributário nacional e o livre mercado, de forma que, da ponderação entre tais princípios, o tributo, apesar de seu efeito indutor, não aniquile a livre concorrência.

3.3. PONDERAÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA E DA TRIBUTAÇÃO: NORMA DO ART. 146-A DA CF/88

A norma jurídica constitui o conteúdo significativo extraído do texto de direito positivo, o que depende da “percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”²⁸ do intérprete.

²⁵ SOUZA, Hamilton Dias de, **Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição**, Revista Consultor Jurídico, 21 de set. de 2006 < http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao>. Data de acesso: 30 de março de 2011.

²⁶ “O princípio é particularizado, no campo dos tributos, pelo art. 150, II, ao prescrever a instituição de ‘tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos’. Esta proclamação sublinha a ociosidade, ao vedar a desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte.” (AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 16ª Ed; - São Paulo: Saraiva, 2010, p.158)

²⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 8

Isso porque a norma, assim como uma palavra, um símbolo ou um som, é dotada de carga preceptiva própria, que é justamente o conteúdo que veicula. O resultado produzido no receptor, no entanto, nem sempre constitui tarefa fácil, sendo inúmeras as interpretações que podem advir.

O texto de lei não é norma, mas apenas o suporte físico do qual emana a (s) norma (s) jurídica (s). O enunciado prescritivo é aquele que determina alguma conduta a alguém, ao passo que a proposição deriva da enunciação de juízos que a norma jurídica provoca.

A palavra “princípio”, por sua vez, contém diversos significados²⁹. Para os fins dessa monografia, princípio equivale a valor, isto é, um critério objetivo que pauta a interpretação e a aplicação das normas jurídicas:

O vocábulo ‘princípio’ porta, em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que linguagem que traduz para o mundo jurídico prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de valores daquele que o interpreta³⁰.

E na interseção do tributo com o livre mercado, o primeiro não pode ser de tal forma que afete as funções econômicas deste. Esse é o princípio da neutralidade tributária, que deve ser entendido “sob o enfoque da ausência de efeitos contrários à livre-concorrência. A ação arrecadadora do Estado não haverá de provocar, ela própria desequilíbrios na concorrência”³¹.

Assim, no campo da intervenção do Estado sobre o domínio econômico, apesar de as normas tributárias exercerem indubitável função indutora e extrafiscal³², estas não devem provocar desequilíbrios de concorrência.

²⁹ “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’. Nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’”. (CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. P.257)

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição. P. 248

³¹ SHOUERI, Luis Eduardo, Prefácio, Brazuna, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009. s/n

³² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 61/62.

FALCÃO, Raimundo Bezerra, **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 46.

Daí porque a norma do art. 146-A da CF/88 dispôs que “Lei complementar poderá estabelecer **critérios especiais de tributação**, com o *objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Sobre o assunto, é percuciente a afirmação de Hamilton Dias de Souza:

O art. 146-A, além de veicular competência dirigida ao legislador complementar, densifica um importante princípio: a neutralidade concorrencial do tributo. Todo tributo afeta o mercado, na medida em que interfere com o preço de bens e serviços, mas isso não significa que ele possa afetar a concorrência. Um tributo aplicado uniformemente aos diversos agentes que atuam num determinado mercado relevante será concorrencialmente neutro. Se, entretanto, ele privilegiar uns em detrimento de outros, desequilibrando as forças de mercado, será inconstitucional, não necessariamente por quebra de isonomia, mas por quebra da neutralidade. A neutralidade concorrencial do tributo poderia, até então, ser entendida como medida desejável, mas não obrigatória. Com a EC 42/03, todavia, a neutralidade concorrencial do tributo passa a integrar o sistema tributário³³

Como se vê, a *ratio* da norma constitucional é a de preservar a neutralidade tributária, impedindo que a atuação de fato do direito tributário permita a ocorrência de desequilíbrios concorrenciais, afetando, pois, o livre mercado:

Se em seu aspecto positivo, a autorização do art. 146-A para o uso de normas tributárias indutoras para prevenir desequilíbrios da concorrência pode ser vista como realizadora do princípio da neutralidade tributária, não se pode deixar de reconhecer que, em seu aspecto negativo, o art. 146-A apresenta, de maneira explícita, a neutralidade tributária como princípio limitador ao poder de tributar, não se admitindo que a ação arrecadadora do Estado provoque, ela própria, desequilíbrios na concorrência³⁴.

