

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

MICHEL JEANDRO TUMELERO

ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:

neutralidade tributária e critérios especiais de tributação

SÃO PAULO

2015

MICHEL JEANDRO TUMELERO

ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:

neutralidade tributária e critérios especiais de tributação

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de especialista.

Orientação: Prof. Dra. Fabiana Del Padre Tomé

SÃO PAULO

2015

MICHEL JEANDRO TUMELERO

ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:

neutralidade tributária e critérios especiais de tributação

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de especialista.

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Angelina Maria e Bruno, pelo sacrifício dispendido de uma vida inteira à boa formação de seus filhos.

Agradeço a meus irmãos e amigos, pois sendo pela consanguinidade ou por sua ausência, tenho a todos muito estimo e os tomo como exemplo de vida, sempre usufruindo vossos bons conselhos, pela vossa sabedoria e discernimento sempre projetados em minha personalidade.

Agradeço aos palestrantes pela paciência e dedicação que ministraram vossos ensinamentos, pois somos sabedores das dificuldades e das limitações da carreira acadêmica em nosso país.

Agradeço especialmente a professora Thaís Helena Morando, por reservar seus finais de semana ao ministério do Direito Tributário, ônus somente suportado aos amantes da excelência doutrinária. Agradeço também aos momentos disfrutados em vossa presença, demonstrando a cada encontro a maravilhosa pessoa que és.

Agradeço também a professora Fabiana Del Padre Tomé, minha orientadora, pelo préstimo de vossos conhecimentos, aos quais intentei ao máximo absorver para o desenvolvimento de meu intelecto jurídico-tributário.

Agradeço aos colegas pela vossa perseverança e o quanto dela me contagiou. Por vezes pensei em desistir, não por me achar incapaz, mas pela total falta de perspectiva profissional. Mas vossos exemplos diários de luta em uma metrópole como São Paulo tão logo me traziam à realidade.

Agradeço aos funcionários da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sempre tão solícitos, atitude que dificilmente encontramos em outras instituições de ensino.

E ultimamente, o mais importante: agradeço a Deus e toda sua Unicidade, que por vezes me mostrou a verdade e a grandeza nos gestos mais simplórios da vida.

RESUMO

A Emenda **Constitucional** 42 de 2003 acrescentou o artigo 146-A a Constituição Federal de 1988. Explicitou no ordenamento **constitucional** o **princípio** da **neutralidade** tributária. O objetivo expresso no texto **constitucional** é prevenir desequilíbrios da **concorrência**, através do sopesamento de **critérios** especiais de **tributação**. Através da atuação estatal na ordem econômica mediante **tributação** inerente à competência outorgada, referida norma pretende coibir distorções concorrenciais no livre mercado geradas pela incidência tributária tipicamente exógena. Ambiguidades tributárias, o disposto no artigo 146-A da Constituição Federal estabelece a possibilidade de uma norma jurídica indutora ensejar conferir uma **neutralidade** de intervenção estatal, como forma de atuação estatal para prevenção de desequilíbrios.

Palavras-chave: Constitucional. Princípio. Neutralidade. Concorrência. Critérios. Tributação.

ABSTRACT

The Constitutional Amendment 42 of 2003 added the article 146-A to the Federal Constitution of 1988. Explained in the constitutional framework the principle of tax neutrality. The constitutional objective is to prevent imbalances of competition, considering the following special tax criteria. With this state intervention in economic order through taxation inherent jurisdiction granted, this amendment aims to curb distortions of competition in the free market generated by the tax incidence typically exogenous. Tax ambiguities, the article 146-A of the Constitution establishes the possibility of a inductor judicial norm to award the state intervention a neutrality as a way to prevent imbalances.

Key-words: *Constitutional. Principle. Neutrality. Competition. Criteria. Taxation.*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.	Artigo
ARTS.	Artigos
CADE	Conselho administrativo de defesa econômica
CC	Código civil
CDC	Código de defesa do consumidor
CEF	Caixa econômica federal
CF	Constituição federal
CIDE	Contribuição sobre a intervenção de domínio econômico
CONFEA	Conselho federal de engenharia e agronomia
CP	Código penal
CPC	Código de processo civil
CPP	Código de processo penal
CTN	Código tributário nacional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
DF	Distrito federal
DNER	Departamento nacional de estradas de rodagem
EC	Emenda constitucional
IE	Imposto de exportação
II	Imposto de importação
IOF	Imposto sobre operações financeiras
INSS	Instituto nacional do seguro social

IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto predial e territorial urbano
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre renda
ISS	Imposto sobre serviços
ITBI	Imposto sobre transferência de bens imóveis
LC	Lei complementar
LINDB	Lei de introdução às normas do direito brasileiro
OAB	Ordem dos advogados do Brasil
P.EX.	Por exemplo
SEBRAE	Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas
SENAC	Serviço nacional de aprendizagem comercial
SESI	Serviço social da indústria
SESC	Serviço social do comércio
STF	Supremo tribunal federal
STJ	Superior tribunal de justiça
TIPI	Tabela do imposto de produtos industrializados

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 O ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	11
1.1 Contexto Histórico	11
1.2 Prévia análise do artigo 146-A	13
2 INTERVENCIÓNISMO ESTATAL	16
3 ORDEM ECONÓMICA	20
4 NORMAS JURÍDICAS E NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS	26
5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E REGULADORA	29
6 DIREITO ECONÓMICO E CONCORRÊNCIA	36
7 TRIBUTOS: FUNÇÕES E EXPRESSÃO ECONÓMICA	40
8 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA	47
9 CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO	51
CONCLUSÕES	55
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

O Direito é um sistema de limites. Toda norma jurídica constitui alguma forma de limitação da liberdade humana.¹

A Constituição Federal de 1988, a denominada “Constituição Cidadã”, inovou por inserir ao ordenamento jurídico pátrio uma série de garantias e direitos fundamentais aos cidadãos jamais verificados anteriormente na história jurídica brasileira. Uma resposta positiva ao período sombrio vivenciado nos anos anteriores, tomados pelo risco iminente da usurpação dessas benesses.

Atinente à área tributária, a Constituição Federal, ao mesmo tempo em que outorgou, limitara o exercício da competência tributária dos entes públicos; quando não postulando, ratificando evolutivamente princípios constitucionais expressados nas anteriores Cartas Magnas.

Direito e Poder são valores antagônicos. Quanto maior o Direito, mais limitado será o Poder. A recíproca também é verdadeira, fato verificado em toda análise histórica, principalmente àquela atrelada ao Estado absolutista.

Seguindo o tino da rigidez e ensejando a segurança jurídica, a matéria tributária em nossa Constituição é postulado sem precedentes à nível mundial, medida de proteção ante experiência das criativas práticas legislativas brasileiras em relação aos tributos.

Até por consequência jurídica, o Estado que possui uma das maiores cargas tributárias mundiais deve ter os mais rígidos mecanismos para prevenção de abusos da atuação tributária, pois Poder sem controle é situação ditatorial nessa seara.

Nos últimos anos, referindo-se a história política brasileira, observamos a construção de um Estado populista; o populista inegavelmente é paternalista; um Estado paternalista é menos eficiente; em termos administrativos, menos eficientes significa mais deficitário.

Diante do exposto, na prática da administração pública brasileira, antes de corrigir as ineficiências do Estado, é mais fácil e menos desgastante politicamente aumentar os tributos,

¹ (MACHADO, Hugo de Brito, 2014, p. 279)

em especial a espécie dos impostos, como forma de captação de recursos para pagamento das contas públicas.

A ironia de tudo isso é que se comprova ser mais efetivo, tanto econômica quanto socialmente, o aumento de impostos do que o corte de privilégios, pois o tributo é uma forma de se “comprar” a cidadania. O cidadão adimplente de suas obrigações tributárias é mais ativo socialmente, exigindo uma contrapartida superior por parte do governo. Somente os ensinamentos de um grande letrado poderiam apagar essa impressão primeiramente errônea, pois preceitua Ruy Barbosa Nogueira²: “*o imposto é captação de riqueza, mas também pode ser instrumento jurídico de regulatividade*”.

Entre os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, o Poder Constituinte Derivado inovou ao inserir através da Emenda Constitucional 42 de 2003 o artigo 146-A na Constituição Federal que, apesar dos reclames dos mestres da boa doutrina, expressou a que convieram denominar de: ***princípio da neutralidade tributária***.

A inevitável expropriação econômica realizada pelos tributos é uma forma indireta de atuação estatal na atividade econômica, pois tal intervenção em âmbito econômico será sempre exceção no ordenamento jurídico brasileiro.

Afortunadamente pela desgraça, no ordenamento jurídico brasileiro, não é peculiaridade somente de a área tributária criar normas jurídicas ambíguas, que suscitam questionamentos mais apurados e que por vezes geram interpretações que destoam à lucidez científica.

A proposta do presente trabalho científico é estudar, sob o prisma do artigo 146-A, o conteúdo da norma, sua competência, limites constitucionais, a definição do princípio da neutralidade tributária e os critérios especiais de tributação, objetivando a realização de análise explanatória, como conclusão.

² (NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1999, p. 128)

1 O ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1.1 Contexto histórico

Na seara tributária houve, no decorrer dos anos, algumas alterações da Constituição Federal através de Emendas Constitucionais³, exercício do Poder Constituinte Derivado, que podemos destacar:

- **Emenda Constitucional n. 3, de 1993:** 1) previsão da substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º); e nova disciplina dos impostos estaduais (art. 155);
- **Emenda Constitucional n. 20, de 1998:** 1) nova disciplina para contribuições da seguridade social;
- **Emenda Constitucional n. 29, de 2000:** 1) nova disciplina ao IPTU (156, § 1º);
- **Emenda Constitucional n. 33, de 2001:** 1) nova disciplina às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (arts. 149, § 2º, e 177, § 4º); e 2) nova disciplina ao ICMS (art. 155);
- **Emenda Constitucional n. 37, de 2002:** 1) nova disciplina ao ISS, fixação de alíquotas mínimas por lei complementar, isenções (156, § 3º, I); 2) disposições sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais (156, § 3º, II);
- **Emenda Constitucional n. 39, de 2002:** 1) previsão da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A);
- **Emenda Constitucional n. 41, de 2003:** 1) nova disciplina para contribuições da seguridade social;
- **Emenda Constitucional n. 42, de 2003:** 1) autorização para instituição de regime único de arrecadação (art. 146, parágrafo único); 2) expressão do princípio da neutralidade tributária para a garantia da concorrência (art. 146-A); 3) princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*); 4) nova disciplina ao ITR (art. 153, § 4º); 5) nova disciplina ao IPVA (art. 155, § 6º).

³ (COSTA, Regina Helena, 2012, p. 58)

São modificações relevantes, pois todas alteraram normas do sistema tributário nacional e ensejam maiores questionamentos quanto à violação das *cláusulas pétreas* estabelecidas pela Constituição Federal (art. 60, § 4º).

O artigo 146-A foi introduzido no ordenamento constitucional através da Emenda Constitucional 42 de 2003, como um esforço dos governos federais, estaduais, distritais e municipais em realizar uma reforma no sistema tributário nacional, visando à “*elevação da sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e renda*”, fruto do constante originariamente do Projeto de Emenda Constitucional 41/2003 (PEC 41/03)⁴.

O texto original do Projeto de Emenda Constitucional tratava dos mais diferentes assuntos relativos à reforma tributária, desde a eliminação de exigência de lei complementar para a criação do imposto sobre grandes fortunas, passando pela progressividade do ITR e ITBI, até na criação de outro tipo de contribuição em substituição à CPMF.

Em relação direta à questão da concorrência, trazia alguns questionamentos sobre a desigualdade gerada por regimes especiais de ICMS e sobre a deslealdade das práticas de sonegação fiscal. Nada mais que isso. Nada se cogitava sobre a criação de um novo artigo na Constituição Federal, ainda mais com o texto do presente 146-A.

Somente ao tempo que o Projeto tramitou na Câmara de Deputados, foi motivo de 466 (quatrocentas e sessenta e seis) emendas ao texto original, de iniciativa do próprio Legislativo.

