

TRIBUTAÇÃO E CONCORRÊNCIA: BREVE ANÁLISE SOBRE A APLICABILIDADE DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Maria de Fátima Ribeiro*

Fecha de publicación: 01/07/2014

RESUMO: Introdução. Considerações sobre a Livre Concorrência e Livre Iniciativa. Análise do Artigo 146-A da Constituição Federal. Conclusões.

Introdução:

A Emenda Constitucional nº 42/2003, incluiu o artigo 146-A, que dispõe que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. E quais desequilíbrios poderiam ser entendidos nos termos do artigo 146-A? Podem ser os desequilíbrios concorrenciais decorrentes de condutas e de falhas estruturais, ou apenas aqueles que poderiam ser acarretados pela tributação? Daí investigar o alcance de tal dispositivo para consolidar a tributação e o regime econômico da livre concorrência.

Tratando de análise de casos concretos de conflitos entre os princípios da igualdade, da livre iniciativa e da livre concorrência, o Supremo Tribunal Federal, vem decidindo, que a livre concorrência deve prevalecer, para não desestruturar o mercado da concorrência, contrariando, por sua vez, diversas súmulas expedidas pelo próprio Tribunal.

O estabelecimento de critérios especiais que menciona o artigo 146-A, não significa a imposição de medidas repressoras, mas a previsão de práticas que possam levar ao desequilíbrio e os instrumentos normativos capazes de evitá-lo ou eliminar seus efeitos se já ocorreram.

* Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR – Marília, SP.

O presente estudo tem por objetivo analisar a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal, considerando as repercussões do tributo com vista ao desenvolvimento econômico.

Considerações sobre a Livre Concorrência e Livre Iniciativa:

A livre concorrência significa a garantia de que tais atividades econômicas serão exercidas de modo a que as habilidades de cada um determinem o seu êxito ou o seu insucesso, não podendo o Estado, em princípio, favorecer ou desfavorecer artificialmente este o aquele agente econômico. É importante destacar que a livre concorrência não permite uma concorrência ilimitada e desregrada entre os diferentes agentes econômicos. Diego Bomfim aponta que o vocábulo *livre*, da expressão, não deve ser entendido neste sentido, havendo de se fixar *a noção de que a livre concorrência funciona como delineador – e também garantidor – da própria liberdade do particular de atuar no domínio econômico, parcela de liberdade, portanto, tomada como reflexo da livre iniciativa.*¹

O direito à livre concorrência *é assegurado por uma norma, com estrutura de mandamento de otimização, segundo a qual o Estado deve garantir a todos, na medida do que for factual e juridicamente possível, o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos.*²

A livre concorrência *não pode ser entendida de forma absoluta, em um Estado Democrático de Direito, devendo os agentes econômicos nortear sua liberdade de iniciativa em compasso com outros valores e princípios constitucionais, não lesando interesses dos consumidores, de outros concorrentes, do meio ambiente, etc.* conforme defende Daniel de Paula.³ Desse modo, acrescenta o autor que caberá ao intérprete, estabelecer os conteúdos semânticos da livre iniciativa e da livre concorrência, atuando nos limites constitucionais. É relevante, considerar a importância do alcance dos princípios constitucionais bem como dos conceitos sobre livre iniciativa e livre concorrência à luz da Constituição brasileira para a análise do princípio da livre concorrência.

Nesse sentido, merece destacar a posição de Calixto Salomão Filho:

¹ BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsiderações sobre a Neutralidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 197 – fevereiro – 2012. São Paulo: Dialética, pág. 30.

² SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e Livre Concorrência*. In Princípios e Limites da Tributação 2, São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 402.

³ PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 153, junho – 2008, São Paulo, pág. 21.

A competência normativa e reguladora atribuída pelo Constituinte ao Estado é ampla o suficiente para incluir intervenções bastante brandas na ordem econômica. Essa incerteza não desaparece uma vez analisados os princípios gerais estabelecidos no art. 170 de sua dicção não é possível definir com exatidão a extensão nem os limites em que princípios como ‘livre iniciativa’ e ‘justiça social’ bem como ‘propriedade privada’ e ‘função social da propriedade’ devem conviver é deixa ao trabalho interpretativo do aplicador do direito.⁴

A Ordem Econômica na Constituição Federal (art. 170) dispõe, entre os princípios, sobre a livre concorrência, determinando que a lei deva reprimir o abuso no seu exercício. Destaca Tércio Sampaio Ferraz Junior⁵, tais situações:

dominar mercados: no sentido de, por meios ardilosos, bloquear a renovação do mercado e impedir o advento de novas forças econômicas ou a expansão das já existentes;

eliminar a concorrência: ou seja, atentar contra a própria estrutura do mercado, fazendo da competitividade uma aparência, da concorrência um jogo previamente combinado, em que as partes abrem mão de sua liberdade e troca de uma vantagem que as tiraniza; e

aumentar arbitrariamente os lucros: no sentido de obter ardilosamente vantagens desproporcionais aos custos do investimento, conquistadas por meio de posições de predominância naturais ou artificialmente alcançadas.

O princípio da livre concorrência não visa alcançar um estado de equilíbrio voltado à eficiência essencialmente econômica. Deve, no entanto, ter como objetivo, um estado de equilíbrio que deve se prestar, segundo a Constituição, de instrumento para o alcance de outros valores, destacando-se que deve assegurar a existência digna de todos, os valores da justiça social com base no trabalho humano e na livre iniciativa. Com isso, o Estado tem o papel redistributivo e garantidor da igualdade de condições nas relações econômicas, considerando os consumidores, dos concorrentes (participantes do mercado) e do interesse institucional da ordem

⁴ SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial – as condutas*. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 106.

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Lei de Defesa da Concorrência. Origem Histórica e Base Constitucional. In: *Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, nº 2 s/d. p. 72/73 e também SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial – As Condutas*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, pág. 106-118.

concorrencial.⁶ O princípio da livre concorrência engloba valores como o bem estar do consumidor, a função social da propriedade e a repressão ao abuso do poder econômico.⁷ Tal princípio só tem lugar onde houver um sistema de economia de mercado, vez que sua finalidade é garantir manutenção do justo equilíbrio entre a oferta e a procura, garantindo assim a liberdade de ação do mercado, sem interferências do Estado.