O Supremo Tribunal Federal também já assentou que “sempre que possível a tributação não deve afetar a alocação econômica de recursos. Isto é, operações idênticas ou muito semelhantes, com bens e serviços, devem gerar cargas tributárias muito próximas, independentemente da formatação do negócio jurídico.”³⁵

Nesse ponto, para que se preserve a neutralidade tributária, o art. 146-A permite a ponderação entre os princípios (valores/critérios objetivos) da livre iniciativa e da

³³ SOUZA, Hamilton Dias de, **Critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal**, No prelo

³⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009, p. 144. No mesmo sentido: LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto alegre, 2005, p.73.

³⁵ RE 592.905 e RE 547.245, Voto Ministro Joaquim Barbosa, DJe 05.03.2010.

livre concorrência. O princípio da livre iniciativa não pode ser de tal forma que aniquile os princípios da livre concorrência e da neutralidade tributária.³⁶

Daí porque o art. 146-A atribui competência à restrição da liberdade de iniciativa, quando a prática tributária afetar a livre concorrência. Essa atribuição constitucional se distingue das restrições à livre iniciativa já consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal nas Súmulas 70 e 323³⁷.

Nas hipóteses acima, o Supremo Tribunal Federal entendeu inconstitucional restringir a liberdade de iniciativa, quando a finalidade do Estado era o mero adimplemento de tributo.

De fato, o art. 146-A não tem esse escopo. Os critérios especiais de tributação, que podem dispor sobre obrigações tributárias principais ou acessórias³⁸, só poderão ser criados para corrigir os defeitos causados na livre concorrência e nunca para incrementar a arrecadação tributária.

Sobre a questão, é elucidativo o voto do Ministro Cezar Peluso, do Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento da Ação Cautelar nº. 1.657, DJ 31.08.07, em que o STF permitiu a cassação de registro especial para comercialização de cigarros, porque o inadimplemento contínuo de IPI sobre os cigarros pela empresa *American Virginia* afetava a concorrência do setor.

³⁶ Segundo Hamilton Dias de Souza:

“Num País como o Brasil, que possui carga tributária elevadíssima, qualquer vantagem fiscal pode, teoricamente, representar um diferencial de mercado relevante para o competidor, colocando-o em situação de vantagem sobre os demais. Se a vantagem tributária for de tal ordem que inviabilize a redução da margem do concorrente a patamar condizente, este provavelmente não terá condições de competir.

Portanto, o tributo deve ser neutro para a concorrência. Para tanto, exige-se tributação uniforme dos agentes econômicos que se encontrem em situação equivalente e o estabelecimento de regimes diferenciados para aqueles que se encontrem em situação distinta. Somente assim será possível assegurar, de um lado, a livre concorrência (CF, art. 170, IX) e, de outro, a isonomia tributária (CF, art. 150, II), com a finalidade última de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (CF, art. 170).” (SOUZA, Hamilton Dias de (coord); **Tributação Específica**; Prefácio, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.15-16.

³⁷ Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

³⁸ De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária envolve não apenas a obrigação principal, isto é, o núcleo da regra matriz de incidência tributária, mas as obrigações acessórias: “No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.” (CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 235-236).

Na ocasião, o Tribunal Constitucional afastou “a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos” (Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso – DJe: 27/06/2007).

No mesmo sentido, a Suprema Corte entendeu, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 173/DF, que a orientação jurisprudencial, no sentido da inaplicabilidade de sanções políticas em face do não recolhimento de tributo, não se aplica se for o caso de contumaz sonegação fiscal que objetive vantagem concorrencial, *verbis*:

Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que **a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária.** Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior **vantagem concorrencial.** Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável. (ADIN 173/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa – DJe: 25/09/2008).

Como se vê, o estabelecimento de critérios especiais de tributação deve ocorrer apenas se o comportamento de um setor, genericamente considerado, ou de contribuintes individualizados for capaz de afetar a concorrência.