O conteúdo do artigo 146-A começou a tomar forma quando da discussão e votação da Emenda Aglutinativa Substitutiva Global de Plenário n. 27, pela Câmara dos Deputados em 03 de setembro de 2003, sendo aprovada em segundo turno após 20 (vinte) dias.

De encontro ao que se propõe o presente trabalho, outra ambiguidade tributária reside no fato de, ainda no momento do parecer proferido pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, quando do trâmite da matéria no Senado Federal, o texto do futuro artigo 146-A não era conhecido, somente previsão de seu conteúdo.

Seguindo o espantoso trâmite, com aprovação nos 2 (dois) turnos pelo Senado Federal em 11 e 17 de dezembro de 2003, em 19 de dezembro de 2003 era promulgada a EC 42/2003,

⁴ (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, 2009, p. 55)

cujo texto final acabou sendo bem distinto daquele proposto pelo Executivo, mas nada que assuste àqueles acostumados à dinâmica das práticas do Congresso Nacional.

O texto do artigo ficou assim expresso:

“**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.”

1.2 Prévia análise do artigo 146-A

A leitura do artigo 146-A nos permite estabelecer algumas relações objetivas e outras conjecturas, se possível for, do intuito legislativo quando da sua criação.

Como objetivo primordial, até pelo texto do Projeto de Emenda Constitucional, aduz a possibilidade da atuação estatal na atividade econômica para “*prevenir desequilíbrios da concorrência*”. A livre concorrência é um princípio da ordem econômica protegido constitucionalmente, não podendo sofrer qualquer violação, mesmo que estatal.

Origina-se assim, uma regra de competência legislativa, outorgando o legislador a estabelecer normas em sentido a atender objetivo específico.

Surge a grande problemática do artigo e o motivo de tamanha divergência entre os doutrinadores que se propuseram a analisar esta deformidade.

Dar-se-á a problemática ao fato do legislador concatenar uma competência tributária, que supostamente seria uma atribuição inquestionável, ao âmbito do domínio econômico, cuja competência destoa em relação à tributária.

Apesar do cuidado do legislador, mesmo que incidentalmente, em delimitar o campo material da competência dos entes em termos tributários e, apesar de toda prudência, os conflitos são imensos e a recíproca não existiu quanto à específica delimitação em termos de domínio econômico ou, pelo menos, foi menos assídua.

Somente com o objetivo de introduzir o tema que posteriormente será discorrido em plenitude e para completar o raciocínio iniciado anteriormente, o artigo 146-A se refere à “*concorrência*” como uma primordial da economia de mercado, o quê, dependendo da

situação, pode ser de competência legislativa da União privativamente (art. 22, VIII, CF), ou concorrentemente (art. 24, CF), assim como, privativa dos Municípios (art. 30, I e II, CF).

Continuando, o artigo estabeleceu que somente “*lei complementar*” poderá ser utilizada para a veiculação de “*critérios especiais de tributação*” que visam prevenir o desequilíbrio da concorrência.

Neste ponto específico houve a reserva de matéria nos moldes do artigo 146, assim como outras existentes na Constituição Federal.

Aliás, a redação do artigo 146-A poderia ter sido evitada se fosse inserida no corpo do artigo 146. Pois, se o objetivo do artigo derivado é que, através da lei complementar, o legislador possa estabelecer critérios especiais para prevenir desequilíbrios da concorrência, desnecessário a redação de novo artigo, a menos que o intuito seja mesmo a controvérsia motivada pela lasciva legislativa.

Aliás, Ives Gandra da Silva Martins e a grande maioria doutrinária concordam que o denominado princípio da neutralidade tributária, agora expresso no artigo 146-A da Constituição Federal, encontra-se implícito nos princípios constitucionais tributários:

“a matéria estava implícita na Constituição Federal, visto que não poderia a lei tributária, sob o risco de gerar descompetitividade, ser elaborada de forma a provocar descompassos, pois estaria ferindo princípios fundamentais de Direito Tributário, como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco”.⁵

Em relação aos “*critérios especiais*”, criou-se um campo subjetivo de atuação estatal que pode abarcar os mais variados objetivos.

A questão é identificar quais os são os critérios que devem ser utilizados e quais os desequilíbrios que se pretendam coibir. E se, em razão desses critérios especiais, não seja violado o estabelecido pelo texto constitucional quando da atuação legislativa. Nada justifica uma violação constitucional.

O artigo também estabeleceu a imposição da competência temporal da União quando o estabelecimento na nova norma porventura vir a legislar sobre matéria já disciplinada em âmbito federal.

Verifica-se a inconsistência do texto do artigo, pois depois de disciplinar que a lei

⁵ (MARTINS, Ives Gandra da Silva, 2005, pp. 290-291)

complementar estabeleça critérios especiais para prevenir o desequilíbrio da concorrência, ressalva que não haverá prejuízo se a matéria inerente ao novo dispositivo já tenha sido disciplinada por lei instituída pela competência da União.

Para finalizar essa breve análise, apesar do artigo 146-A estar contido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional do texto constitucional, na Seção I dos Princípios Gerais, trazendo a consagração do princípio da neutralidade tributária, bem poderia estar na Seção II das Limitações do Poder de Tributar, haja vista a atribuição de critérios especiais de tributação, qualificando-o como mais um limite ao poder de tributar do Estado, mesmo que a prevenção de desequilíbrios da concorrência se dê por uma atuação reacionária tardia do ente político.

2 INTERVENCIONISMO ESTATAL

Iniciamos o tópico citando o saudoso mestre Alfredo Augusto Becker, quando relacionou a tributação com sua interferência na economia: “*o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia*”⁶.

Verificamos quão antagônico pode ser o pensamento doutrinário em relação à aplicação do binômio *tributação-concorrência*, nos moldes do proposto pelo artigo 146-A da Constituição Federal, motivo de suas exacerbadas críticas.

A constituição da República Federativa do Brasil como Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF) atribuiu à ordem econômica o papel de arazoar ações entre fundamentos capitalistas e socialistas.

Se de um modo, a ordem econômica se baseia em economia de livre mercado, adotando princípios da livre iniciativa, propriedade privada e livre concorrência, por outro estabeleceu princípios de ordem social, como a valorização do trabalho humano, da dignidade humana, a justiça social, função social da propriedade etc.

Esta composição do Estado Brasileiro é fruto da evolução da forma de atuação dos Estados, pela conexão entre a tributação, suas funções e o tamanho do próprio Estado.

A concepção de Estado histórico é inerente ao caráter absolutista, centrado no poder ilimitado do monarca, sem quaisquer tipos de restrições de âmbito religioso, político, econômico ou legal.

O desenvolvimento do Estado absolutista acelerou sua derrocada, de forma autofágica, pela pressão interna das elites burguesas propulsionadas pelos ótimos resultados financeiros de suas atividades comerciais e pelo crescente desejo de usurpar a figura celestial dos monarcas.

Diante do poder financeiro conquistado, a burguesia queria transpassar o papel de coadjuvante da política do Estado absolutista, pelos crescentes questionamentos ao poder do monarca, antes incondicional.

Em uma cronologia não muito precisa, mais baseada nos fatos históricos, o absolutismo enfrentou resistência no século XVIII quando do advento do iluminismo. As bases da doutrina absolutista eram veementemente questionadas pela eleição da razão como

⁶ (BECKER, Alfredo Augusto, 2007, p. 593)

instrumento imprescindível das condutas políticas, expressão do iluminismo que se estendeu em diversos âmbitos partindo das artes.

O ápice de confrontação entre as doutrinas absolutistas e o iluminismo foi a Revolução Francesa de 1789, que propiciou as bases do Estado liberal, baseadas no absentismo econômico, na individualidade do cidadão e na valorização da liberdade. Era uma revolução essencialmente burguesa visando à expansão capitalista, pela supressão dos entraves absolutistas.

Surge o primórdio da livre iniciativa, onde cada indivíduo é livre para produzir e gerar sua riqueza, sob o manto da garantia do Estado liberal.

O Estado liberal era indiferente à realidade social, não dando importância às exclusões surgidas com as disparidades financeiras. Surgia como garantidor da ordem pública, sem intervenção na ordem financeira. O direito estabelecido pelo Estado liberal era instrumento de nítido aspecto repressivo.

Nas palavras de Paulo Caliendo, “*o Estado Liberal irá defender uma fiscalidade limitada ou mínima necessária à manutenção de um Estado Mínimo. Desse modo a tributação deve manter-se neutra econômica e socialmente.*”⁷.

Portanto, a norma tributária do Estado liberal teria o objetivo precípuo de financiar o Estado, nada além. Essa é a visão primitiva de tributo inerente ao estágio embrionário da composição de Estado como unidade política. Não se enquadra ao atual Estado moderno e tampouco ao modelo brasileiro de Estado, pela notória utilização de práticas de indução de condutas por meio de normas tributárias, objetivo do presente estudo.

A norma tributária do Estado liberal está limitada somente à sua função fiscal, nas palavras de Diego Bomfim:

“As normas tributárias – pautadas na competência tributária outorgada pelas demais normas do próprio sistema normativo – deveriam apenas concretizar e operacionalizar o trespasse de recursos dos particulares ao Estado, não havendo preocupação em indução de condutas por meio das normas tributárias, nem mesmo espaço para determinação legal a respeito de como os recursos arrecadados deveriam ser aplicados.”⁸

Estabelecida como a classe detentora do poderio econômico, a burguesia viu-se pressionada por reivindicações que outrora ambicionava. A burguesia enfrentava outra oposição para manutenção de seu *status quo*, ironicamente fortalecida pela própria expansão

⁷ (CALIENDO, Paulo, 2009, p. 145)

⁸ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 84)

capitalista: a classe proletária.

O Estado liberal, fortalecido pelos aportes financeiros propiciados pela expansão das atividades econômicas protagonizadas pela burguesia, encontrava-se em situação delicada, baixo às crescentes pressões do contingente demográfico que ocupava as grandes cidades beneficiadas pelo desenvolvimento econômico.

Os governantes não mais poderiam ficar inertes às reivindicações sociais, sob pena não de destruição do Estado liberal, mas sim do próprio Estado nacional.

O mundo precisava encontrar mecanismos para equilibrar a ordem liberal e a ordem social. Nos Estados Unidos da América foi criado o *New Deal*⁹, criando o *Welfare State* (Estado do Bem-Estar), afastando o liberalismo econômico por meio da intervenção estatal sobre o domínio econômico e social.

Assim, o Estado liberal, em sua concepção jurídica, funcionava como um conjunto de normas repressoras, enquanto o Estado social funcionava pela utilização de normas jurídicas para promoção no âmbito social.

O Estado Democrático brasileiro atual é uma ponderação entre o Estado liberal em termos econômicos e o Estado social em termos de políticas promocionais, como forma de harmonizar o padrão de modernização exigido em ambiente de livre concorrência com a proteção dos valores coletivos.

A exploração de atividade econômica não pode ser realizada constantemente pelo Estado brasileiro. Somente mediante autorização legal específica e embasada em ‘*imperativos de segurança nacional*’ ou de ‘*relevante interesse coletivo*’, nos termos do artigo 173, *caput*, da Constituição Federal.

Assim, o intervencionismo estatal, em termos econômicos, quando necessária é pontual, e se expressa pela exceção, nunca pela prática corriqueira.

Intervenção, pela própria etimologia da palavra, significa algo muito mais contundente que a atuação normal. Significa uma atuação específica e de maior intensidade naquilo que deveria estar funcionando normalmente, ou que normalmente, é um campo onde não se atuaria.

A primeira Constituição promulgada, de 1891, estabeleceu de forma tímida alguma intervenção estatal (art. 35, § 2º), pois captava elementos tradicionais da ideologia liberal.

⁹ Plano econômico estadunidense lançado após a crise econômica de 1929.

Alguns autores têm uma visão mais radical, como Diego Bomfim, e apontam que esta Constituição “*nem sequer previa a possibilidade de intervenção econômica pelo Estado.*”¹⁰

Devido à evolução do Estado e também aos acontecimentos históricos no cenário brasileiro, passando de Estado quase que liberal e se tornando gradativamente numa Ditadura, para posteriormente retomar a uma redemocratização em 1988, foi necessário certa rigidez nesta Carta Magna à garantia dos direitos individuais e à delimitação da intervenção estatal, visando a não violação dispositiva constitucional.