Pode-se afirmar, no entanto, que a adoção da economia de mercado e a consagração da livre concorrência como princípio constitucional econômico não conflitam com a intervenção estatal na economia. Ao contrário, complementam-se, porque o Estado atua justamente para assegurar a concorrência. Assim, o Estado, em conformidade com seus princípios ideológicos, permite que as empresas atuem livremente no mercado, agindo quando necessário para salvaguarda de seus próprios princípios e dos interesses individuais e coletivos deles decorrentes.⁸

Ocorrendo, no entanto, o desequilíbrio ou falhas no mecanismo de mercado, a intervenção econômica é necessária para assegurar a manutenção da concorrência, cabendo ao Estado intervir conforme as disposições legais pertinentes.

Tanto o princípio da livre iniciativa como o da livre concorrência não se trata de uma liberdade de caráter absoluto, mas uma liberdade regulamentada, como pondera Sérgio Varella Bruna⁹:

Livre iniciativa e livre concorrência são, pois, princípios intimamente ligados. Ambos representam liberdades, não de caráter absoluto, mas liberdades regradas, condicionadas, entre outros, pelos imperativos de justiça social, de existência digna e de valorização do trabalho humano. Assim, o que a Constituição privilegia é o valor social da livre iniciativa, ou seja, o quanto ela pode expressar de socialmente valioso. Da mesma forma a livre concorrência é erigida à condição de um princípio da ordem econômica não como uma liberdade anárquica, mas sim em razão do seu valor social. A extensão de tais liberdades dependerá de sua análise conjugada com os demais objetivos e princípios, não da ordem econômica, mas da Constituição como um todo.

⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial – As Condutas*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, pág. 51 e 61.

⁷ GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. *Direito Antitruste: O Combate aos Cartéis*. São Paulo: Saraiva. 2009, pág. 87.

⁸ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 6ª ed. São Paulo: LTr, 2005, pág. 159.

⁹ BRUNA, Sergio Varella. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu exercício*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pág. 136.

Isso vem assegurado na própria Constituição Federal, quando delimita a atuação do poder de tributar do Estado, já que constitui uma forma de limitação à propriedade, em favor da arrecadação de dinheiro para fazer frente às necessidades públicas.

E, se a política tributária, não estiver harmonizada com outros objetivos da política econômica, pode acarretar desequilíbrios concorrenciais. A relação entre tributação e concorrência também é mostrada na Lei nº 12.529/2011 (que regulamenta a defesa da concorrência), quando ela prevê que o CADE (Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência), além de tratar das penas por infrações econômicas, poderá determinar que não sejam efetuados parcelamentos de tributos federais aos infratores bem como cancelar os incentivos fiscais ou subsídios concedidos (art. 37).

Livre iniciativa, por sua vez é tida como a liberdade, conferida a todos, de exercer uma atividade econômica, vale dizer, de produzir e disponibilizar a terceiros os recursos materiais necessários do bem-estar por meio da prestação de serviços, salvo exceções dispostas em lei.¹⁰

A relação entre livre iniciativa e livre concorrência é bem observada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, para quem *o princípio da livre iniciativa, reclama a livre concorrência, que também é erigida em princípio.*¹¹ Tais princípios devem ser observados de forma equilibrada, buscando tal ponto de equilíbrio por intermédio da proporcionalidade.

A relação entre o a tributação e a ordem econômica cada vez mais exige um exame da relação jurídica, não apenas quanto aos critérios da incidência da norma tributária, mas também dos efeitos da tributação sobre o mercado e sobre o sistema econômico. Desta forma, os princípios constitucionais tributários e os princípios da ordem econômica se encontram em constante interação e comunicação.

Se o princípio da livre concorrência é prestigiado pela Ordem Econômica, justificando as normas tributárias que o procurem alcançar, é coerente admitir que não deva a mesma norma tributária atuar em sentido diverso daquela meta. Assim, *não seria aceitável que houvesse, no ordenamento jurídico, normas tributárias que utilizassem como critério discriminador fatores que induzissem a prática da livre concorrência e, ao mesmo tempo, o próprio legislador tratasse de desestimular aquela,*

¹⁰ Parágrafo Único do artigo 170 da Constituição Federal: É assegurado a todos o livre exercício das atividades econômicas, independente de autorização dos órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei.

¹¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005, pág. 358.

*retirando a igualdade de condições competitivas, mediante cargas tributárias díspares, inviabilizando a própria concorrência que deveria prestigiar.*¹²

O impacto dos tributos pode ocorrer por diversas formas que interferem nas decisões econômicas. Questões polêmicas estão na ordem do dia nas discussões pertinentes à compensação de débitos com créditos de terceiros adquiridos com deságios, planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, guerra fiscal, a não tributação de algumas atividades econômicas entre outras situações. Além disso, tanto o inadimplemento quanto a sonegação de tributos conduzem a efeitos representativos para fins de análise econômica da tributação. Pode-se então, afirmar que *a proteção da concorrência torna-se nesta fase de globalização econômica e de massificação da fiscalidade, um dos mais sensíveis princípios da tributação.*¹³

Nesse mesmo sentido escreve o professor Schoueri: *Se a ordem econômica se funda na livre iniciativa e na valorização do trabalho, não pode ela fugir das balizas consagradas pelo próprio texto constitucional, onde se encontra o princípio da livre concorrência como caminho para a existência digna preconizada. Não cabe ao Estado, por qualquer meio e muito menos se valendo do instrumento da tributação, privilegiar agentes econômicos em detrimento de seus concorrentes, sob pena de se pôr em risco a própria existência do mercado. É o próprio texto constitucional que aponta o mercado interno como patrimônio nacional (artigo 219), o que lhe dá feições de bem de interesse de todos. O igual tratamento tributário de concorrentes surge, pois, como garantia de funcionamento do patrimônio-mercado.*¹⁴

Análise do Artigo 146-A da Constituição Federal:

O Estado pode utilizar-se dos tributos, que pela sua instrumentalidade e efeitos, constituem eficientes meios de intervenção do Estado na economia. Para disciplinar a utilização dos tributos com esta finalidade e como se trata

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e tributação*. Vol. 11, Valdir de Oliveira Rocha (org.). São Paulo: Dialética, 2007, p. 241 e segs. e também do mesmo autor: *Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 158.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 494.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 161-162.

de matéria de competência federal, a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que, dentre outras medidas, inseriu na Constituição Federal de 1988 o artigo 146-A. Referido artigo trata de autorização constitucional para que o legislador intervenha na ordem econômica por indução, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais:

Art. 146-A – 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.