A respeito da matéria, Humberto Ávila ponderou que o descumprimento obrigacional tributário que permite a atuação de critérios diferenciados de tributação deve ser substancial, reiterado e injustificado:

Para que se esteja diante de uma medida ordenadora, em vez de uma mera sanção política, terá de haver comprovação (nunca de mera alegação) de substancial, reiterado e injustificado descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória: substancial no sentido de que o descumprimento de obrigações tributárias principais deve ser de um montante expressivo de que cause um impacto adverso e grave para a concorrência, tornando-a desleal, e o descumprimento de obrigações tributárias acessórias deverá ser tão grande que impeça a fiscalização tributária e insira o contribuinte na informalidade;

reiterado no sentido de que o descumprimento de obrigações tributárias deverá ser sistemático e continuado; injustificado no sentido de que o contribuinte, podendo se manifestar a respeito da regularidade da sua situação fiscal por meio do devido processo legal, deixe de se pronunciar e demonstrar que está cumprindo as suas obrigações, por meio de defesas, administrativas ou judiciais, no exercício legítimo da ampla defesa e do contraditório.³⁹

Nesse ponto, o referido autor aduz que “o pressuposto do desequilíbrio é que ele seja pulverizado e intenso, porque senão ele não afeta a concorrência. Quando, portanto, houver sonegação sistemática, continuada e substancial pode se alterar o regime geral”⁴⁰.

Some-se a isso o fato de que, para a instituição de tal critério, não deve haver outro meio menos oneroso (adequação⁴¹) capaz de atingir a mesma finalidade. Ou seja, a instituição do critério diferenciado deve se dar de forma a obedecer o princípio da proporcionalidade⁴², o qual “consiste, principalmente, no dever de não serem impostas, aos indivíduos em geral, obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, segundo critério razoável de adequação dos meios aos fins”⁴³.

Portanto, é nesse escopo de ponderação entre os princípios da livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade tributária que se insere o art. 146-A no ordenamento jurídico brasileiro, cujo objetivo é o de não permitir que o tributo seja fator determinante para a ocorrência de desvios concorrenciais no mercado, como será visto a seguir.

³⁹ AVILA, Humberto, **Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 438.

⁴⁰ **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilgallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 57.

⁴¹ Gilmar Mendes entende que o princípio da proporcionalidade, sob a ótica da adequação, “exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O requisito da necessidade ou da exigibilidade (Notwendigkeit oder Erforderlichkeit) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado” (MENDES, Gilmar Ferreira, **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1988, p.68).

⁴² Para Hely Lopes Meirelles a proporcionalidade constitui “princípio da proibição de excesso que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições, desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais” (MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 91).

⁴³ MEDAUAR, Odete, **Direito Administrativo Moderno**, RT, 7ª ed., 2003, p.143

4. OBJETIVO DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PREVENÇÃO DE DESEQUILÍBRIOS ESTRUTURAIS OU TRIBUTÁRIOS?

Segundo o art. 146-A da Carta Maior, pode ser instituída lei complementar com o objetivo de “*prevenir desequilíbrios da concorrência*”.

O dispositivo decorre, como visto, da ponderação entre os princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da neutralidade tributária.

A primeira celeuma que a norma provoca diz respeito à espécie de desvio concorrencial a que objetiva elidir.

Poder-se-ia entender que a norma objetiva utilizar do tributo para a correção de desvios estruturais do mercado, mediante indução, ou, então, que pretende suprimir, por meio de critérios especiais de tributação, as deficiências de concorrência geradas no mercado pela própria tributação.

José Luis Ribeiro Brazuna entende que a norma em análise permite a utilização de critérios diferenciados de tributação para corrigir desequilíbrios concorrenciais provocados por falhas de estrutura:

Dessa maneira, para que a norma de competência do artigo 146-A possa atingir sua finalidade, não haveria que se falar em qualquer tipo de restrição ao uso das normas tributárias indutoras para prevenir desequilíbrios concorrenciais de ordem estrutural ou de ordem comportamental.

(...)

Parece-nos correto concluir, conseqüentemente, que o artigo 146-A veicula, de forma explícita, uma norma de competência que autoriza o legislador infraconstitucional a manipular os critérios da norma de incidência tributária com o objetivo de, criando regimes mais ou menos gravosos de tributação, gerar efeitos indutores de comportamento dos agentes econômicos, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais que possam vir a ser provocados tanto por falhas estruturais, quanto pela deslealdade de comportamentos⁴⁴

Todavia, esse não parece ser o objetivo do art. 146-A.

Haja vista a existência de mecanismos próprios para a prevenção de distorções do mercado, previstos pela Constituição Federal, no capítulo destinado à Ordem

⁴⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição* – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009, p. 137-140/141

Econômica, e pela Lei 8.884/1994, parece que a Constituição, por meio do artigo em análise, pretende prevenir desequilíbrios da concorrência em casos nos quais haja defeito de concorrência no mercado em virtude do sistema tradicional de tributação, isto é, através da utilização de tributos.