A intervenção na atividade econômica deve estar alicerçada na obtenção dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil dispostos no artigo 3º da Constituição Federal:

- I. construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II. garantir o desenvolvimento nacional;
- III. erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV. promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação;

Portanto, a intervenção estatal do Estado Brasileiro na economia de mercado deve ser mínima, sendo que nula seria sua intenção. Seus limites são todos delimitados pela própria Constituição Federal como forma de coibir a estatização do domínio econômico, por violação da economia de livre mercado.

Conclui-se que a intervenção econômica do Estado é sua atuação como agente regulador da economia, seja direta ou indiretamente¹¹.

¹⁰ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 85)

¹¹ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 95)

3 ORDEM ECONÔMICA

Pretendemos analisar como a tributação impacta na concorrência. Avaliaremos como a tributação se submete, através de sua expressão econômica, aos princípios constitucionais da ordem econômica.

O Estado deve promover o desenvolvimento econômico respeitando as necessidades da estrutura de sociedade, de acordo com o que dispõe sua Carta Magna. A ação do Estado em relação à economia ocorre por meio de um sistema jurídico, chamado de “ordem econômica”.

O corpo da Constituição Federal é formado por várias “ordens”, subsistemas jurídicos internos consagrados em nível constitucional, que refletem seus conceitos jurídicos nas normas infraconstitucionais. Assim, dentro da Constituição existe a ordem tributária, a ordem pública, a ordem econômica etc.

A expressão “Constituição Econômica” originou-se da juspublicística alemã, quando da Constituição Alemã da República de Weimar (1919), estabelecendo uma sistemática onde as normas referentes à ordem econômica ocupavam um espaço próprio e importante, ao contrário de constituições imediatamente anteriores, como a Constituição do México (1917) e na União Soviética (1918).

Merece menção também a Constituição Alemã (1919) pela grande influência proporcionada a nível mundial em vários âmbitos, em destaque ao tributário, sendo considerada como a precursora do direito tributário moderno, por estabelecer o primeiro código constituído sobre o campo tributário.

Necessário realizar a diferenciação entre domínio econômico e ordem econômica. Segundo Diego Bomfim:

“Assim, não se deve confundir domínio econômico com ordem econômica. Enquanto a primeira expressão é reservada para representar o mundo do ser (conjunto de atos recortados como relevantes ao direito positivo), a segunda tem o condão de representar o conjunto normativo que possui como objetivo justamente o domínio econômico (normas, portanto, que têm como escopo prescrever condutas referentes ao domínio econômico).”¹²

O Estado Brasileiro se caracteriza pelo equilíbrio de valores liberais com valores sociais, harmonizados pelos fundamentos do artigo 1º (soberania, cidadania, dignidade humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e pluralismo político) e pelos

¹² (BOMFIM, Diego, 2011, p. 96)

objetivos fundamentais expressados pela Constituição Federal no artigo 3º (construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação).

Assim, a atuação dos agentes econômicos na economia de mercado, como a própria atuação estatal quando que revestido desse caráter, deve estar consubstanciada em princípios constitucionais da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, como forma de alcançar a justiça social.

Estabelecidos pelo Poder Constituinte Originário, os princípios constitucionais da ordem econômica são 9 (nove), nos termos dos incisos do artigo 170 da Constituição Federal:

- 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.

O parágrafo único do artigo 170 reforça a premissa constitucional da livre iniciativa da pessoa como pressuposto da dignidade humana, assegurando a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, não podendo o trabalho humano ser subjugado ou explorado a níveis compatíveis aos da escravidão.

Aliás, é o que se proíbe pela “Constituição Cidadã”. Qualquer forma de interferência na atividade humana para o provento de seu sustento, inclusive permitindo ao Estado intervir somente naquilo que lhe está legalmente estabelecido.

Em termos de tributação e ao que se propõe a sua análise em termos de artigo 146-A,

interessa saber os reflexos da tributação na ordem econômica, através do princípio da livre concorrência.

A livre concorrência não autoriza os agentes econômicos que, na busca pelo seu mercado consumidor, atuem fora da legalidade, cometendo ilícitos.

É justamente o quê o Estado busca coibir em momento de intervenção.

O que é livre é a atuação na economia de mercado, o ingresso dos agentes econômicos, não suas práticas em si, que devem respeitar as leis.

Imprescindível realizar a distinção entre atividade financeira e atividade econômica, campo onde realmente os reflexos do artigo 146-A surtirão seus efeitos.

Nos dizeres de Zelmo Denardi, a distinção ocorre no âmbito de que “*na ordem privada, diz-se **financeira** a atividade-meio, desenvolvida na captação e aplicação de recursos monetários, e **econômica** a atividade-fim, que compreende a produção de bens e serviços, bem como a troca dos recursos materiais de vida na sociedade humana*”¹³.

Portanto, quando o Estado atua na atividade econômica, significa que se comporta como fosse uma empresa, que produz bens ou disponibiliza serviços.

Dessa forma, o Estado atua como um agente econômico, em nada se diferenciando de outras empresas.

Esta intervenção é denominada direta ou interna.

Pode ser realizada por absorção ou participação.

Em regime de absorção, o Estado toma para si a produção de bens ou prestação de serviços considerados extremamente essenciais à soberania nacional ou aqueles que dispendam um poderio econômico compatível somente com o tamanho do próprio Estado.

Geralmente nesses casos, o Estado atua em monopólio.

Pelo regime de participação, o Estado intervém na atividade econômica em situação de parceria com outros agentes econômicos, visando inicialmente fomentar o desenvolvimento de atividades econômicas específicas que posteriormente serão entregues à iniciativa privada, mas que por ora necessitam, todavia, de apoio estatal.

Eros Roberto Grau explica com maestria as diferentes atuações estatais em relação ao domínio econômico:

¹³ (DENARI, Zelmo, 2008, p. 3)

“A intervenção *no* domínio econômico ocorre quando o Estado desempenha uma ação própria de agente econômico, seja por absorção, quando assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor, seja por participação, quando assume parcialmente o controle desses meios em determinado setor. A intervenção *sobre* o domínio econômico, por sua vez, em que o Estado exerce poder regulador, se dá mediante direção, ao se estabelecer normas de comportamento compulsório aos agentes do mercado, ou por indução, quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção para provocar determinados comportamentos)”¹⁴

Indiretamente o Estado intervém na economia de livre mercado atuando como agente regulador, estabelecendo normas à realização de comportamentos que proporcionam obtenção de resultados específicos, através de direção de forma repressiva de comportamentos ou através de indução negativa ou positiva de comportamentos.

Tomando os pressupostos já estabelecidos por Eros Roberto Grau, podemos realizar a construção da seguinte síntese¹⁵:

- i. Intervenção estatal *no* domínio econômico: o Estado como agente econômico em intervenção direta;
 - *por absorção* (assunção integral da atividade econômica em sentido estrito)
 - *por participação* (assunção parcial da atividade econômica em sentido estrito)
- ii. Intervenção estatal *sobre* domínio econômico: o Estado como agente normativo de regulação legislativa, em intervenção indireta;
 - *por direção* (determinação para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas mediante a utilização de normas jurídicas repressivas)
 - *por indução* (estímulos positivos ou negativos para que os agentes econômicos empreendam determinadas condutas mediante a utilização de normas jurídicas promocionais)

É possível perceber a excentricidade de, quando o Estado intervenha *sobre* o domínio econômico, estar numa situação tão favorecida à qual o próprio jogador (Estado) define as regras do jogo (domínio econômico).

Assim, o Estado intervindo *no* e *sobre* o domínio econômico pode gerar distorções na concorrência. Resta saber se são estas as distorções ou desequilíbrios que se pretendam coibir com a criação do artigo 146-A.

¹⁴ (GRAU, Eros Roberto, 1998, p. 157)

¹⁵ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 99)

A grande questão é estabelecer a norma para que a tributação e a concorrência possam se ajustar, tentando que a tributação não gere efeitos negativos à segunda, e que ambas sejam utilizadas como instrumentos para o desenvolvimento da atividade econômica.

Conceituada está que em relação à atuação ao domínio econômico, o Estado atua por absorção, participação, direção e indução.

Realizando a releitura do artigo 146-A e buscando relacioná-lo com as possíveis formas de atuação estatal, podemos descartar as formas diretas de atuação na atividade econômica, pela preservação da isenção mínima do Estado como agente econômico.

Subsistem ainda as formas indiretas, então dispostas por direção e por indução.

A intervenção por direção consiste no estabelecimento de normas jurídicas repressivas para que os agentes econômicos empreendam determinada conduta.

Em termos tributários, é incompatível com o disposto no artigo 146-A uma norma repressiva como critério especial para prevenir desequilíbrios na concorrência, ou seja, ordem econômica.

A instituição de tributo para proibir práticas econômicas não é legítima, mesmo quando abusiva e afrontando o princípio da livre concorrência, pois nos termos do artigo 3º do CTN, os tributos não podem constituir sanção de atos ilícitos.

A intervenção por direção através de normas repressivas também não se consubstancia com a regra-matriz de incidência dos tributos, pois não pode obrigar o contribuinte a realizar um fato gerador. Ao contrário, somente iremos comentar por amor à argumentação, é surreal a criação de qualquer norma, em termos tributários, que reprima o contribuinte a não realizar o fato gerador, forçando-o a um planejamento compulsório de elisão fiscal eficaz.

No contexto do artigo 146-A, a tributação somente se justifica mediante uma intervenção por indução, onde através de normas que proponham evitar os desequilíbrios da concorrência, o contribuinte seja induzido a comportamentos negativos ou positivos visando um benefício que lhe é proposto justamente pela norma, como forma de compensação ou prêmio.

Assim, o contribuinte não é obrigado a se comportar como queira o legislador, mas sim, se o fizer nos termos da norma indutora, é gratificado.

Tal gratificação pode advir através de isenções, reduções da base de cálculo, diferenciação de alíquotas etc.

Porém, cristalino a ideia que a norma indutora responsável pela prevenção de desequilíbrios da concorrência não pode causar distorções e pela própria intervenção criar desequilíbrios, como a situação de desigualdade de concorrentes.

É possível fixar que a tributação como instrumento de intervenção econômica para prevenir desequilíbrios da concorrência é essencialmente por indução.

4 NORMAS JURÍDICAS E NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Toda norma jurídica influencia o comportamento humano.

Como dito alhures, o Direito é um sistema de limites. Toda norma jurídica constitui alguma forma de limitação da liberdade humana¹⁶.

Ocorre que algumas normas são criadas justamente com o objetivo de produzir determinados comportamentos. Algumas normas influenciam mais os comportamentos que outras.

Segundo a lição de Norberto Bobbio:

“Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular o comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras”¹⁷

Por este entendimento, as normas de condutas teriam como objetivo regular, diretamente, as condutas intersubjetivas, visando alcançar objetivos individuais, sendo que as normas de estrutura ou organização teriam o objetivo de regular o direito em sua totalidade, criando condições para que os objetivos individuais pretendidos pelas normas de comportamento fossem alcançados.¹⁸

Para chegarmos à referida conceituação, devemos abstrair o fato de que toda norma jurídica regula condutas, visando à operacionalidade do critério de classificação. Não realizando essa ressalva, fica mais penoso o alcance de uma distinção que possa ser empreendida para avançarmos na discussão, pois o próprio BOBBIO admite: “*também as normas de organização [de estrutura], pelo simples fato de serem normas, são normas de conduta*”.¹⁹

De encontro ao propósito do presente trabalho, faz-se necessário a distinção entre as normas que delimitam o poder de tributar, conformando a competência tributária e as normas que visam criar critérios para prevenir o desequilíbrio da concorrência.

Em relação à competência tributária, entendemos que sejam essencialmente normas de

¹⁶ Ver Introdução.