Foi criado então, um novo instrumento constitucional de utilização da tributação, além da finalidade arrecadatória de recursos financeiros para o Estado. Tal artigo contém uma regra constitutiva de competência legislativa, que permite o uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. Essa competência vem se juntar ao conjunto de outras hipóteses de tributação extrafiscal, previstas na Constituição. Desta forma, o legislador complementar deverá cuidar de tratativas que visem equilibrar a concorrência. Não é o caso de repressão no combate ao exercício abusivo da atividade econômica. Tal dispositivo se presta, via legislação complementar, evitar que os efeitos de um determinado tributo sejam diferentes para os contribuintes, provocando com isso desequilíbrios na concorrência. Como se vê, a Constituição Federal contempla, expressamente, a correlação entre a tributação e livre concorrência.

Em um primeiro momento, o artigo 146-A enuncia uma regra de competência outorgando à União o poder de instituir, por meio de lei complementar de caráter nacional (vinculantes para todos os entes da Federação), normas que visam prevenir ou anular as distorções concorrenciais provocadas pelos tributos. Além da competência outorgada pelo artigo 174 da Constituição Federal, para fiscalizar, incentivar e planejar as atividades econômicas cabe à União intervir diretamente na tributação tanto dos estados quanto dos municípios quando esta ferir preceitos concorrenciais. Por conta disso, Felipe Fortes e Marlene Bassoli¹⁵ destacam que mais do que enunciar tal regra, é válido afirmar que o artigo 146-A da Constituição Federal positiva expressamente, no ordenamento jurídico o princípio da neutralidade fiscal, construído implicitamente a partir dos princípios da ordem econômica. Portanto, as limitações ao poder de tributar decorrentes das diversas perspectivas da neutralidade fiscal, que anteriormente decorriam de uma interpretação sistemática da Constituição

¹⁵ FORTES, Felipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal*. In Revista Scientia Iuris, vol. 14, Londrina, novembro 2010, p. 246.

Federal brasileira, desde a vigência da Emenda Constitucional nº 42/2003, passaram a compor o Sistema Tributário Nacional.

Nesta mesma linha de raciocínio expressa Bomfim¹⁶, que se um dos princípios basilares da ordem econômica é justamente a livre concorrência, o próprio ente público deve se pautar em suas relações com os particulares de modo a não ser um agente fomentador de desequilíbrios. E, se o princípio da livre concorrência é prestigiado pela ordem econômica, justificando as normas tributárias que o procurem alcançar, é coerente admitir que não deva a mesma norma atuar em sentido diverso daquela meta.¹⁷

Hamilton Dias de Souza¹⁸, por sua vez advoga que o artigo constitucional em questão, trouxe dúvidas quanto à sua aplicação, ressaltando que o problema é que a lei complementar pode apenas traçar diretrizes gerais. Somente a lei ordinária pode dispor sobre os aspectos materiais da obrigação tributária, como fato gerador, base de cálculo, e tributação fixa, para orientar os estados e municípios. Entretanto, os estados terão que se orientar pela lei complementar. No entanto, problemas concorrenciais decorrentes de causas não tributárias ou de atos do Poder Público estão fora do âmbito da norma.

Já os critérios especiais destacados no artigo 146-A, destinam-se a viabilizar o correto recolhimento do tributo, quando o regime geral se mostre insuficiente. Assim, sendo instrumentos de realização de justiça tributária, os critérios especiais de tributação não podem ser utilizados com a finalidade de majorar a carga tributária. Tais critérios podem interferir com os elementos da obrigação principal ou estabelecer novas obrigações acessórias.¹⁹

¹⁶ BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsiderações sobre a Neutralidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 197 – fevereiro – 2012. São Paulo: Dialética, pág. 32.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. V. 11, São Paulo: Dialética, 2006, pág. 255.

¹⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. *Excesso de Liminares desequilibra a concorrência* citado por Eurico Batista. Consultor Jurídico em 11.05.2010.

¹⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Os Tributos, a Concorrência e o Artigo 146-A da Constituição*. In www.etco.org.br em 22.02.12. Por meio dos critérios especiais, tributam-se alguns contribuintes diferentemente dos demais, porém, com o objetivo de nivelar a carga tributária (função fiscal) que, de outro modo, seria desigual, prevenindo dessa maneira, eventual desequilíbrio concorrencial (função extrafiscal). Por exemplo: se o regime normal de tributação do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em função do valor da mercadoria, apresentar falhas de aplicação que comprometam o funcionamento regular de mercado, pode ser adotado sistema especial de recolhimento por alíquotas fixas, que levem em conta, em sua graduação, os preços normalmente praticados. Nesse sentido, não há quebra de isonomia, mas sim estrita

A nova competência estabelecida no artigo 146-A da Constituição Federal para a criação de critérios especiais de tributação deve atuar no sentido de impedir que a própria tributação seja um fator de desequilíbrio concorrencial. Não há, portanto, como se entender que tal artigo tenha concedido competência para que o Estado possa instituir novos tributos com a finalidade de prevenir distúrbios concorrenciais.

Bomfim,²⁰ enaltece também que os critérios especiais de tributação, devem ser instituídos no sentido de prevenir que o próprio exercício da competência tributária pelos entes políticos seja um elemento de desequilíbrio concorrencial, através de obrigações acessórias mais rígidas e setoriais, da fixação de critérios de verificação da neutralidade tributária no exercício da competência tributária por oneração fiscal, da previsão de critérios gerais de observância tributária por exoneração bem como pelo estabelecimento de normas gerais que tenham o objetivo de impor aos detentores da competência tributária uma atuação não fomentadora de distúrbios sobre a livre concorrência.

Além disso, o artigo 146-A trouxe para o texto constitucional a consagração do princípio da neutralidade tributária, passando a ser explícito que, se a tributação pode ser usada para prevenir desequilíbrios concorrenciais, ela necessariamente não de dar causa a esse tipo de distorção, destaca Brazuna.²¹

Adianta o autor em referência que o comando do artigo em questão refere-se que a outorga de poder é direta, quer seja: o legislador, caso queira, poderá estabelecer, ele próprio, os critérios especiais de tributação. Não seria o caso, *como ocorre em diversas outras normas de competência previstas no texto constitucional, de definir normas gerais sobre a forma como esses critérios especiais de tributação poderão ser instituídos mediante outros instrumentos legislativos.*²² Não seria, em princípio, o caso

observância do preceito nela contido. Compete então, ao Poder Público tomar as medidas necessárias para que o tributo seja neutro em relação ao funcionamento do mercado.