Nesse sentido, Mizabel Abreu Machado Derzi afirma que o art. 146-A da CF/88 “estabelece uma importante diretriz: não devem ser tolerados os desequilíbrios da **concorrência provocados pelos tributos**. Critérios especiais de tributação, ainda que preventivamente, podem ser introduzidos. Como norma principiológica, o art. 146-A obriga o legislador complementar ou ordinário (...).”⁴⁵

Da mesma forma entende Schoueri, para quem as falhas estruturais de mercado já poderiam ser objeto de normas tributárias indutoras de caráter extrafiscal, antes da introdução do artigo na Carta Maior, de forma que o dispositivo garante a possibilidade de utilização de formas especiais de tributação para a correção de distúrbios provocados pela tributação, *verbis*:

“É nesse papel de balizador, árbitro, que se insere o artigo 146-A do texto constitucional: espera-se que o legislador complementar previna distúrbios na concorrência.”

Mas prevenir exatamente que tipo de distúrbio? Os estruturais, resultantes de falhas de mercado, ou os provocados? O professor já havia deixado claro que as falhas estruturais devem ser corrigidas por normas tributárias indutoras. Assim, se os problemas estruturais do mercado fossem o objetivo do artigo 146-A, esse dispositivo nada acrescentaria à legislação tributária já em vigor. Ou pior: “Chegar-se-ia à conclusão de que toda a norma tributária indutora, 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”.

Por essa razão, Schoueri acha mais razoável considerar que “a emenda constitucional nº 42 inovou ao trazer para a competência da lei

⁴⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado, *Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional nº 42/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. N. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 346.

No mesmo sentido: Ricardo Seibel de Freitas Lima: “A neutralidade tributária, desse modo, pode ser entendida, em primeiro plano, como um dever negativo, ou de omissão do Estado, de não interferir na **concorrência por meio da tributação**, e, em segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontra ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação da igualdade de condições competitivas no mercado.” (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. Porto Alegre, 2005. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito, p. 73).

complementar assunto que antes não era resolvido: os distúrbios na livre concorrência provocados”⁴⁶

Hamilton Dias de Souza também aduz que a função do art. 146-A é a de evitar que o tributo seja a causa de desequilíbrios concorrenciais, de modo que os critérios especiais de tributação deverão atender a essa finalidade:

O campo de aplicação da lei complementar fundada na norma do art. 146-A da Constituição há de ser a prevenção dos desequilíbrios causados pelos tributos. Isso porque os instrumentos postos à disposição do legislador para a atuação da norma constitucional são os critérios especiais de tributação. Como visto, estes consistem em regimes diferenciados na instituição, cobrança e fiscalização de tributos. Prestam-se, portanto, a assegurar o correto cumprimento de obrigações tributárias. Sendo assim, os desequilíbrios de que se cuida são os de origem tributária. Somente os dessa natureza podem ser resolvidos mediante alteração do critério de tributação. Consistem, pois, em instrumentos para que agentes econômicos de determinados setores sujeitem-se efetivamente à carga tributária legalmente prevista. Por isso, o art. 146-A está no capítulo da Constituição que cuida do sistema tributário.

(...)

Por outro lado, distúrbios concorrenciais causados por atos de natureza não tributária estão fora do alcance da lei complementar do art. 146-A da Constituição. Eles devem ser solucionados através dos mecanismos próprios. Eventuais instrumentos indutores de caráter tributário podem ser criados com o objetivo de auxiliar na correção de desequilíbrios estruturais, mas não terão como fundamento o artigo 146-A da Constituição Federal. O objetivo da norma é tão somente evitar que o tributo seja causa das aludidas falhas. Os critérios especiais de tributação são instrumentos para corrigi-las. A Constituição prevê objetivos e finalidades, mas também os meios para alcançá-los. A prevenção de desequilíbrios concorrenciais de causa diversa da tributária deve ser feita mediante os meios fornecidos pelo ordenamento.⁴⁷

Conforme exposto, a função da norma é a de garantir a neutralidade do tributo para não permitir que, por meio de falhas **no sistema de tributação ou decorrentes dele**, o mercado possa ser atingido negativamente em sua estrutura concorrencial.