¹⁷ (BOBBIO, Norberto Apud BOMFIM, Diego, 2011, p. 108)

¹⁸ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 109)

¹⁹ (BOBBIO, Norberto Apud BOMFIM, Diego, 2011, p.109)

estrutura, pois são voltadas à regulação da criação normas atinentes aos tributos.

São normas mais amplas, que definem os entes públicos competentes à criação dos tributos, seus critérios formais e materiais.

Baseada na norma de competência tributária, estabelecida nos termos da Carta Magna, o legislador infraconstitucional exerce (conduta) sua competência criando os tributos delimitados pelos critérios estabelecidos no antecedente, projetando seus reflexos naquilo que hipoteticamente ocorrerá no conseqüente.

Em relação ao disposto no artigo 146-A, o que está pretendendo se estabelecer são critérios especiais de tributação, inerentes à norma. Não estabelecer a própria norma de tributação.

Assim, quando se dispõe ao estabelecimento de critérios especiais de tributação, que visam prevenir os desequilíbrios da concorrência, a atuação estatal ultrapassa os limites da competência tributária refletindo seus efeitos na ordem econômica.

Apesar das normas tributárias serem predominantemente normas de estrutura, a partir do instante que se proponham a atuar na ordem econômica, seu objetivo nitidamente é a produção de comportamentos, portanto, muito mais uma norma de conduta que de estrutura.

O Estado através da edição de normas jurídicas detém o atributo da coerção. Pode dirigir os comportamentos da sociedade. Porém, como dito alhures, a intervenção por direção através de normas repressivas não se consubstancia com o regramento do direito tributário, pois não se pode obrigar o contribuinte a realizar comportamento contrário os princípios tributários constitucionais.

Mas além do poder de impor comportamentos através do que se chama de normas de direção, pode o Estado se utilizar de normas de indução para intervir no fenômeno da tributação, pois constitui um rico instrumento à indução do comportamento dos agentes econômicos.

Numa rápida síntese, a norma jurídica de exegese indutora criará critérios especiais de tributação. Não há que se falar em tributos meramente indutores, mas em *normas tributárias indutoras*, expressão muito bem desenvolvida no Brasil por Luís Eduardo Schoueri²⁰.

²⁰ “A opção, neste estudo, pela referência às ‘normas tributárias indutoras’ em lugar dos ‘tributos indutores’ ou ‘tributos arrecadadores’ deve-se à premissa de que as últimas categorias dificilmente se concretizariam, em sua forma pura. De um lado, por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação. Fosse irrelevante ou indesejada a receita proveniente dos chamados

Assim, como anota o doutrinador, não se deve falar em tributos indutores, mas em normas tributárias indutoras, que, não obstante tenham uma função de regulação, são também normas que têm importância sob o aspecto da fiscalidade.

José Luis Ribeiro Brazuna realiza uma identificação da norma tributária indutora:

“A norma tributária indutora pode ser identificada na norma tributária pela verificação da existência de uma função indutora de comportamentos, diversa das outras duas funções que podem vincular a norma tributária, quais sejam, a função de distribuição da arrecadação tributária e a função simplificadora”.²¹

Assim, a produção excessiva de normas tributárias é devida à necessidade de aumento das receitas tributárias, enquanto as normas jurídicas indutoras visam reprimir a evasão fiscal, alçar da informalidade determinadas atividades econômicas, atender interesses de grupos específicos para a criação de regimes tributários excepcionais, entre outros motivos.

É necessário registrar que a neutralidade tributária não obsta a implementação de outros objetivos definidos na Constituição Federal, tais como as normas tributárias indutoras, que são utilizadas como mecanismos de intervenção na atividade econômica.

Além disso, a utilização de norma de indução deverá, em princípio, ser temporária, cessando a sua aplicação tão logo sejam obtidos os resultados pretendidos para a promoção do objetivo específico, no caso do artigo 146-A, a prevenção dos desequilíbrios da concorrência.

‘impostos extrafiscais’, não haveria porque o constituinte contemplá-la. Por outro lado, a mera decisão, da parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito sócio-econômico de sua decisão. Afinal, de regra, o legislador tributário não precisa se valer de um tributo ‘tributo indutor’, propriamente dito, para atingir suas finalidades, preferindo antes adotar modificações motivadas por razões indutoras em normas tributárias preexistentes”. (SCHOUERI, Luís Eduardo, 2005, p. 16)

²¹ (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, 2009, p. 126)

5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E REGULADORA

A Constituição Federal de 1988 outorga uma série de competências aos entes políticos, para legislar sobre matérias que disciplinam os cidadãos à vivência na República.

Assim Tércio Sampaio Ferraz Júnior doutrina:

“Competência é uma forma de poder jurídico, isto é, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Enquanto poder jurídico, competência pode ser entendida, especificamente, como capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio e de acordo com certos enunciados”.²²

O mesmo doutrinador, entre as várias acepções do termo, conceitua competência como autorização outorgada normativamente a determinadas pessoas para a criação de outras normas, dentro de limites materiais e formais preestabelecidos²³.

As competências relativas à tributação e à ordem econômica em nosso ordenamento jurídico são distintas. Por esta peculiaridade, verifica-se de antemão a problemática em estabelecer critérios especiais de tributação em se tratando de concorrência.

Federalismo e territorialidade são princípios constitucionais de extrema importância ao estudo da tributação e concorrência, pois o primeiro reflete a constituição orgânica do próprio Estado e o segundo uma expressão de vossas competências.

Segundo Zelmo Denari, uma das características mais marcantes do federalismo como modelo estatal, “*é que os Estados partícipes do movimento despem-se de sua soberania no momento mesmo do ingresso na federação, mas conservam, com algumas limitações, as respectivas autonomias políticas e administrativas, vale dizer, tributárias*”²⁴.

O princípio federalista é a base da formação do Estado Brasileiro em República, pela união indissolúvel de seus entes políticos (*caput* do artigo 1º da CF), pela rigidez absoluta que o Poder Constituinte Originário outorgou à matéria, estabelecida como *cláusula pétrea* da Constituição Federal (artigo 60, § 4º, I).

No Brasil, o federalismo é delineado originalmente pela Constituição Federal, com a permissão de edição de normas sobre matérias específicas, *p.ex.* direito comercial, ambiental etc.

²² (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio, 1992, p. 3069)

²³ (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio, 2003, pp. 159-160)

²⁴ (DENARI, Zelmo, 2008, p. 41)

Outorga-se assim, a *autonomia* entre os entes políticos, podendo exercer suas competências administrativas e políticas, dentro dos limites estabelecidos pelo teto constitucional, sem intervenção.

Em consequência da ordem jurídica nacional, a *soberania* fica adstrita ao Estado Federal, sendo a expressão de sua personalidade jurídica internacional, nas representações diplomáticas com outros países, vinculando a Federação. Tem-se de extremada importância o fato de o *pacto federalista* ter sido firmando pela formalização da Constituição.

Existe um conceito de *Federação*²⁵, porém este conceito não é universal. Não existe um *arquetipo eterno*²⁶ para o que se conceitua Federação, sendo que cada nação federalista adequou essa forma de organização estatal às suas necessidades políticas, econômicas e sociais²⁷.

Tomando como exemplo 2 (dois) Estados Federalistas de nossa proximidade, demonstramos o quão peculiar é a constituição de cada Federação. No Brasil, pela autonomia municipal e distrital, os Municípios e o Distrito Federal foram alçados à condição de entes políticos no mesmo nível da União e Estados. É lógico que existe uma hierarquia entre os entes pela expressão de seus poderes politicamente, mas na concepção jurídica constitucional, os Municípios são membros do pacto federativo em condições igualitárias.

Em relação aos Estados Unidos da América, os Estados tem autoridade para legislar sobre direito penal que no caso brasileiro, é de competência privativa da União (art. 22, I, CF). Por vezes temos informações pelos noticiários jornalísticos que determinado Estado americano liberou o aborto, ou que outro, proibiu pena de morte etc.

Enfim, são peculiaridades do Estado federalista atribuídas ao momento histórico de sua constituição em Nação, determinados por seus elementos intrínsecos: povo, soberania e território.

O federalismo é uma ferramenta imprescindível para a ordem social e econômica, tratando-se de um movimento baseado pela harmonização, no pluralismo e na solidariedade. Fosse o Brasil um Estado unitário, por sua dimensão territorial, outras dificuldades ainda maiores existiriam à promoção da ordem econômica proposta na Constituição Federal, como a redução das desigualdades regionais e sociais e a defesa do meio ambiente.

Importante salientar que a solidariedade poderá prevalecer, desde que a norma

²⁵ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 123)

²⁶ (CARRAZA, Roque Antonio, 2012, p. 145)

²⁷ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 122)

tributária não imponha ônus excessivo, observe a capacidade contributiva e não contemple tratamento desigual injustificado ou arbitrário.

Direito tributário e ordem econômica no Brasil, também são matérias específicas com permissão de edição de normas, atribuídas aos entes políticos. Ainda que a competência sobre direito tributário e direito econômico seja de caráter concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, I, CF), a relação entre tributação e concorrência se dá em competências diferentes, pois os tributos que interferem na ordem econômica, através das suas expressões de valor monetário, são de competência de todos os entes políticos.

O princípio da territorialidade não está expresso no Constituição Federal, mas é decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. Assim como a territorialidade geográfica do princípio federativo, o poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos até os limites geográficos da pessoa jurídica que as editou.

Assim, a lei federal valerá por todo território nacional; a lei estadual dentro das fronteiras estaduais e as municipais e do distrito federal no espaço interno de seu domínio geográfico.

Como doutrina Paulo de Barros Carvalho, “*a observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou*”²⁸.

No contexto do ordenamento tributário nacional, temos o definido como *federalismo fiscal*:

“Quando se alude ao federalismo fiscal é, justamente, para particularizar as dificuldades enfrentadas pelo Estado Federal para conciliar os objetivos nacionais de distribuição das receitas tributárias com os interesses locais das esferas autônomas dos Estados-membros. Para corrigir distorções suscitadas pela concentração de recursos tributários pelos Estados mais desenvolvidos da Federação, e assegurar uma participação igualitária de todas as unidades na oferta de serviços públicos em nível nacional, é que se cogitou estabelecer uma política fiscal de transferência de recursos.”²⁹

Concluindo sobre federalismo e territorialidade, felizes as palavras de Diego Bomfim sobre o sistema jurídico, conceituando direito positivo como um conjunto de normas, determinado territorial e historicamente: “*o direito é um conjunto de normas válidas em determinado território e em certo momento histórico*”. E conclui: “*o direito positivo brasileiro é o conjunto de normas válidas na extensão territorial da República Federativa do*

²⁸ (CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, p. 216)

²⁹ (DENARI, Zelmo, 2008, p. 41)

Brasil, no tempo presente”³⁰.

Seguimos na conceituação da competência pela visão tributária. Nas palavras do mestre Roque Antônio Carrazza, “*competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos*”³¹; e no Brasil, a delimitação da competência dos entes políticos é “*reclamo impostergável*” dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou³². “*Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição*”³³.

Assim, a Constituição Federal delimitou o *campo tributável*³⁴ de cada ente público, discriminando a materialidade tributária. A aptidão para criar tributos tem campo restrito para cada ente, sendo classificada em:

- i. *privativa*: quando atribuída em caráter exclusivo, a cada ente político³⁵;
- ii. *comum*: quando atribuída a todos entes, abarcando taxas, contribuição de melhoria e contribuições dos respectivos servidores³⁶;
- iii. *exclusiva*: atribuída à União, para instituição de empréstimos compulsórios e ademais contribuições, exceto as de caráter competência *comum*³⁷;
- iv. *extraordinária*: atribuída à União, em casos de guerra, podendo ou não recair sobre situações previstas³⁸;
- v. *residual*: atribuída apenas à União e atinentes a impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas³⁹;

Percebemos que as normas que delimitam a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, moldando o poder de tributar constitucionalmente estabelecido, são classificadas como verdadeiras *normas de estrutura*⁴⁰ estudadas por Paulo de Barros Carvalho, uma vez que irão regular a relação de outras normas relativas aos tributos.