²⁰ BOMFIM, Diego. *Tributação & Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 283. Destaca também que os distúrbios concorrenciais que devem ser prevenidos pela instituição de critérios especiais de tributação são aqueles gerados, potencialmente, pelo próprio exercício da tributação. Não se trata de autorização para correções, pela tributação, de falhas estruturais mercadológicas e esperadas em um contexto de assunção de uma concorrência perfeita.

²¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 60-61. Na presente obra o autor investiga o conteúdo, a competência, os tributos alcançados, os limites constitucionais fazendo análise crítica de hipóteses que têm sido aventadas para a aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal.

²² BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 128.

de o legislador estabelecer normas de competência dirigida a outros legisladores, devendo por isso, instituir normas de conduta com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, atuando por indução. Desta forma, o artigo 146-A trata de autorização para o legislador infraconstitucional instituir normas tributárias indutoras para prevenir os desequilíbrios da concorrência.²³

Daniel Giotti de Paula²⁴ defende o posicionamento de que a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a comercialização de combustíveis) é um dos meios idôneos para que a União evite desequilíbrios entre agentes econômicos por conta da tributação. A União pode antever a situação, instituindo a contribuição previamente ou, após constatar o desequilíbrio, instituí-la como forma de estabelecer uma situação de igualdade de condições:

Pergunta-se, então, se ante a existência da CIDE, o novel artigo 146-A da CF teria representado a constitucionalização de um equivoco. Inicialmente, pela parte final do dispositivo parece que a criação de lei complementar com *critérios especiais de tributação* não afasta a possibilidade de instituição da CIDE (“sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”)

O que norteou a inclusão do artigo 146-A na Constituição Federal foi a possibilidade de o tributo não vir em lei adequadamente formulada ou, ainda que *a formulação esteja perfeita, e a Administração Tributária, por algum motivo, não consiga êxito na cobrança.*²⁵

E quais desequilíbrios poderiam ser entendidos nos termos do artigo 146-A? Podem ser os desequilíbrios concorrenciais decorrentes de condutas e de falhas estruturais, ou apenas aqueles que poderiam ser acarretados pela tributação? Fábio Nusdeo²⁶ entende como falhas estruturais aquelas relacionadas à concentração de poder econômico mais especialmente os monopólios. A instituição de critérios especiais de tributação por lei complementar exige mecanismos de controle.

Deve-se verificar como a política tributária e a concorrência podem se ajustar, de forma que esta não fique prejudicada com a atuação da

²³ Sobre as normas de intervenção por indução escreve Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 41 e segs.

²⁴ PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. In Revista Dialética de Direito Tributário, junho – 2008, n° 153, pág. 25.

²⁵ PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. In Revista Dialética de Direito Tributário, junho – 2008, n° 153, São Paulo, pág. 25.

²⁶ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*, 3ª. ed., São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001, pág. 238 e segs.

tributação. Essa preocupação vem demonstrada também não só no âmbito interno, vez que a tributação que gera desequilíbrio na concorrência pode provocar distorções em nível internacional, criando barreiras entre agentes econômicos de diferentes países.

Rodrigo Maito da Silveira²⁷ entende que não é válido prever os desequilíbrios da concorrência por meio de normas tributárias. Questiona o autor como seria possível prever falhas estruturais ou condutas abusivas que poderiam ser atenuadas pela tributação de forma preventiva? De igual modo questiona também a possibilidade preventiva, uma vez que tal prevenção deverá ser feita antes da constatação do desequilíbrio concorrencial.

Nessa linha, para que seja configurada ofensa ao princípio da livre concorrência, é necessário mais do que a constatação da presença de condições desiguais entre os concorrentes, não podendo o princípio ser tomado estritamente, como um princípio garantidor de igualdade de parâmetros aos agentes econômicos. É necessário que a vantagem competitiva seja de tão alto grau, que gere, ou seja, capaz de gerar, uma restrição ao exercício de atividade econômica por parte de determinado concorrente, em descompasso com a livre iniciativa, o mercado e a sociedade como um todo.²⁸

O estabelecimento de critérios especiais que menciona o artigo 146-A, não significa a imposição de medidas repressoras, mas a previsão de práticas que possam levar ao desequilíbrio e os instrumentos normativos capazes de evitá-lo ou eliminar seus efeitos se já ocorreram.

Não tem, portanto, referido artigo, o propósito de coibir e punir o exercício abusivo da atividade econômica. Seu propósito é justamente ao contrário, ou seja, que o legislador complementar possa evitar que os efeitos de um determinado tributo sejam diferentes para os contribuintes que possam provocar desequilíbrios. O limite dessa competência, é que a medida adotada seja necessária, dentro de parâmetros de razoabilidade, proporcionalidade, devendo perdurar enquanto for necessário face à normalidade.²⁹

²⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pág. 102.

²⁸ BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsideração sobre a Neutralidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 197 – fevereiro – 2012, São Paulo: Dialética, pág. 33.

²⁹ O que deve ser observado é a possibilidade de normativas para estabelecer procedimentos via processo administrativo, por meio de autoridade competente, para apurar o desvio e verificar quais seriam as medidas necessárias e adequadas para resolver tal desvio.

Com base no referido artigo, os entes políticos podem instituir regimes especiais sem agressão à Constituição Federal, afirma Hamilton Dias de Souza³⁰. A jurisprudência existente e que se formou antes do dispositivo analisado (artigo 146-A), deverá levá-lo em consideração nos próximos casos submetidos aos Tribunais³¹. Segundo ele, não é justo que aqueles que desequilibram a concorrência não possam estar sujeitos a regimes diferenciados a eles referidos. Com base no artigo 146-A, podem, exatamente para assegurar a isonomia e a livre concorrência, se justificar os regimes especiais. Isso deve ser levado em consideração pela jurisprudência.

Assim, pode-se dizer que a inclusão do artigo 146-A tem também como objetivo, chamar atenção para a necessidade de implementação mais efetiva do princípio da livre concorrência em sede de tributação, evitando com isso, eventuais questionamentos sobre a aplicabilidade do instituto nessa área.

Ao destacar sobre o indicativo da exigência de lei complementar para, referido dispositivo constitucional, cabe à União estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir os desequilíbrios na concorrência. Essa lei complementar terá natureza de lei nacional, vinculando todos os entes da federação no que diz respeito ao tributo, objeto do regime especial. O artigo 146-A tem o propósito de afirmar, além da competência de a União regular, incentivar e fiscalizar as atividades econômicas com a finalidade de prevenir os desequilíbrios da concorrência, conforme prevê o artigo 174 da Carta Constitucional, podendo ainda por meio de lei complementar, fazer o mesmo com relação aos tributos, com o intuito de excluir a interferência dos demais entes federativos nas questões de mercado.