5. EFICÁCIA DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR E DA LEI ORDINÁRIA

⁴⁶ **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 37/38.

⁴⁷ SOUZA, Hamilton Dias de, **Critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal**, No prelo.

O artigo 146-A dispõe que “**Lei complementar** poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o *objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*, sem prejuízo da competência de a União, **por lei**, estabelecer normas de igual objetivo”.

Segundo Brazuna, existiriam quatro leituras para o dispositivo em análise, no que tange ao objetivo da lei complementar.

De acordo com a primeira leitura, o Congresso estabeleceria critérios especiais para todos os tributos, valendo-se da lei complementar no caso de tributos que fogem à competência federal.

Na esteira da segunda leitura do dispositivo, haveria lei complementar dos Estados, distrito federal ou municípios, para estabelecer critérios especiais de tributação para os tributos de suas respectivas competências, sem prejuízo de lei federal ser editada para os tributos de competência da União.

Nos termos da terceira leitura, o Congresso poderia, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para Estados, distrito federal e municípios fixar, por leis próprias, os critérios especiais de tributação, o que também poderia ser feito pela União, por lei ordinária.

De acordo com a quarta leitura, por meio de lei complementar, o Congresso poderia estabelecer critérios especiais de tributação apenas com relação aos tributos federais, podendo a União continuar a, por meio de lei ordinária, utilizar outros instrumentos preventivos de defesa da livre concorrência.

O autor afirma que a primeira leitura estaria em consonância com a competência material da União para tratar de concorrência, mas que, além de se reduzir o âmbito de atuação do dispositivo, poderia representar uma afronta ao princípio da Federação, ao veicular normas tributárias para tributos de competência de Estados e Municípios⁴⁸, pois, segundo Roque Antonio Carrazza, “uma emenda constitucional não poderia ter autorizado a

⁴⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009, p. 162.

União a indicar, ainda que por meio de lei complementar, como as demais pessoas jurídicas deverão desenvolver a sua tributação”.⁴⁹

A segunda e terceira leituras estariam em desacordo com a competência material da União para veicular normas sobre concorrência, além de possibilitar a edição de muitas leis complementares por partes de todos os Estados e Municípios.⁵⁰

Assim, o autor adota a quarta leitura, nos seguintes termos:

A quarta leitura mostra-se coerente com a competência da União para prevenir e reprimir desequilíbrios da concorrência, complementando-a com a explícita outorga de competência para a instituição das normas tributárias indutoras, sem prejuízo da possibilidade de que outros instrumentos de intervenção econômica sejam criados, por lei ordinária federal, para igualmente prevenir aqueles desequilíbrios.

(...)

Além disso, essa leitura não apresentaria o inconveniente de permitir que Estados, Distrito Federal e Municípios instituassem normas tributárias diferenciadas com base no art. 146-A, o que poderia servir de grave subterfúgio para a intensificação do fenômeno da guerra fiscal⁵¹.

Nesse sentido também entende José Afonso da Silva, *verbis*:

O que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema tributário, não exclui a competência que o art. 173, § 4º, dá à lei ordinária, já existente, de reprimir o abuso de poder econômico que visa à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros⁵².

Discordam dessa leitura os tributaristas Shoueri e Souza, para quem a lei complementar deve fixar balizas gerais para que Estados e Municípios possam legislar sobre os tributos de suas competências.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006, São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 98, nota de rodapé nº. 61.

⁵⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009, p.163-165.

⁵¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009, p. 165/166.

⁵² SILVA, José Afonso, **Comentário Contextual à Constituição**. 4ª Edição, de acordo com a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 646.

⁵³ **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 52/53

Esses autores entendem que o art. 146-A se refere aos desvios concorrenciais da tributação e não desvios concorrenciais estruturais de mercado. Para o primeiro tema, a competência é regida por normas de direito tributário, donde a competência dos municípios e estados para fixar normas para os seus tributos, na esteira do princípio da Federação, respeitadas as diretrizes da lei complementar. Para o segundo tema, a competência é de direito econômico e da concorrência, titularizada pela União.

Para Brazuna, tal leitura “não apresentaria o inconveniente de permitir que Estados, distrito federal e municípios instituam normas tributárias diferenciadas com base no artigo 146-A, o que poderia servir de grave subterfúgio para a intensificação do fenômeno da guerra fiscal”.