Essas normas de competência previstas constitucionalmente delimitam o poder de tributar, estabelecendo o campo dentro do ordenamento jurídico posto em que os entes

³⁰ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 43)

³¹ (CARRAZA, Roque Antonio, 2012, p. 567)

³² (CARRAZA, Roque Antonio, 2012, p. 565)

³³ (CARRAZA, Roque Antonio, 2012, p. 566)

³⁴ (CARRAZA, Roque Antonio, 2012, p. 574)

³⁵ CF. arts. 153, 155, 156 e 149-A.

³⁶ CF. art. 145, I e II, e art. 149, §1º.

³⁷ CF. arts. 148, 149 e 195.

³⁸ CF. art. 154, III.

³⁹ CF. art. 154, I.

⁴⁰ (CARVALHO, Paulo de Barros, 2010, pp. 113-126)

políticos podem exercer sua competência tributária, disciplinando a forma de criação das normas referentes aos tributos.

Há de se fazer uma distinção entre a competência tributária e o poder tributário estatal.

Nas palavras de Diego Bomfim:

“A própria Constituição Federal, quando insere as imunidades dentre as *limitações ao poder de tributar*, traz ínsita essa ideia de cisão entre as duas realidades, firmando como corolário um conceito mais amplo (*poder*) que, após ser lapidado por normas jurídicas (dentre elas as de imunidade), é transmutado ao conceito de *competência tributária*.”⁴¹

No Brasil não há de se falar em *poder tributário* devido a sua limitação, quer seja pela própria norma constitucional ou, pelos grandes princípios constitucionais gerais e tributários.

O *poder tributário* já nasce *competência tributária*, pelos *limites ao poder de tributar*.

A competência tributária possui como características:

- a. *privatividade*;
- b. *indelegabilidade*;
- c. *incaducabilidade*;
- d. *inalterabilidade*;
- e. *irrenunciabilidade*;
- f. *facultatividade*.

Privatividade no sentido da criação de tributos somente pela pessoa política competente, sendo que o contrário viola as normas constitucionais. Não se confunde com a competência tributária comum, pois esta se refere à materialidade dos tributos e não a atuação do ente político.

Assim, mesmo que a materialidade do tributo seja comum, *p.ex.* contribuição de melhoria, a atuação legislativa para expressão da competência tributária será privativa do ente político, podendo estabelecer as diretrizes de sua norma tributária, sem interferência alheia, sempre dentro dos pressupostos constitucionais estabelecidos.

A competência tributária é *indelegável, incaducável, inalterável e irrenunciável*, pela ordem pública estabelecida.

Por disposição constitucional, não é transferível. Não existe prazo de validade. Seu prazo é a própria existência da Constituição Federal. Não pode ser diminuída aumentada, nem

⁴¹ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 114)

renunciada, por já estabelecida.

Situação diversa da criação de tributos é sua arrecadação e administração. A pessoa para compor o polo ativo da relação jurídico-tributária pode ser distinta do ente político, desde que determinado por lei. É o que se denomina *capacidade tributária ativa*.

Nesses casos, o ente político ‘transfere’ sua capacidade tributária ativa a uma pessoa pública ou privada, com o fito de arrecadar somente ou de administrar para si o fruto do aporte econômico gerado, como receita da própria entidade. Chamamos esta situação de *parafiscalidade* e teceremos maiores comentários posteriormente neste estudo.

O que deve se ter em mente que não se ‘delega’ a competência tributária, mas sim se ‘transfere’ a capacidade tributária ativa.

Já a *facultatividade* é uma expressão da competência tributária. Pode ser exercida ou não. O fato de não se exercer a competência tributária não significa que ela foi renunciada ou perdida. A competência tributária é orgânica do ente político. São nascimentos simultâneos. Exemplo clássico é o Imposto sobre Grandes Fortunas⁴², já disposto na Constituição Federal e de competência privativa da União, porém nunca criado por lei complementar.

Portanto, a delimitação das competências tributárias e sua partilha são decorrência lógica dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, devido ao fato da autonomia financeira dos entes políticos ser inerente à autonomia política. A pessoa titular da competência tributária também descreve as infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis.

Diante da possibilidade da utilização da competência tributária com anseios extrafiscais pela edição de normas tributárias indutoras, seu exercício deve ser contraposto à repartição constitucional da competência reguladora, sob pena de abandono de uma intervenção sistemática dos preceitos constitucionais.

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico pelas normas tributárias indutoras somente é permitida em plena compatibilidade às regras de competência tributária e reguladora.

O doutrinador tributário Luís Eduardo Schoueri desenvolveu uma magnífica obra onde aborda o conceito de norma tributária indutora. Propícia transcrição de suas palavras para demonstrar a intersecção entre competência tributária e reguladora:

⁴² CF. art. 153, VII.

“Normas tributárias indutoras sujeitam-se: i) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; ii) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.”⁴³

É no exercício da competência tributária que temos condições de examinar as influências que o princípio da livre concorrência exerce sobre a tributação, ao submetemos uma classificação com base nos efeitos econômicos pretendidos pelo legislador no momento da aplicação da norma tributária.

O primeiro efeito é a instituição regular dos tributos com o exercício da competência tributária por *oneração*. O segundo efeito é justamente o contrário, quando o ente político elimina a carga tributária parcial ou totalmente. Temos o exercício da competência tributária por *exoneração*. E o terceiro efeito é quando o Estado cria sistema de procedimentos administrativos que o aparelham na fiscalização e na arrecadação dos tributos, exercendo a competência tributária por *administração*, apesar de até não instituí-lo. Esses 3 (três) efeitos definem as possibilidades de exercício da competência tributária, distinguindo as sensíveis diferenças nas limitações materiais e formais impostas aos entes detentores da competência.

Ignorados os princípios tributários, a atuação estatal pode ser danosa à livre concorrência, podendo a perversidade desses efeitos incidir sobre o ambiente competitivo. O exercício da competência tributária, se não equacionado com os objetivos da política econômica do ente político, pode realmente ocasionar desequilíbrios concorrenciais.

A oneração excessiva pode causar uma *sobrecarga tributária setorial* precursora de um efeito cascata refletindo sobre outros setores da economia. Imediatamente ao contrário e possivelmente o principal motivo de desequilíbrios concorrenciais, as exonerações unilaterais por parte de entes políticos geram *guerras fiscais* que se contrapunham ao objetivo primordial constitucional de redução das desigualdades regionais e sociais, almejando tão somente um maior aporte financeiro a qualquer ente político, sem a preocupação da mitigação tributária alheia.

Em conjunto e em excesso, a oneração e a administração tributária podem arrastar setores econômicos à *informalidade*, diante as exaustivas exações ou cumprimento de deveres instrumentais desproporcionais. Em contrapartida, a frouxidão fiscalizatória também corrobora com a *songação fiscal*, significativo fator que altera a isonomia dos agentes econômicos que atuam no livre mercado.

⁴³ (SCHOUERI, Luís Eduardo, 2005, p. 353)

6 DIREITO ECONÔMICO E CONCORRÊNCIA

Na abordagem sobre mercado econômico e concorrência é possível estabelecer uma relação entre (i) o *princípio da livre iniciativa* como corolário da liberdade individual, de empresa e atuação dos agentes econômicos e (ii) o *princípio da livre concorrência* que abrange valores como o bem-estar do consumidor, o exercício da autonomia privada e a repressão do abuso econômico⁴⁴.

Em relação ao abuso econômico e concatenando com a parte final do artigo 146-A, “*sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo*”, existe a lei de defesa do abuso econômico que tem como objetivo a prevenção e repressão por falhas geradas dentro do próprio ambiente de competição, diagnosticados como distúrbios concorrenciais endógenos. A nova competência pretende prevenir a geração exógena de distúrbios.

Vejamos⁴⁵:

- *Distúrbios concorrenciais endógenos*: competência da lei de defesa da concorrência. Previsão para atuação dos órgãos que compõem o sistema brasileiro de defesa da concorrência.
- *Distúrbios concorrenciais exógenos*: competência para criação de critérios especiais de tributação voltados à prevenção de distúrbios concorrenciais que podem ser gerados pela própria tributação.

Os desequilíbrios concorrenciais referidos pelo artigo 146-A não são os mesmos que devem ser prevenidos e reprimidos com base da Lei Ordinária 8.884/94, fundada no artigo 173, §4º, da Constituição Federal. Portanto, não caberá ao CADE se manifestar sobre a juridicidade da referida legislação tributária, somente verificar se existe ou não afronta ao princípio da livre concorrência, independentemente dos fatos que possibilitaram a prática.

Uma simples diferença de carga tributária entre concorrente, tendo em vista a diferenciação entre distúrbios concorrenciais endógenos e exógenos e as diferentes esferas de tratamento, não autoriza a interferência de que haverá distúrbio concorrencial.

Nas palavras de Nélida Cristina dos Santos quando de sua tese de Doutorado para a Pontifícia Universidade de São Paulo:

⁴⁴ (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, 2011, p. 132)

⁴⁵ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 194)

“A Constituição Federal reprime as práticas abusivas, traduzindo-se num justificado fator de intervenção do Estado no ambiente econômico, em favor da economia de livre mercado. No entanto, a concentração capitalista, por si só, não é um fenômeno patológico, mas uma realidade perante o novo Estado, que não se modificará com mera determinação legal formal. A economia está centralizada nas grandes empresas e seus agrupamentos e isto é uma característica do mercado mundial atual.”⁴⁶

A conquista do mercado é legítima quando alcançada pela eficiência dos agentes econômicos, dentro do campo da ordem jurídica, onde não está inserida uma vantagem competitiva proporcionada pelo tratamento privilegiado a certo competidor pelo próprio Estado.

Conclui-se que a prevenção de desequilíbrios concorrenciais através do estabelecimento de critérios especiais de tributação, é direcionada às distorções geradas pela própria tributação, almejando o dispositivo constitucional prevenir situações que não são geradas no mercado econômico, mas de forma exógena, pela intervenção estatal quando de sua atuação tributária.

Realizadas breves considerações em relação ao artigo 146-A e o mercado econômico, explanaremos sobre a livre iniciativa.

Na Constituição Federal em seu preâmbulo, a liberdade do ponto de vista normativo é alçada ao patamar extremo de valor supremo da sociedade, “*é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*”.

A ordem econômica delineada pelo artigo 170, IV, da Constituição Federal, tem como fundamento a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, e por objetivo primordial propiciar a todas as pessoas uma existência digna, nos ditames da justiça social, sempre que respeitados os demais princípios próprios da ordem econômica, mesmo que ambos tenham uma condição diferenciada.

Os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa não são correspondentes, apesar de existir uma nítida ligação. Não se trata de identidade, e não se pode em nome de qualquer deles desvalorizar o trabalho humano.

Brilhantemente Miguel Reale define a livre iniciativa na ordem econômica:

“a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, assegurando não apenas a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, mas também a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados. Liberdade de fins e de meios informa o

⁴⁶ (SANTOS, Nélida Cristina dos, 2009, p. 140)

princípio da livre iniciativa.”⁴⁷

Criadas bases, passaremos a discorrer sobre a livre concorrência. Neste interim, muito significativo do que a concorrência almeja no livre mercado vem da definição de Fábio Nusdeo: “A concorrência perfeita representa na ciência econômica o que o vácuo ou a ausência de atrito representam para física, isto é, situações teóricas cujo conhecimento se revela necessário para melhor apreensão do que se passa na prática”⁴⁸.

É extremamente oportuno que fique cristalino que a livre de concorrência não significa uma competição no mercado econômico sem limites ou restrições. O bem a ser tutelado pela ordem concorrencial é a igualdade de competição, ou seja, a própria concorrência, não o mercado ou seus concorrentes.

O princípio da livre concorrência proíbe uma concorrência desenfreada e ilimitada, ao contrário do que se poderia vislumbrar numa análise irresponsável. Atua como fomentador negativo de uma disputa pelo mercado consumidor demasiada, que não produza efetivos ganhos à sociedade como um todo.