A Constituição Federal em seu artigo 179 dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte, definidas em lei, tratamento jurídico diferenciando, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Eis aí um indicativo constitucional referente a

³⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. *Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição in* Consultor Jurídico 21.09.06.

³¹ Confirma o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 195.927/MG, no qual a aplicação de regime especial de controle de fiscalização de ICMS foi afastada sob o fundamento de que “o ato da autoridade coatora bloqueou de modo profundo a atividade profissional lícita do contribuinte”.

uma situação que envolve a defesa da concorrência.³² Tal situação também vem prevista no artigo 146, inciso III da Constituição que prevê o estabelecimento de regimes especiais ou simplificados.³³ O Artigo 170 no inciso IX, em relação às empresas de pequeno porte, prevê o tratamento favorecido, expressamente incluído entre os princípios gerais da atividade econômica. As sociedades cooperativas podem ser beneficiadas na sua competitividade por um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, estabelecido por lei complementar conforme destaca o artigo 146, inciso II, “c” da Constituição.

A doutrina aponta, que quando o princípio da proteção à livre concorrência é invocado no âmbito tributário, quase sempre os violadores dessa liberdade, responsáveis pelas alegadas distorções, são pequenos contribuintes, que se esforçam para sobreviver em fatias irrisórias do mercado.³⁴

O princípio da livre concorrência tem sido invocado pelo fisco para justificar o fechamento de empresas ao argumento de que não estão pagando regularmente os seus tributos. Muitos contribuintes, amparados na proibição de restrição excessiva do princípio da liberdade de exercício de atividade econômica, continuam operando sem cumprir com habitualidade suas obrigações tributárias principais e acessórias. Em algumas situações *o descumprimento é tão intenso e reiterado que provoca, relativamente a outros contribuintes, uma situação de concorrência desleal.*³⁵

³² Neste sentido foram editadas as Leis nº 9.317/96 e a Lei Complementar nº 123/2006 com posteriores alterações.

³³ Ao ICMS (de competência dos Estados) previsto no artigo. 155, inciso II; às contribuições sociais do empregador, da empresa e das entidades a ela equiparada, incidentes sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a receita ou o faturamento; o lucro (previsto no artigo 196, inciso I “a”), inclusive no que diz respeito à sua eventual não cumulatividade para determinados setores de atividade econômica (§ 12) e à substituição gradual, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários, pela incidente sobre a receita ou faturamento (§ 13 do art. 195); às contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, a que se refere o artigo 239 da Constituição Federal.

³⁴ E os supostamente prejudicados pela distorção que se aliam ao Poder Público contra os concorrentes tidos por desleais, são quase sempre grandes empresas, às vezes detentoras de quase a totalidade do mercado. Isso talvez mostre que, na realidade, não é a proteção da liberdade de concorrência que está realmente em jogo, afirma Hugo de Brito Machado Segundo, no texto sobre *Tributação e Livre Concorrência*, in *Princípios e Limites da Tributação 2*, (coord. Roberto Ferraz). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 416.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 429.

Em outras situações, o fisco federal busca fundamento em norma editada *nos tempos sombrios da ditadura, que deveria estar a muito tempo sepultado em face de sua inconstitucionalidade*, para cassar o registro de empresas, impedindo assim o seu funcionamento.³⁶

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF (Súmulas 70, 323 e 547) contra as sanções políticas é um baluarte em defesa da liberdade e efetiva contribuição do Tribunal para a consolidação de um verdadeiro Estado Democrático de Direito no Brasil. Verificando tal jurisprudência, observa-se que o referido Tribunal, considera inconstitucional o uso de meios coercitivos para pagamentos de tributos que cerceiem ou bloqueiem atividades profissionais lícitas dos contribuintes. A expressão - sanção política - ficou entendida na jurisprudência daquela Corte, *como o uso de meio coercitivo pelo Poder Público que, adotado como o propósito direto ou indireto de forçar o contribuinte a pagar tributo, cause restrição excessiva ou desproporcional ao direito fundamental de livre exercício de atividade lícita, já objeto de limitação intrínseca por outras liberdades*.³⁷ Não há que se falar em sanção política se o exercício da atividade profissional ou econômica pelo contribuinte não puder ser considerado lícito ou *se a medida estatal for justificada pelo dever de assegurar a coexistência harmoniosa de liberdades por meio do afastamento de concorrência manifesta e comprovadamente desleal que cause comprovado desequilíbrio concorrencial*.³⁸

Um exemplo dessa situação é o caso de uma indústria de cigarro que foi notificada pela Administração Tributária a recolher integralmente seus débitos, sob pena de ter cancelado o seu registro especial e assim interditados os seus estabelecimentos.³⁹ Questionando a referida sanção, a

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 382.

³⁷ AVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 439.

³⁸ AVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 439.

³⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e concorrência*. *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 416. Quanto à autorização para a Receita Federal fechar estabelecimentos que descumpram obrigações quer principais ou acessórias, a situação é ainda mais grave, pois se suprime, completamente, o direito de alguém de explorar atividade econômica, sem observância do devido processo legal. Clara sanção política que o STF sempre repeliu (Sumulas 70, 323 e 547), agora repaginada e revisitada sob as vestes de proteção à livre concorrência: SUMULA 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo. SUMULA 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. SUMULA 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

empresa promoveu ação judicial que foi julgada procedente em primeira instância. O Tribunal Regional Federal, por sua vez, reformou a sentença, proferindo acórdão que considerou válida a interdição da empresa. A autora ingressou com recurso extraordinário, admitido pelo Presidente do Tribunal recorrido. E pediu ao Supremo Tribunal Federal, cautelarmente, fosse agregado ao Recurso Extraordinário o efeito suspensivo, para que não restasse ao final inútil o seu provimento, em face dos danos praticamente irreversíveis produzidos com a interdição de seus estabelecimentos. O STF analisou a questão da livre concorrência visando também os aspectos econômicos, quando do julgamento da Medida Cautelar⁴⁰ em Ação Cautelar nº 1657/RJ⁴¹ envolvendo a empresa tabagista e a União, que teve o seu registro cancelado pelo não pagamento do IPI.