O tema é polêmico. Para Luís Eduardo Schoueri, que orientou a dissertação que deu origem ao livro e assina a apresentação, essa leitura provoca enorme redução no escopo da norma do artigo 146-A. “Se o dispositivo apenas alcança os tributos federais”, ele argumenta, “não está clara a razão da exigência de lei complementar, quando mera lei ordinária já basta para definir o fato gerador dos tributos.”

Hamilton Dias de Souza também tocou no assunto em sua palestra. “Isso tem gerado na doutrina algumas afirmações delicadas”, afirmou. “José Afonso da Silva, constitucionalista de grande importância, entendeu que isso significaria uma verdadeira remissão ao artigo 173, parágrafo quarto, da Constituição, que é uma norma de direito econômico, e não uma norma tributária. Não me parece isso.” O advogado pergunta: “Por que essa remissão à lei federal?” E responde: “Porque a União já era titular dessa competência, por força de princípios como o da isonomia tributária e da livre concorrência. E ela continua com a mesma competência. Na ausência de lei complementar, a União terá competência plena para tratar desses temas. Se, no entanto, sobrevier lei complementar suficiente e que trate de todos os critérios, a própria lei complementar posterior terá que se subordinar aos critérios da lei complementar”.

Para não deixar dúvida sobre sua interpretação, Dias de Souza insiste no enfoque: “Se a lei complementar posterior às leis ordinárias da União regular a matéria diferentemente da antes tratada pela lei ordinária, haverá revogação. Se a lei complementar for insuficiente, ou seja, se não tiver densidade normativa suficiente para regular a matéria, e houver um vazio na lei complementar, nesse vazio será competente o legislador ordinário da União.” Para o advogado, “a competência de Estados e municípios nessa matéria nasce com a lei complementar. Sem a lei complementar não há competência dos entes locais”. E conclui: “À lei complementar não compete disciplinar obrigações principais ou acessórias. Essa competência é da União, Estados, municípios e do distrito federal, através de leis ordinárias”.⁵³

De fato, parece que a melhor interpretação do dispositivo é a de que, por se tratar de artigo inserido na Seção I (“Dos Princípios Gerais”) do Capítulo reservado ao “Sistema Tributário Nacional” e que dispõe sobre desvios concorrenciais oriundos da

tributação, a lei complementar é uma norma de estrutura⁵⁴, que, assim como as leis complementares previstas no art. 146, I a III, da CF/88, deverá estabelecer normas gerais para o tema, a partir do que será possível o estabelecimento de leis municipais e estaduais para tratar dos critérios especiais para seus tributos.

Nesse sentido, é exata a opinião de Hamilton Dias de Souza:

Parece correto concluir, portanto, que a lei complementar deve estabelecer critérios especiais de tributação, podendo até indicar os setores aos quais podem ser aplicados, mas quem efetivamente os instituirá são os entes competentes para a exigência do tributo correspondente, quando verificados os seus pressupostos. Trata-se de “lei nacional” que condiciona a validade das leis ordinárias federais, estaduais e municipais. Como tal, aplica-se a todos os tributos.

O art. 146-A da CF outorga competência “nova” para a lei complementar dispor sobre critérios especiais de tributação em âmbito nacional, de forma coerente com a função uniformizadora das normas de direito tributário, reservada a esse tipo de diploma normativo. As normas gerais assim veiculadas excepcionam aquelas estabelecidas com fundamento no art. 146, por isso a criação do art. 146-A. Não compete à lei complementar disciplinar diretamente os tributos federais, estaduais e municipais, mas apenas estabelecer parâmetros a serem seguidos.

Quanto aos tributos de competência da União, o dispositivo é claro ao indicar que lei ordinária estabelecerá os critérios especiais de tributação.⁵⁵

Não há necessidade, portanto, de edição de lei complementar para tratar exclusivamente de critérios especiais de tributação para os tributos federais, pois a lei complementar é de estrutura, e não de conduta, e porque, para os tributos federais, o dispositivo já excepciona a possibilidade de regulação da matéria por meio de lei ordinária.

Além disso, essa visão reduziria drasticamente a aplicação do dispositivo aos tributos federais, esvaziando o seu objetivo que é o de não permitir que o sistema tributário, aí contemplados todos os tributos da federação, não seja causa de desvios concorrenciais.