A liberdade de concorrência deve ser entendida como uma disputa do mercado em condições de igualdade, com objetivos lícitos e conforme a ordem constitucional. A habilidade determinará o êxito e o fracasso dos agentes econômicos na disputa.

Com o objetivo de assegurar a todas as pessoas uma existência digna, dentro dos ditames da justiça social, o ordenamento jurídico homologa a liberdade de iniciativa, desde que esta respeite os regramentos da ordem econômica.

Assim, a livre iniciativa é garantida a todos com base no princípio da livre concorrência, isto é, garantia de atuação dos agentes econômicos em igualdade de condições, porém, nunca uma igualdade absoluta, pela salutar diferença entre os competidores.

O mercado é único. Os competidores não. A norma deve ser para todos. A tributação há de ser neutra. Quando não, há de ser retificada. Igual deve ser a oportunidade de competir.

O papel do Estado diante do fenômeno concorrencial é sua neutralidade, preservando a igualdade de condições dos concorrentes, como forma de alcançar o estado ideal das coisas determinado pela norma finalística. Essa manifestação de neutralidade é denominada de neutralidade concorrencial do Estado, inclusive se manifestando como neutralidade tributária na seara dos tributos.

⁴⁷ (REALE, Miguel Apud BOMFIM, Diego, 2011, p. 175)

⁴⁸ (NOSDEO, Fabio Apud BRAZUNA, José Luiz Ribeiro, 2009, p. 66)

Anteriormente discorremos que a atuação do Estado na ordem econômica deve ser mínima. Porém em casos de desequilíbrios ou para promoção de políticas sociais do interesse supremo da Nação, tal intervenção se justifica.

O princípio da neutralidade tributária, matéria do presente estudo, deve ser interseccionado com o princípio da livre iniciativa como resultado, no sentido da garantia de uma tributação equânime, tomado como imperativo jurídico.

Assim, funcionaria sobre a tributação como um delineador da competência tributária evitando a produção de distorções concorrenciais, arquitetado também em funções dos demais princípios constitucionais tributários, pela necessidade de sopesamento em relação às demais normas tributárias frente a possíveis afrontas.

7 TRIBUTOS: FUNÇÕES E EXPRESSÃO ECONÔMICA

Alfredo Augusto Becker descreve que o legislador cata no mundo “*signos presuntivos de capacidade econômica*” para construir os sistemas tributários.⁴⁹

Analisando o passado histórico, fica evidente a ganância governamental em encontrar atividades econômicas que possam ser tributadas, como forma de suavizar sua incompetência administrativa.

Exemplo clássico é o IPMF, que depois transmutou como CPMF. Um tributo sobre a movimentação financeira que deveria ter seus recursos destinados exclusivamente à saúde pública.

Porém, sua arrecadação se esvaia dentro do orçamento da União, sob protestos e posterior pedido de demissão do então Ministro da Saúde, Sr. Adib Jatene. Essa anomalia tributária perdurou de 1997 a 2007.

Os tributos têm por característica orgânica e trivial a arrecadação de recursos financeiros para suprir as despesas do Estado.

Ainda tidos como receitas públicas derivadas, os tributos atualmente representam uma contribuição cada vez de maior montante e importância à arrecadação dos cofres públicos, quedando-se impossível se vislumbrar qualquer tipo de Estado sem tamanha coação.

Diante da ineficiência histórica dos diversos tipos de Estado estabelecidos no mundo, a transferência de recursos financeiros de particulares ao Estado, através da cobrança coativa dos tributos, ainda é a forma mais atrativa de atuação dos Governos, haja vista que sempre é melhor – na própria visão – lançar mão de mecanismos já estabelecidos e de relativa aceitação dos povos à implementar políticas de austeridade fiscal com intuito de coibir os abusos orçamentais proporcionados pelos descabros políticos.

No exercício da competência tributária outorgada, a atividade tributante revela aspectos de *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e, excepcionalmente, de *parafiscalidade*.

Nas palavras de Regina Helena Costa:

⁴⁹ (BECKER, Alfredo Augusto, 2007)

“(...) a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação”.⁵⁰

Acreditamos que seja hipocrisia ou, por vezes inocência, pensar que Governos criam tributos com intuito diferente do abastecimento dos cofres públicos.

Porém, outros aspectos divergem da *fiscalidade*, tornando os tributos um dispositivo de controle de atividades econômicas e, por consequência de condutas humanas.

Nesse contexto, inclui-se o aspecto da *extrafiscalidade*.

Leandro Paulsen reconhece o caráter secundário dos efeitos da *extrafiscalidade* na tributação, e ressalta que o efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador, é a utilização do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.⁵¹

Assim, a *extrafiscalidade* é o aspecto dos tributos utilizado para alcançar propósitos outros, alheios a simples arrecadação.

A Ley General Tributaria da Espanha, de 2003, é muito clara em seu artigo 2º, expressando a preocupação da adoção de outros critérios além dos meramente fiscais.⁵²

Ultrapassar-se-á com a *extrafiscalidade* os limites da capacidade contributiva, da retributividade ou da referibilidade, objetivando finalidades mais específicas.

A *extrafiscalidade* tributária pode ser empregada com o objetivo de proteção da indústria nacional, equilíbrio da balança comercial, mercado de consumo e produção, ordenação da propriedade de acordo com a sua função social, entre outros.

Frisa-se que como instrumento de indução, nunca de direção, o comportamento que se enseja pode ser alcançado pelo estímulo como pelo desestímulo.

Fazendo uma analogia com conceitos econômicos, pode-se comparar a *extrafiscalidade* com os aspectos econômicos da demanda elástica e inelástica. Por isso que existem tributos que são mais e outros menos suscetíveis a este aspecto.

⁵⁰ (COSTA, Regina Helena, 2012, p. 66)

⁵¹ (PAULSEN, Leandro, 2012, p. 18)

⁵² “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

Os impostos do ordenamento tributário brasileiro que são nitidamente extrafiscais por razões de política econômica e de comércio exterior são: II, IE, IOF.

O ITR, por razões de controle de políticas agrárias e o IPI, por questões de controle de produção e consumo são predominate extrafiscais.

Benefícios fiscais também se coadunam com o objetivo de estimular condutas, não representando o cerne do aspecto extrafiscal e sim, um exercício da competência tributária.

Porém, a variação de comportamentos sempre estará ligada à materialidade dos tributos, e intrinsecamente à essencialidade do produto/mercadoria, patrimônio ou renda.

Explico.

Indubitavelmente, uma diminuição ou aumento nas alíquotas do ICMS (fiscal) ou IPI (predominantemente extrafiscal) gerará um consumo de produtos/mercadorias inversamente proporcional à variação. Maior tributo, maior preço, menor consumo. Menor tributo, menor preço, maior consumo.

Entretanto, existem casos que estas variações em nada representam em efetiva alteração de comportamento. Caso clássico são os remédios. Um aumento ou diminuição dos tributos incidentes a estes produtos em nada alterará a conduta dos consumidores, a menos de se tratarem de hipocondríacos inveterados.

Cristalino que estejamos falando de consumidores finais, pois haverá casos excepcionais de favorecimento de empresas em situações de gangorra tributária.

Em análise de situação extremamente oposta, é difícil estabelecer uma política econômica ensejando que os contribuintes comprem mais ou menos imóveis devido à redução ou aumento das alíquotas do ITBI (fiscal).

Utilizamos tributos de diferentes entes competentes para demonstrar a especificidade da *extrafiscalidade* em relação aos tributos, extraindo a noção de que *fiscalidade* e *extrafiscalidade* são 2 (duas) faces da mesma moeda e que, dependendo do tributo inerente e do tipo de comportamento almejado, prevalecerá um aspecto em detrimento de outro.

Já a *parafiscalidade* é uma faceta da competência tributária relacionada mais a uma faculdade do que diretamente a sua expressão, tendo nuances de objetivos paralelos da atividade administrativa, porém, nunca conflitantes.

É a delegação da capacidade tributária ativa pelo ente tributário competente, para pessoas públicas ou privadas, que arrecadam tributos em benefício próprio diante da realização de atividades com finalidades públicas ou de interesse público.

Nas palavras de Geraldo Ataliba:

“Consiste isso [parafiscalidade] em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecada em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública (...)”.⁵³

Com a criação de contribuições sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas, insere-se no contexto das entidades paraestatais o que denominamos de “Sistema S” (SEBRAE, SESC, SESI, SENAI).

São entidades que desempenham atividades de interesse público (educação, profissionalização do trabalho, capacitação ao mercado de emprego etc.) e arrecadam tributos – contribuições – e os disponibilizam para suprir suas demandas financeiras, fruto do desempenho de suas atividades de finalidade pública.

Distorcendo este conceito, as contribuições da seguridade social destinadas ao INSS sofreram um duro golpe de cunho inconstitucional.

Criadas com o intuito de arrecadação e disponibilidade pela autarquia para fins previdenciários alheios ao orçamento do Tesouro Nacional, com o advento da Lei 11.457 de 2007 que criou a “Super Receita”, passaram a ser arrecadadas novamente pela União.

Embora as receitas do INSS e do Tesouro Nacional sejam destacadas, na prática, a União passou a dispor delas, com o nítido desvirtuamento da destinação dessa receita previdenciária.

Com esta unificação, a autarquia INSS não dispõe mais da integralidade das contribuições da seguridade social, tornando esses tributos inconstitucionais pelo uso indevido do montante arrecadado, que deveriam ser utilizados única e exclusivamente para fins previdenciários.

Sob análise do princípio da neutralidade tributária, a tributação baseada em aspectos extrafiscais se mostra a mais adequada para interferir na concorrência, pois seus critérios

⁵³ (ATALIBA, Geraldo, 2011, p. 85)

ultrapassam a rigidez estabelecida constitucionalmente, *p.ex.* o princípio da capacidade contributiva, objetivando finalidades grandiosas dentre os interesses estatais constitucionalmente estabelecidos.

A partir da criação de regimes especiais ou extraordinários de tributação, o aspecto da *extrafiscalidade* intervém nas atividades econômicas do mercado dando azo ao tratamento diferenciado a micro e pequenas empresas ou ao fomento de regiões geográficas específicas.

A derivação da utilização dos tributos para objetivos além da fiscalidade é reinvidicação sumária atualmente, pelo desenvolvimento da sociedade e as crescentes críticas ao Estado visando à providência do desenvolvimento social e, no caso do presente estudo, econômico.

Ressalta-se que, mesmo sob o manto do relevante interesse coletivo que a *extrafiscalidade* possa albergar, esta não pode violar o regime tributário instituído constitucionalmente.

Ancorada assim está a incompatibilidade visceral entre a tributação indutora e a neutralidade tributária. Por mais que se queira demonstrar a neutralidade do fundamento da tributação (concepção jurídica), os efeitos da tributação (concepção econômica) pulverizam qualquer concepção⁵⁴.

Os tributos não são neutros.

A neutralidade tributária é utópica⁵⁵.

A intervenção econômica estatal visando o desenvolvimento das atividades econômicas no mercado deve utilizar os aspectos da *extrafiscalidade* tributária associados à concorrência para garantir a livre concorrência e a livre iniciativa.

Inegável é a afetação da fixação dos preços e serviços devido à incidência da tributação. Os tributos sobre o consumo e a produção são responsáveis pela fixação final dos preços, haja vista as peculiaridades em cada cadeia tributária, não sendo sempre possível a transferência total dos custos dos tributos para a etapa seguinte, mesmo naqueles tributos tidos como *não cumulativos*, devido à excentricidade da economia de mercado.

Em relação à concepção econômica dos tributos, nesse caso entendido como seu

⁵⁴ (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, 2011, p. 43)

⁵⁵ (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, 2011, p. 38)

reflexo em termos de custos agregados ao preço final, não são neutros e por vezes geram desigualdades.

Tomamos como exemplo o IPI⁵⁶. As alíquotas constantes da TIPI variam de zero a 330% (trezentos e trinta por cento), sendo a mais onerosa incidente sobre os cigarros. Normalmente ficam em torno de 20% (vinte por cento), também existindo alíquotas fixas. As alíquotas fixas são estabelecidas em razão da quantidade, e não do valor do produto.