Assim, se posicionou o Supremo Tribunal Federal:

Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. **Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso.** Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, **deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.** (*grifamos*)

Sem o referido registro a empresa não poderá produzir cigarros e o não pagamento de tributo federal é hipótese de cancelamento⁴² de tal

⁴⁰ A medida cautelar foi concedida e a Ação principal posteriormente ajuizada, foi julgada procedente. A sentença foi reformulada pelo Tribunal Regional da 3ª Região, atendendo o Recurso interposto pela União. Contra o Acórdão da Apelação, a empresa interpôs Recurso Extraordinário. Com o objetivo de obter o efeito suspensivo ao recurso e impedir que suas atividades fossem paralisadas, a empresa ingressou com Ação Cautelar no STF.

⁴¹ Julgamento no STF de Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657 MC/RJ em 30 de junho de 2007. American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda. e União Federal. Publicado no Diário da Justiça em 30.08.2007.

⁴² O Artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.593/77 com a redação dada pela Lei nº 9.822/99 e a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, estabelece: O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade competente, se, após sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: I – ... II – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal.

registro. Na oportunidade foi verificada a aplicação do artigo 146-A. Para assegurar o seu direito ao livre exercício de atividade econômica lícita, a empresa ajuizou medida cautelar contra a União. Alegou em sua defesa, que ao Estado é vedado adotar medidas que impliquem o embaraço ou a vedação do exercício profissional como forma de coagir o sujeito passivo a cumprir obrigações tributárias. No presente caso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de procedimento fiscal, verificou que a empresa não atendeu as exigências do Decreto-lei nº 1.593/77 para a manutenção do registro especial. Proposta a Medida Cautelar visando atribuir efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário interposto pela empresa, pode ser observado que as normas tributárias devem ser analisadas também em um contexto econômico, como bem destaca o Ministro o Ministro Cezar Peluso:

Ao investigar a *ratio iuris* da necessidade de registro especial para a atividade de produção de cigarros, vê-se, logo, que provém de norma inspirada não só por objetivos arrecadatórios, senão também por outras finalidades que fundamentam a exigência jurídica dos requisitos previstos para a manutenção do registro especial, entre os quais se inclui o da regularidade fiscal.

Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-lei nº 1.593/77, é a **defesa da livre concorrência**. Toda a atividade da indústria de tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial – que é verdadeira autorização para produzir – bem como interditados os estabelecimentos.

Não há impedimento a que a norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. (grifamos)

O plenário do STF não concedeu a cautelar requerida pela empresa, sendo o denominador comum dos votos à colisão entre os princípios do livre exercício da atividade econômica e o da livre concorrência. Observa Cristiano Carvalho⁴³ que os dois princípios são valores decorrentes da liberdade econômica. Interessante notar que ambos são valores decorrentes do valor maior da liberdade econômica, não obstante o primeiro ser uma

⁴³ CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. *Entre Princípios e Regras: Uma proposta de análise econômica no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 147 – outubro – 2008, São Paulo, pág. 28.

típica liberdade negativa, enquanto o último é uma liberdade positiva, que depende de intervenção do Estado, no caso, de proteção à concorrência.

O argumento em prol do livre exercício foi no sentido de evitar a utilização de sanções políticas para coagir o particular a pagar seus débitos tributários, o que é vedado, inclusive, pela Súmula nº 70 do STF. Por outro lado, o argumento em prol da livre concorrência foi no sentido de evitar conferir vantagem injusta à empresa que não paga tributos.

Esse argumento acaba invocando o princípio da isonomia, *que não obstante seja de natureza negativa, também funda, por assim dizer, a livre concorrência.*⁴⁴ Quanto aos aspectos decisórios do caso em questão, em contraponto à solicitação da observância do princípio de livre exercício da atividade econômica lícita, entretanto, está o princípio da livre concorrência. Este princípio *é violado no momento em que existe uma vantagem competitiva por parte da indústria que não está honrando com os impostos devidos.*^{45 46}

No caso da empresa de cigarros, a Fazenda alegou em sua defesa que o cigarro faz mal à saúde o que recomendava tratamento mais rigoroso ao contribuinte inadimplente e permitir o funcionamento de empresa sem o pagamento do tributo seria contrário à livre concorrência, prejudicando aquelas empresas que recolhem o imposto regularmente.

⁴⁴ CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. *Entre Princípios e Regras: Uma proposta de análise econômica no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 147 – outubro – 2008, São Paulo, pág. 28.

⁴⁵ CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. *Entre Princípios e Regras: Uma proposta de análise econômica no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 147 – outubro – 2008, São Paulo, pág. 39. Qual seria a decisão mais racional? Respeitar a livre atividade econômica ou a livre concorrência? Se preservar o livre exercício da atividade econômica poderá afetar os incentivos que as demais indústrias de cigarros têm, para continuarem pagando rigorosamente os seus impostos. A indústria, em questão poderá ter um benefício tributário representativo, prejudicando ainda mais sua relação com as outras e afetando o equilíbrio de mercado. Esse desequilíbrio pode, pelo menos local e regionalmente, afetar os preços e lesar os consumidores. Por outro lado, se a decisão for favorável à livre concorrência irá encerrar as atividades. Com isso, a concorrência de mercado seria mantida equilibrada. O STF, diante os dois princípios colidentes, privilegiou o da livre concorrência.

⁴⁶ Há que se considerar, no caso em análise, resta claro a questão da aplicabilidade de princípios. Vem a calhar as lições de Dworkin, ao ressaltar que: Cuando los principios se interfieren (la política de protección a os consumidores de automóviles interfiere com los principios de libertad de contratación, por ejemplo), quien debe resolver el conflicto tiene que tener em cuenta el peso relativo de cada uno. Em esto no puede haber, por certo, uma mediación exacta, y el juicio respecto de si um principio o directriz em particular es más importante que outro será com frecuencia motivo de controversia. Sin embargo, es parte esencial del del conceto de principio el que tenga esta dimensión, que tenga sentido preguntar que importância o que peso tiene. DWORKIN, Ronald. *Los Derechos en Serio*. Trad. Marta Guastavino. 1ª ed., Barcelona: Ariel, 1997, pág. 77-78.