Sobre a assertiva, vide a lição de Shoueri:

⁵⁴ Sobre o tema: BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10.ed. Brasília: UNB, 1999 (reimpressão 2006), p. 33-34; ROSS, Alf. **Sobre El Derecho y La Justicia**. 4. ed. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1977, p. 32; BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. Malheiros: 2001, p. 376-378; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Normas Jurídica e Proposições sobre Normas Jurídicas – Prescrições Jurídicas – O Papel dos Intérpretes**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 173, Janeiro/2010, p. 123-152; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Competência Tributária Municipal**. Revista de Direito Tributário. n. 54, out.-dez.1990, p. 158-159.

⁵⁵ SOUZA, Hamilton Dias de, **Crítérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal**, No prelo

O autor nega, ainda, a possibilidade da terceira leitura, valendo-se do argumento de que a referida norma conteria outorga de competência direta ao legislador para estabelecer, ele próprio, os critérios especiais de tributação. Efetivamente, se o artigo 146-A autorizar que se estabeleçam os critérios da hipótese de incidência, então somente o legislador competente para tanto é que poderia fazê-lo; se, entretanto, o dispositivo apenas autorizar que se disciplinem os critérios que poderão, nos limites da lei complementar, sofrer variações com tal finalidade, então a terceira leitura não será tão facilmente afastada. Afinal, é compatível com o ordenamento constitucional que a lei complementar defina o fato gerador dos impostos previstos na Constituição (artigo 146, III, 'a'). Não seria de se estranhar, daí, que o Constituinte tivesse previsto que o mesmo instrumento (lei complementar) previsse as hipóteses em que o fato gerador definido pudesse sofrer variações em nome da defesa da concorrência.

Finalmente, em coerência com suas premissas, o autor defende a quarta leitura, reduzindo, daí, o papel do legislador complementar aos tributos federais. O entendimento é bem defendido, mas, como toda tese jurídica, está sujeito a críticas. No caso, o maior óbice está na enorme redução do escopo da norma do artigo 146-A. Inclusive, se o dispositivo apenas alcança tributos federais, não está clara a razão da exigência de lei complementar, quando mera lei ordinária é basta para definir o fato gerado dos tributos.⁵⁶

Portanto, a lei complementar referida no art. 146-A deve fixar os parâmetros gerais para a instituição de critérios especiais de tributação, que podem, inclusive, ser elencados exemplificativamente no veículo normativo. Caso a lei complementar venha a tratar diretamente dos tributos de competências dos Estados e Municípios, será inconstitucional. Se dispuser acerca de tributo da União, será materialmente ordinária, tendo em vista a competência da União para estabelecer, mediante lei, normas de igual objetivo.

Com efeito, o artigo 146-A dispõe que a possibilidade de instituição de critérios especiais de tributação por lei complementar é “... *sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo*”.

A União possui competência, então, para produzir lei ordinária com o mesmo objetivo da lei complementar, isto é, “*prevenir desequilíbrios da concorrência*”, decorrentes da tributação.

Essa lei ordinária constitui norma de conduta⁵⁷ para os tributos de competência da União. Se contrariar os parâmetros gerais estatuídos pela lei complementar,

⁵⁶ SHOUERI, Luis Eduardo, Prefácio, Brazuna, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009. s/n

⁵⁷ Vide, sobre o tema, Hamilton Dias de Souza:

“(...) as normas tributárias constantes da lei ordinária da União são de competência ou de conduta? São de conduta. As normas de competência necessárias a implementar as disposições do art. 146-A da Constituição devem ser veiculadas por lei complementar. Ademais, a previsão em lei ordinária da União de normas tributárias

será ilegal. Se introduzir normas gerais, será inconstitucional, dada a necessidade de lei complementar para tal mister.

CONCLUSÃO

Diante das assertivas constantes deste ensaio, verifica-se que o art. 146-A da Constituição Federal aponta a necessidade de ponderação entre os princípios da livre iniciativa, livre concorrência, neutralidade e isonomia tributária, para que o tributo, em seu caráter indutor e, por vezes, extrafiscal, não seja fonte de desequilíbrio concorrencial, de modo a afetar o patrimônio mercado.

Para esse efeito, o dispositivo deve ser entendido no âmbito do sistema tributário, de forma que os desvios concorrenciais que pretende evitar são aqueles causados pela tributação e não os estruturais do mercado, para os quais existe regramento específico no âmbito do capítulo destinado à ordem econômica.