Essa dinâmica de alíquota sobre a quantidade é utilizada para o cálculo do IPI sobre águas minerais, cervejas e refrigerantes, entre outros produtos.

De antemão é possível vislumbrar os efeitos refletidos na concorrência, pois é crível a dominação de mercados no caso, *p.ex.* das cervejarias. Algum tipo de desequilíbrio existirá, pois não é razoável que cervejas de distintas qualidades sejam tributadas em razão de quantidade, não de uma expressão econômica.

Por mais eficiente que seja a administração pública, e nos casos de aferição de receitas aos cofres públicos sua eficiência é espartana, a tributação em relação a alíquotas expressando quantidades e envolvendo diversos agentes econômicos que produzem produtos altamente diversificados gerará desigualdades.

Assim, mesmo de forma não pretendida ou pela busca da neutralidade fiscal, a tributação exerce os seguintes fenômenos sobre a atividade econômica⁵⁷:

- i.* **percussão:** impacto do tributo sobre o contribuinte que o paga em primeiro lugar;
- ii.* **repercussão:** transferência do ônus do tributo;
- iii.* **difusão:** impacto econômico parcial do tributo, devido a repercussão parcial; o contribuinte é onerado em parte que não repercutiu; não transferiu parte do ônus, tendo de suportar parte do tributo como custo;
- iv.* **incidência:** impacto econômico total do tributo, devido a ausência de repercussão; o contribuinte é onerado na totalidade, pois não transferiu o ônus, tendo de suportar a totalidade do tributo como custo;

Portanto, a imposição tributária acarretará um aumento do custo do produto ou do serviço (**percussão**), que o produtor/fornecedor poderá incorporar ao respectivo preço

⁵⁶ (MACHADO, Hugo de Brito, 2014, p. 338)

⁵⁷ (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, 2009, p. 46)

(**repercussão**), se as condições da economia de mercado lhe permitirem.

Caso contrário, se as condições da economia não lhe permitirem a elevação dos preços do produto ou do serviço na mesma proporção da oneração tributária, o produtor/fornecedor será obrigado a suportar o custo tributário parcial (**difusão**) ou integralmente (**incidência**)⁵⁸.

Definição dos fenômenos tributários em relação da atividade econômica nos faz analisar sobre a expressão *incidência* que, se tratando da concepção econômica dos tributos, tem conotação diversa da concepção jurídica.

Por vezes, tratamos casos de *difusão* com sendo de *incidência* e vice-versa.

Constata-se que aquele agente econômico com menor eficiência no mercado, ou aquele cujo produto ou serviço sofre enorme concorrência devido ao grau de essencialidade, terá maior dificuldade em repercutir o tributo, tendo de suportar proporcionalmente um maior custo.

Neste nível de atividade econômica é fungível a prevenção dos desequilíbrios da concorrência, e a tributação pode realizá-la através dos critérios especiais de tributação. No caso proposto no tópico, em alíquotas por quantidade que expressam da forma mais fidedigna possível a realidade econômica (capacidade contributiva) das cervejarias (marcas) concorrentes.

⁵⁸ “Em qualquer situação, seja cobrado do vendedor, seja do comprador, seja sobre a produção, seja sobre o consumo, seja sobre a renda, o tributo interferirá no equilíbrio de mercado e não necessariamente terá o seu ônus financeiro arcado por aquele que foi escolhido pelo legislador para efetuar o seu pagamento ao Estado, mas, sim, por aquele a quem o ônus puder ser transferido conforme as leis de funcionamento do mercado e de alocação dos recursos econômicos”. (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, 2009, p. 44)

8 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

O objetivo do presente trabalho é uma análise do princípio da neutralidade tributária explicitado quando da redação do artigo 146-A da Constituição Federal e dos critérios especiais de tributação para a prevenção de desequilíbrios na livre concorrência. Propícia a transcrição novamente do referido artigo para empezarmos as ponderações:

“**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.”

De antemão, concluímos que o referido artigo não trouxe ao ordenamento jurídico pátrio o princípio da neutralidade tributária, somente emergiu às luzes do regramento constitucional tributário o que a doutrina chancelava. Antes desta inovação legislativa, analisando em sua completude o direito positivado, todavia, a interpretação permitia a existência de uma regra que impossibilitava a utilização da tributação como instrumento de fomento de desequilíbrio na livre concorrência pelos entes políticos.

Assim, o artigo 146-A trouxe ao Capítulo do Sistema Tributário Nacional do texto constitucional a consagração do princípio da neutralidade tributária, explicitando que, se a tributação pode ser usada para prevenir desequilíbrios concorrenciais, a própria tributação não poder dar causa às distorções na livre concorrência.

Pressupõe-se que a neutralidade é sempre de alguém (sujeito), em relação a algo (objeto), visando algum objetivo (fim) e tendo presente algum critério (proporção).

Na definição de Rodrigo Maito da Silveira:

“A neutralidade tributária, nesses termos, pode ser entendida no sentido de que a tributação não deve ser criadora de privilégios na concorrência entre participantes de um mercado relevante, tendo por fundamento constitucional não o princípio da livre concorrência, mas da livre iniciativa, o qual, na medida do possível, não pode ser afetado a ponto de ser esvaziado. (...) Assim, a neutralidade impõe um dever (limite) de atuação ou abstenção estatal para que, de um lado, a tributação não seja discriminatória em termos concorrenciais, e, de outro, sirva à concretização da liberdade de concorrência”.⁵⁹

Forçoso concluir que o princípio ora positivado é um limitador ao poder de tributar, que vem se somar aos demais princípios há muito consagrados pela doutrina, como garantias constitucionais dos contribuintes, prevendo regra que autoriza a instituição de critérios

⁵⁹ (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, 2011, p. 75)

especiais de tributação à garantia da concorrência.

A neutralidade tributária, em sua acepção relacionada à livre concorrência, é uma espécie do dever geral de neutralidade, pois a tributação é uma atividade essencial do Estado.

A neutralidade tributária é decorrência da capacidade contributiva. A capacidade contributiva é o único princípio justo de comparação para aplicação no direito tributário do princípio da igualdade, pois somente a capacidade tributária pode mensurar o quanto cada contribuinte pode efetivamente dispendar para o Estado.

Conforme esclarece Humberto Bergmann Ávila “*a neutralidade melhor apresenta uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal*”.⁶⁰

Assim, sendo a neutralidade tributária decorrência da capacidade contributiva, esta é decorrência lógica do princípio da igualdade, sendo considerada como princípio fundamental da justiça fiscal.

Concluimos que isonomia tributária e capacidade contributiva concretizam o princípio da igualdade no direito tributário, e são pressupostos para o cumprimento do dever do Estado na manutenção da neutralidade tributária em relação à concorrência.

Apesar das restrições, a igualdade na tributação é relativa, podendo haver discriminações tributárias diante de situações que o legislador constituinte autorizou, explícita ou implicitamente, para realização de valores constitucionalmente relevantes, onde se inclui a própria igualdade, em sua feição material. Nesse caso, o fator de discriminação a ser utilizado é a capacidade contributiva.

O melhor sistema tributário é aquele composto por tributo que não interfere na economia, no livre mercado e na concorrência.

Porém, os tributos não são neutros.

A neutralidade tributária é utópica⁶¹.

Adverte Humberto Bergmann Ávila, tomando a *neutralidade tributária* como significado de proibição de qualquer interferência tributária sobre o contribuinte, sob o ponto de vista de suas atividades econômicas, esta seria:

“incompatível com o ordenamento jurídico, pois tanto os tributos com finalidade

⁶⁰ (ÁVILA, Humberto Bergmann, 2008, p. 99)

⁶¹ (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, 2011, p. 38)

fiscal, quanto aqueles com finalidade extrafiscal influem no comportamento dos contribuintes: os tributos com finalidade fiscal exercem influência indireta, na medida em que a cobrança maior ou menor estimula ou desestimula comportamentos, mesmo que isso não seja o propósito imediato da lei; os tributos com finalidade extrafiscal exercem influência direta, na medida em que visam precisamente a induzir o contribuinte a fazer ou deixar de fazer alguma coisa por meio da tributação.”⁶²

Ancorada assim está a incompatibilidade visceral entre a tributação indutora e a neutralidade tributária. Por mais que se queira demonstrar a neutralidade do fundamento da tributação (concepção jurídica), os efeitos da tributação (concepção econômica) pulverizam qualquer concepção⁶³.

Em meio ao presente campo de contradição tributária que nos deparamos, fundamental é o esforço acadêmico na extração de conclusões práticas e lógicas sobre a matéria tributária.

Assim, a tributação deve ser a mais neutra possível, diante sua completa impossibilidade, não podendo se tornar elemento fundamental na decisão do agente econômico sobre as decisões na sua atividade econômica, nem fator de desequilíbrio da concorrência, de diminuição generalizada da eficiência e nem entrave ao desenvolvimento econômico.

Nas palavras de Diego Bomfim:

“É necessário que reste assentado que, nessa seara, para que uma norma tributária seja considerada contrária à ordem jurídica posta não é necessário que haja prova de desequilíbrio concorrencial decorrente da diferença de tributação. Aqui, não se trata de aplicação do princípio da livre concorrência, e sim do princípio da neutralidade tributária, sendo suficiente a demonstração do tratamento em desigualdade de condições. Estando presente o pressuposto normativo (tributação com anseios fiscais), *deve-ser* a consequência (necessidade de respeito ao dever de neutralidade tributária).”⁶⁴

Deve ser entendida então a neutralidade tributária não como a absoluta ausência de interferência estatal por meios dos tributos na ordem econômica, mas, ao contrário, como a intervenção estatal realizada com a finalidade de corrigir as deficiências das leis do mercado, desvios de comportamento e demais objetivos constitucionalmente estabelecidos como primazia de nossa ordem econômica. Deve ser entendida sob o enfoque da ausência de efeitos contrários à livre concorrência, tratando-se de um princípio coerente com a *realidade de indução e extrafiscalidade impregnada no texto constitucional*⁶⁵.

⁶² (ÁVILA, Humberto Bergmann, 2008, p. 97)

⁶³ (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, 2011, p. 43)

⁶⁴ (BOMFIM, Diego, 2011, p. 213)

⁶⁵ (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, 2009, p. 143)

Haverá oposição quando a tributação extrafiscal causar desequilíbrios na concorrência, não ocorrendo se for preservada a igualdade de condições de competição no mercado. Deverá ser verificado se a tributação extrafiscal não é excessivamente restritiva em relação ao direito à igualdade, segundo a capacidade contributiva.

Ofenderá o princípio da neutralidade tributária uma tributação que, sem ostentar qualquer anseio extrafiscal, imponha a contribuintes que estejam na mesma situação, a incidência de cargas tributárias diferenciadas. Demonstrada uma tributação mais intensa sobre contribuintes com menor capacidade contributiva e com igualdade de condições, restará comprovada a ilegitimidade da diferenciação imposta pela legislação, gerando uma ofensa ao referido princípio.

O tributo *não-cumulativo* e de *incidência plurifásica* é aquele que melhor realiza o princípio da neutralidade, uma vez que não fere as leis da livre concorrência e da competitividade. Os demais tributos estão mais propensos a causar distorções, apesar da generalidade de contribuintes.

Os critérios especiais de tributação devem ser sopesados aos tributos propícios a distorções, inseridos no corpo da norma jurídica indutora que reflita o objetivo extrafiscal da legislação, no momento de sua exegese tributária.

Frise-se que o princípio da neutralidade tributária impede que a atuação estatal desequilibre a concorrência não apenas em face da própria imposição tributária, mas também na imposição de obrigações tributárias acessórias, devendo haver uma ponderação suficientemente consistente quando da imposição destes deveres instrumentais tributários, observando-se critérios de razoabilidade e proporcionalidade, evitando que seja substancialmente desigual o impacto destas exigências fiscais em contribuintes de portes distintos.

Concluindo, o princípio da neutralidade tributária *deve-ser* respeitado como limite à atividade estatal de arrecadação de tributos, seja no que diz respeito à construção das normas de incidência tributária, seja no que se refere à imposição de deveres instrumentais aos contribuintes, em especial, evitando desequilíbrios na concorrência ou intervindo em corrigi-los, sempre que se faça necessário.