Destaca o prof. Hugo de Brito Machado que o argumento da Fazenda é falacioso. Primeiro, *porque o cigarro é nocivo à saúde, independentemente do pagamento de impostos. Depois, porque o fechamento de uma fábrica, quando existem muitas outras, termina por favorecer às de maior porte, garantindo a estas o domínio do mercado.*⁴⁷ Essa situação gerou uma série de discussões na doutrina. A questão que se coloca, consiste em saber se pode a Fazenda utilizar meios coercitivos para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que entende devido, ou se deve utilizar-se dos meios regulares para o lançamento e cobrança do tributo, em qualquer caso. Ressalta o autor em questão: *não temos dúvida de que a última alternativa é a única compatível com a garantia de livre concorrência.*⁴⁸

Fica demonstrado que o inciso II do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.593/77, adota a sanção política mais severa com instrumento de cobrança de tributos, retirando do contribuinte todas as proteções jurídicas contra o arbítrio da Fazenda Pública, a qual atribui poder absoluto para decidir quem prossegue na atividade e quem é obrigado a encerra-la. Deste modo, basta que tenha havido o descumprimento de uma única obrigação tributária e a Fazenda instaura uma ação fiscal. Não é preciso muito para perceber, *nesse contexto, que a determinação constitucional de preservação da livre concorrência pode vir a ser (indevidamente) utilizada como uma nova vestimenta para um velho (e recorrente) problema: a invocação das razões de Estado para justificar a cobrança de tributos, desta vez com aparência de legitimidade maior.*⁴⁹

Por isso, atento deve estar sempre o intérprete ao analisar os casos concretos, como assinala Carlos Maximiliano:

As leis positivas são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios, estabelecem normas em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o Direito. Para consegui-lo, se faz mister um trabalho preliminar: descobrir e fixar o sentido verdadeiro da

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 383.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 383.

⁴⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e Livre Concorrência*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 399-400.

regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão.⁵⁰

Na jurisprudência analisada, o Supremo Tribunal Federal, avaliando a necessidade de proteger a concorrência com o direito à livre iniciativa, resolveu não mais aplicar as Súmulas (70, 343 e 547) que consagraram a proibição de sanções políticas para prestigiar a proteção da concorrência.

Para que esteja diante de uma medida ordenadora em vez de uma sanção política terá que haver uma comprovação, segundo Ávila⁵¹, e nunca uma mera alegação de – substancial, reiterado e injustificado – descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória. Tais comprovações devem demonstrar que os descumprimentos das obrigações tributárias principais causaram ou possam causar um impacto adverso e grave para a concorrência. De igual modo, deve ser demonstrado também que o descumprimento das obrigações acessórias deverá ser representativo, que impeça a fiscalização tributária e insira o contribuinte na informalidade. Enaltece o autor, que uma medida ordenatória, pela gravidade dos efeitos que pode causar à liberdade, deverá ser realizada com parcimônia, e, somente após ampla investigação e efetivo exercício do devido processo legal por parte do agente econômico. Sem isso, ela se transformará em *abominável sanção política inconstitucional, por arbitrária, excessiva e desproporcional*.⁵²

Se, no entanto, após ampla investigação e efetivo exercício do devido processo legal por parte do agente econômico, ficar comprovado, de forma reiterada e o injustificado descumprimento de obrigações tributárias, que cause grave desequilíbrio concorrencial, não há mais que se falar em sanção política ilegítima, e, sim uma ordenação econômica (medida ordenadora).

Quanto à expressão – critérios especiais de tributação – que estabelece o artigo 146-A, visa à neutralidade dos tributos que atingem diretamente as atividades econômicas, em especial os tributos incidentes sobre as operações de produção e de circulação de bens e serviços. Podem ser estabelecidas medidas com imposição de limites à concessão de incentivos fiscais quando podem provocar guerra fiscal, combater a sonegação e inadimplemento, unificação das obrigações instrumentais comuns aos

⁵⁰ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pág.1.

⁵¹ AVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 438.

⁵² AVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 438.

tributos estaduais e municipais, dentre outras que, direta ou indiretamente, podem provocar alterações no preço final do produto.

O artigo 146-A, apesar de trazer uma regra de competência, vem sendo encarado como portador de um princípio e de uma regra. Além de prever a regra que autoriza a instituição de critérios especiais, tal dispositivo seria responsável pela neutralidade tributária. Mas este pode não ser o melhor caminho interpretativo, destaca Bomfim, ao afirmar que o princípio da neutralidade tributária não é extraído do referido artigo. Adianta que mesmo antes de 2003, quando a Emenda Constitucional nº 43 foi editada, *o Estado não poderia se portar como fomentador de desequilíbrios concorrenciais, inclusive mediante tributação.*⁵³ Deve, portanto, se portar como agente garantidor da livre concorrência, de forma que seus atos não sejam tomados como instrumentos causadores de desequilíbrio concorrencial do Estado e seu corolário em matéria tributária, o princípio da neutralidade tributária.⁵⁴ Entretanto, a doutrina mostra outras posições.

Destaca Rodrigo Maito da Silveira⁵⁵ que a neutralidade concorrencial que deve advir da atuação do Estado, por meio da tributação, não se restringe somente à imposição fiscal sobre o consumo, podendo se estender à renda e ao patrimônio uma vez que estes também podem influenciar direta ou indiretamente no preço de bens e serviços. O princípio da neutralidade visa, sob o ponto de vista jurídico, mitigar os efeitos econômicos que são distorcidos por conta dos tributos que influenciam na formação dos preços.⁵⁶

Por sua vez, Bomfim demonstra a *existência de uma acepção específica para o termo neutralidade tributária, tomado como uma norma que impõe um tratamento tributário pelo Estado em igualdade de condições, retirando-se fundamento para tanto na neutralidade concorrencial do Estado, que como defende Eros Roberto Grau, é um dos sentidos de alcance do princípio da livre concorrência.*⁵⁷ Essa acepção específica tem que ser concatenada com o princípio da livre concorrência,

⁵³ BOMFIM, Diego. *Tributação & Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 186.

⁵⁴ BOMFIM, Diego. *Tributação & Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 186.

⁵⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pág. 41.

⁵⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pág. 41.