Nesse ponto, critérios especiais de tributação, que permitem influenciar a obrigação principal, considerada o núcleo da regra matriz de incidência, bem como os deveres instrumentais tributários, não podem ser instituídos com fins arrecadatórios, de modo que sua utilização deve ser realizada de acordo com os princípios da adequação e proporcionalidade. Esse critérios especiais visam corrigir as distorções tributárias, de modo que, cessada a causa do desequilíbrio concorrencial tributário, também deve cessar a utilização do critério

Além disso, a norma analisada atribui competência para a União instituir norma de estrutura, por meio de lei complementar, com o objetivo de estabelecer critérios gerais com base nos

aplicáveis a Estados, Distrito Federal e Municípios contrariaria a lógica do sistema tributário nacional, que supõe lei complementar para estabelecer normas gerais (CF, arts. 146, 155, III, §2º, XII, 156, III).

Isso não significa que a União fique indene às disposições de lei complementar. A lei complementar deve veicular normas gerais com vistas a uniformizar as leis federais, estaduais, municipais e distritais que venham a dispor sobre o tema. A União não tem competência para editar lei ordinária de normas gerais. Pode, entretanto, editar normas adicionais aplicáveis especificamente aos tributos federais, observando, no que couber, a lei complementar". (SOUZA, Hamilton Dias de, **Crítérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal**, No prelo)

quais os estados e municípios poderão estabelecer critérios especiais de tributação para os tributos de suas competências. De outro lado, a lei ordinária prevista no dispositivo é de conduta e permite que a União, no que tange aos tributos de sua competência, estabeleça os critérios especiais de tributação. A utilização errônea da Lei Complementar ou da Lei Ordinária permite, por fim, que se questione a inconstitucionalidade ou ilegalidade dessas normas, seja por afronta à competência Constitucional, seja por inadequação aos critérios gerais estabelecidos pela Lei Complementar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 16ª Ed; - São Paulo: Saraiva, 2010

ARAÚJO, Carlos Roberto Vieira. **História do pensamento econômico: uma abordagem introdutória**. São Paulo: Atlas, 1988.

AVILA, Humberto, **Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BARBIERI FILHO, Carlo, **Disciplina jurídica da concorrência – Abuso do poder econômico**, Resenha Tributária, 1984, p. 119/120 apud Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra Martins, **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 7, São Paulo, Saraiva, 1990.

BASTOS E MARTINS, Celso Ribeiro e Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 7, São Paulo, Saraiva: 1990.

BASTOS, Celso Ribeiro, **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 7, São Paulo: Saraiva, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10.ed. Brasília: UNB, 1999 (reimpressão 2006).

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. Malheiros: 2001.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006, São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, ligação e método**. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª edição.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Normas Jurídica e Proposições sobre Normas Jurídicas – Prescrições Jurídicas – O Papel dos Intérpretes**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 173, Janeiro/2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado, *Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional nº 42/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. N. 8. São Paulo: Dialética, 2004.

FALCÃO, Raimundo Bezerra, **Tributação e mudança social**. Rio de janeiro: Ed. Forense, 1981.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, **A economia e o controle do Estado**", parecer publicado no jornal "O Estado de S. Paulo", p. 50, em 04.06.1989, apud Eros Roberto Grau, "A Ordem Econômica na Constituição de 1988", 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Competência Tributária Municipal**. Revista de Direito Tributário. n. 54, out.-dez.1990.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

MEDAUAR, Odete, **Direito Administrativo Moderno**, RT, 7ª ed., 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira, **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1988.

NIRO, Raffaella, **Profili Costituzionali della Disciplina Antitrust**, Pádua, 1994.

NUSDEO, Fábio, **Desenvolvimento econômico – Um retrospecto e algumas perspectivas. Regulação e Desenvolvimento**. SALOMÃO FILHO, Calixto [coord.]. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

ROSS, Alf. **Sobre El Derecho y La Justicia**. 4. ed. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 1977.

SHOUERI, Luís Eduardo, **Normas Tributárias Indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHOUERI, Luis Eduardo, Prefácio, BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009. s/n

SILVA, Jose Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 15.ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 760.

SILVA, José Afonso, **Comentário Contextual à Constituição**. 4^a Edição, de acordo com a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 646.

SOUZA, Hamilton Dias de (coord); **Tributação Específica**; Prefácio, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Hamilton Dias de, **Crítérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal**, No prelo.

SOUZA, Hamilton Dias de, **Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição**, Revista Consultor Jurídico, 21 de set. de 2006 <http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao>. Data de acesso: 30 de março de 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010.