9 CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

Verifica-se durante a explanação do presente trabalho que, pela redação constitucional do artigo 146-A, fora outorgado ao legislador através de lei complementar adotar *critérios especiais de tributação* para coibir desequilíbrios na concorrência.

Tomando significado da palavra, “*critério*” significa um padrão que serve de base, princípio que se toma como referência, um modo de apreciar coisas ou pessoas, fundamento, metodologia etc. Já “*especial*” significa algo fora do comum, distinto, que tem muito valor etc.

Organizando os conceitos na busca de um sentido lógico, tendo por escopo o artigo 146-A da Constituição Federal, podem-se definir os critérios especiais de tributação como um *modo diferenciado de incidência da tributação*, seja por oneração, exoneração ou administração.

Toda problemática se reflete no fato de não estar definido na norma contida no artigo quais seriam esses critérios especiais de tributação. O dispositivo constitucional determinou sua utilização, porém não os definiu. Lei complementar até o momento não foi editada nesse sentido.

Nada mais racional do que recorrermos à Suprema Carta para dirimir as dúvidas e estabelecer, a princípio basicamente, quais e o quê seriam os critérios especiais de tributação.

Sabemos que os referidos critérios terão resultados mais eficientemente quando que utilizados por tributos que desempenham uma função extrafiscal no ordenamento jurídico, pois já estão embasados por certa discricionariedade legislativa. Organicamente o tributo extrafiscal enseja algo além dos limites da fiscalidade, induzindo condutas comportamentais dos contribuintes.

Assim, entendemos como critérios especiais o sopesamento da tributação para garantir o desenvolvimento nacional, a valorização do trabalho humano, a dignidade humana, a justiça social, reduzir as desigualdades sociais e regionais e, refletindo seus efeitos no âmbito da atividade econômica em prol da perfeita concorrência, o sopesamento da tributação para fins de alinhamento com os próprios princípios da ordem econômica, postulados nos

incisos⁶⁶ e no parágrafo único⁶⁷ do artigo 170 da Constituição Federal.

O legislador não delimitou o tipo de obrigação tributária às quais o modo diferenciado de tributação deve refletir, sendo racional concluirmos que devem ser utilizados tanto nas obrigações principais quanto nos deveres instrumentais tributários.

Reside nesse ponto o perigo da extrema burocracia atingir os deveres instrumentais tributários ao passo de seus efeitos indesejados atingirem a concorrência, justamente o contrário do que a norma enseja. A exigência excessiva de métodos de cumprimento das obrigações acessórias além do racional recomendável proporcionará desequilíbrios.

Podemos distinguir os critérios especiais em materiais e formais.

Critérios *materiais* são aqueles que atingem os elementos estruturais da obrigação, *p.ex.*, incidência monofásica, estabelecimento de alíquotas fixas ou pautas fiscais.

Critérios *formais* são aqueles que acrescentam deveres instrumentais para fiscalização específica de certo contribuinte, sem alterar o regime normal do tributo. Podemos citar os medidores de peso, volume ou vazão para determinadas indústrias, *p.ex.* de refrigerantes e cervejas, ou o regime especial para fabricantes de cigarro.

Cabe ressaltar que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional contemplam formas diferenciadas de apuração de tributos, que atendem aos interesses fiscais e podem contribuir para a preservação do mercado competitivo. É o caso da substituição tributária “para frente”⁶⁸, das alíquotas específicas, da tributação monofásica das contribuições e do ICMS⁶⁹ e das alíquotas específicas dos impostos de importação e exportação⁷⁰.

A tributação especial ensejada pelo artigo 146-A deve ser utilizada para prevenir desequilíbrios concorrenciais, valendo advertir que em hipótese nenhuma pode ser invocado a norma do referido artigo como fundamento à criação de novos tributos.

Os critérios especiais de tributação devem considerar o nível de tributação existente e

⁶⁶ 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.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ CF. art. 150, §7º.

⁶⁹ CF. arts. 149, §2º, III e §4º; e 155, §2º, XII, h e §4º, IV, b.

⁷⁰ CTN. Arts. 20, I e 24, I.

o peculiar regime jurídico que é submetido os tributos, respeitando a lógica estabelecida, com a finalidade de preservar a racionalidade do sistema tributário e evitar que o ente política exceda os limites da competência tributária lhe outorgada.

Preferindo a redundância que a negligência acadêmica, somente a título de reiteração doutrinária, os critérios especiais tributação não de estar em consonância com os princípios constitucionais tributários, não sendo razoável imaginar que em nome de prevenções aos desequilíbrios da competitividade da ordem econômica, seja permitido pelos critérios especiais de tributação qualquer afronta à imperiosa baliza tributária estabelecida pela Carta Magna.

Assim, os magnânimos princípios da capacidade contributiva, isonomia tributária, estrita legalidade tributária, anterioridade, regras de razoabilidade, proporcionalidade, progressividade, seletividade etc. jamais deverão ser mitigados em obediência à inovação constitucional inserida pelo artigo 146-A.

A situação quista é a ponderação entre os primados constitucionais tributários, de forma que a incidência tributária não promova os distúrbios concorrenciais que se buscam prevenir.

Na esteira da utopia da concorrência perfeita, sempre haverá desigualdade entre os competidores; o que o ordenamento impede é que essa desigualdade decorra de uma atuação estatal (princípio da neutralidade concorrencial do Estado).

Os desequilíbrios na concorrência não podem ser gerados pelo abuso do poder econômico, algo já legislado pela União com bases no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, e motivo de ressalva quando da redação do artigo chave deste estudo.

Dos 3 (três) efeitos que definem as possibilidades de exercício da competência tributária (oneração, exoneração e administração), a exoneração é a mais propícia para causar desequilíbrios na concorrência, pela sempre famigerada *guerra fiscal* realizada pelos entes públicos, na ânsia do abastecimento dos cofres públicos para atenuar vossas inatas ineficiências administrativas.

Entre outros fatores que desequilibram a concorrência, podemos citar a sobrecarga tributária setorial, a informalidade, a sonegação fiscal e a inadimplência costumaz, ou seja, reiterada prática de não pagamento de tributos, distinta do atraso pontual de adimplência.

Concluindo, os *critérios especiais de tributação* podem ser definidos como a

ponderação racional entre os princípios constitucionais tributários, podendo haver a preponderância de determinado princípio em detrimento de outro, dentro dos fins objetivados pela República Federativa do Brasil, porém, nunca um alijamento destes ao nível que caracterize afronta ao estabelecido pela Carta Magna.

CONCLUSÃO

Acredito que atingidos os objetivos propostos, passo a tecer as conclusões formadas ante a análise explanatória redigida no corpo do presente estudo.

A prevenção de desequilíbrios concorrenciais, através do estabelecimento de critérios especiais de tributação, é direcionada às distorções geradas pela própria tributação, almejando o dispositivo constitucional prevenir situações que não são geradas no mercado econômico, mas de forma exógena, pela intervenção estatal quando de sua atuação tributária.

Em princípio, não seria o caso de o legislador estabelecer normas de competência dirigidas a outros legisladores. Deverá propriamente, se exercido o poder que lhe é outorgado pelo dispositivo constitucional, instituir normas de conduta com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

O texto constitucional autoriza que o legislador eleja elementos ou aspectos (critérios) diferenciados (especiais) relativos ao ato de tributar, ou seja, ao ato de impor o pagamento de um tributo (tributação).

O papel do Estado diante do fenômeno concorrencial é sua neutralidade, preservando a igualdade de condições dos concorrentes, como forma de alcançar o estado ideal das coisas determinado pela norma finalística. Essa manifestação de neutralidade é denominada de neutralidade concorrencial do Estado, inclusive se manifestando como neutralidade tributária na seara dos tributos.

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico pelas normas tributárias indutoras somente é permitida em plena compatibilidade às regras de competência tributária e reguladora.

Diante da possibilidade da utilização da competência tributária com anseios extrafiscais pela edição de normas tributárias indutoras, deve ser contraposta à repartição constitucional da competência reguladora, sob pena de abandono de uma intervenção sistemática dos preceitos constitucionais.

Assim, funcionaria sobre a tributação como um delineador da competência tributária evitando a produção de distorções concorrenciais, arquitetado também em funções dos demais princípios constitucionais tributários, pela necessidade de sopesamento em relação às demais normas tributárias frente a possíveis afrontas.

Sob análise do princípio da neutralidade tributária, a tributação baseada em aspectos extrafiscais se mostra a mais adequada para interferir na concorrência, pois seus critérios ultrapassam a rigidez estabelecida constitucionalmente, *p.ex.* o princípio da capacidade contributiva, objetivando finalidades grandiosas dentre os interesses estatais constitucionalmente estabelecidos.

.A intervenção econômica estatal visando o desenvolvimento das atividades econômicas no mercado deve utilizar os aspectos da *extrafiscalidade* tributária associados à concorrência para garantir a livre concorrência e a livre iniciativa

O princípio da neutralidade tributária *deve-ser* respeitado como limite à atividade estatal de arrecadação de tributos, seja no que diz respeito à construção das normas de incidência tributária, seja no que se refere à imposição de deveres instrumentais aos contribuintes, em especial, evitando desequilíbrios na concorrência ou intervindo em corrigi-los, sempre que se faça necessário.

Entendida sob o enfoque da ausência de efeitos contrários à livre concorrência percebe-se que a neutralidade tributária se trata de princípio coerente com a realidade de indução e *extrafiscalidade* impregnada no texto constitucional. Se entendida como absoluta ausência de interferência da tributação sobre o livre mercado, será impossível falar em neutralidade tributária, diante do prodígio caso da Constituição Federal de 1988 em relação a tributação extrafiscal ou indutora.

A concepção do princípio da neutralidade tributária representa exatamente a ideia de que os tributos não são neutros, e devido à verdade inexorável, sua incidência deve evitar e minimizar os efeitos distorcivos em termos concorrenciais.

Ancorada assim está a incompatibilidade visceral entre a tributação indutora e a neutralidade tributária. Por mais que se queira demonstrar a neutralidade do fundamento da tributação (concepção jurídica), os efeitos da tributação (concepção econômica) pulverizam qualquer concepção.

Organizando os conceitos na busca de um sentido lógico, tendo por escopo o artigo 146-A da Constituição Federal, podem-se definir os critérios especiais de tributação como um *modo diferenciado de incidência da tributação*, seja por oneração, exoneração ou administração.

Não se trata de norma de competência que autorize a instituição de novos tributos, mas

de critérios especiais de tributação.

Os *critérios especiais de tributação* podem ser definidos como a ponderação racional entre os princípios constitucionais tributários, podendo haver a preponderância de determinado princípio em detrimento de outro, dentro dos fins objetivados pela República Federativa do Brasil, porém, nunca um alijamento destes ao nível que caracterize afronta ao estabelecido pela Carta Magna.

Concluindo, a veiculação de normas tributárias indutoras do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 e o princípio da neutralidade tributária, assim como os princípios da ordem econômica aos quais se refletem, deverão se adequar aos princípios constitucionais tributários que limitam o poder de tributar.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo : Noeses, 2007.
- BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo : Saraiva, 2010.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 13ª ed. São Paulo : Atlas, 2001.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Competência tributária municipal”. In: *Direito tributário atual*. vol. 11/12. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Ed. Resenha Tributária, 1992.
- _____. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2003.
- GRAU, Eros Roberto. *Ordem econômica na constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Descompetitividade empresarial e lei tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27ª ed. São Paulo : Saraiva, 2002.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. “Tributação e concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do art. 146-A da CF”. In PARISI, Fernanda Drummond, TÔRRES, Heleno Taveira & MELO, José Eduardo Soares de (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carraza*. vol. 1. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- SANTOS, Nélida Cristina dos. *Contribuição para a exegese do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988: uma visão sistêmica acerca da intersecção entre os fenômenos da tributação e da concorrência*. 2009. 238 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, inédita.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVEIRA, Rodrigo Mailto da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.