⁵⁷ BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsideração sobre a Neutralidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 197 – fevereiro – 2012, São Paulo: Dialética, pág. 29. Menciona a obra de Eros Roberto Grau: *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 204.

sob pena de encarar-se a neutralidade tributária como um novo nome para designar-se o princípio da igualdade em matéria tributária, o que tornaria o emprego da expressão absolutamente despiciendo e desaconselhável, destacou o referido autor.⁵⁸ Essa ideia também é defendida por Humberto Ávila, quando afirma que a neutralidade é uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade da concorrência.⁵⁹

A neutralidade concorrencial encontrada no artigo 146-A da Constituição Federal *é um princípio jurídico, e que a criação de uma lei complementar como critérios especiais de tributação como forma de prove-la, no caso concreto, chocar-se com outros princípios, daí a necessidade de se aplicar a regra da proporcionalidade.*⁶⁰ Mesmo antes da vigência do artigo 146-A, deve ser evidenciada a atualidade do conteúdo do artigo 151, inciso II da Constituição Federal, que veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente. A neutralidade está relacionada à ideia de que os tributos não devem causar consequências involuntárias na concorrência, abstendo-se de toda e qualquer intervenção que prejudique o mecanismo competitivo do mercado. No entanto, a Constituição Federal estabelece um tratamento diferenciado no artigo 151, inciso I, quando veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, no entanto, admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (art. 151, I)⁶¹

O princípio da livre concorrência é coerente com a igualdade entre os agentes econômicos. Não se deve relacionar, portanto, a livre concorrência à liberdade sem limites dos agentes econômicos para atuarem no mercado. Ao mesmo tempo em que a Constituição garante a igualdade entre os agentes econômicos, reporta também às situações diferenciadas tais como possibilita que seja dispensado tratamento jurídico diferenciado às

⁵⁸ BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsideração sobre a Neutralidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 197 – fevereiro – 2012, São Paulo: Dialética, pág. 29.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 97.

⁶⁰ PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 153, junho-2008, São Paulo: Dialética, pág. 17.

⁶¹ A esse respeito manifestou o Poder Judiciário (TRF – 1ª Região, AC 01503200-MG, 4ª Turma, Rel. Juiz Hilton Queiroz, DJU 28.5.99, p. 671), admitindo alíquotas diferentes para o IPI, a partir do critério de territorialidade. Existem também os incentivos fiscais concedidos pela atuação das extintas SUDAM e SUDENE para localidades específicas menos desenvolvidas, principalmente na promoção do crescimento de atividades relacionadas ao turismo e às exportações, nos termos da Lei nº 11.196/05.

microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 179), com o objetivo de incentiva-las pela simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Neste caso, trata-se de *uma discriminação consentida pela Constituição, em vista à condição econômica fragilizada que, na visão do legislador constituinte, caracteriza as microempresas e as empresas de pequeno porte.*⁶²

Gerd W. Rothmann⁶³, citando Neumark ao dispor sobre o princípio da neutralidade concorrencial, escreveu que seus estudos partem da premissa de que a concorrência: (a) é uma instituição essencial para a ordem econômica; (b) via de regra, garante uma aproximação à otimização da alocação de recursos; (c) atribui validade às escalas individuais de preferência dos agentes econômicos, mas (d) na prática, muitas vezes não permite alcançar as metas da política de crescimento e do bem-estar econômico, porque as condições necessárias ao seu pleno funcionamento inexistem ou são insuficientes ou, ainda, porque, apesar de, aparentemente perfeita, produz resultados contraditórios.

Por sua vez, Paulo Caliendo⁶⁴ ensina que a busca da neutralidade fiscal pretende ser *uma forma de manutenção do equilíbrio da economia ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita. Tendo estes pressupostos verifica-se que a política fiscal deve procurar a assunção de três objetivos: i) financiar as despesas públicas; ii) controlar a economia e iii) organizar o comportamento dos agentes econômicos.*

Nem sempre será a neutralidade da tributação benéfica à sociedade e ao sistema econômico. Um dos efeitos da neutralidade pode ser justamente inverso aos objetivos da ordem econômica. O tributo, em muitas vezes, deve corrigir as distorções, tratando de forma desigual algumas atividades e/ou determinados grupos de agentes econômicos. No Brasil a neutralidade representa a regra geral em que a tributação deve tratar todos igualmente, admitindo a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de forma

⁶² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pág. 29.

⁶³ ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 341. O autor cita Neumark Fritz: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, 1970, pág. 41.

⁶⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009 pág. 101-106. Segundo o autor, o princípio da neutralidade fiscal irá receber as informações do subsistema da economia que exige uma neutralidade econômica, ou seja, a menor produção de efeitos por parte da tributação nas escolhas dos agentes. Irá ler estas mensagens sob o código próprio da linguagem jurídica, especialmente considerando a exigência de eficiência econômica sob a égide da justiça.

imparcial, ou seja, sem beneficiar agentes econômicos especificamente⁶⁵. Está-se, então diante do princípio da isonomia.

Nesse sentido, Humberto Ávila aponta que a neutralidade da tributação diz respeito a *manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal*⁶⁶, consistindo o dever de neutralidade um elemento em favor da concorrência, que acaba garantindo a igualdade de oportunidades no mercado.

O princípio da neutralidade concorrencial envolve aspectos negativos e positivos. O primeiro pode ser observado no sentido de que a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial, no qual já existe uma concorrência e não se observam os resultados que se opõem aos postulados da política econômica e social. No tocante aos aspectos positivos, ocorrem quando parece conveniente adotar uma política fiscal para fomentar a concorrência, na medida em que a livre concorrência for imperfeita, por motivos não fiscais, daí resultando consequências desvantajosas, sob o aspecto global ou ético e social.⁶⁷ Se tem, então, a afirmativa de que a política fiscal não deve intervir de modo a prejudicar a concorrência de mercado, a não ser que medidas fiscais sejam necessárias para eliminar ou mitigar as imperfeições da livre concorrência, representando o aspecto negativo do princípio da neutralidade.

Deste modo, cada um dos tributos constantes no Sistema Tributário Nacional deve ser examinado, para verificar se pode levar a consequências indesejadas em relação à concorrência, diminuindo-a ou eliminando-a.⁶⁸

A proteção da concorrência, no plano do direito internacional tributário, se efetiva, a partir dos tratados. São estabelecidas regras equitativas de incidência na busca da harmonização entre os diversos sistemas de tributação e da eliminação dos tratamentos preferenciais e da

⁶⁵ ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais. Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pág. 137.

⁶⁶ AVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 97-99.

⁶⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 341. O autor cita Neumark Fritz: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, 1970, pág. 262.

⁶⁸ BOMFIM, Diego. *Tributação & Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 185. No contexto de valorização da neutralidade concorrencial do Estado que foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42/2003. Pode ser observado o inegável crescimento da interação entre tributação e livre concorrência. Os custos tributários, cada vez maiores, *influenciam a tomada de posição dos agentes econômicos no mercado que se submetem, ainda, aos efeitos que a tributação pode gerar sobre a concorrência*.

baixa tributação. Além disso, objetiva também estimular as condições de concorrência entre as empresas dos países contratantes.

De igual modo, há que se falar na concorrência fiscal internacional e as práticas anticoncorrenciais, quando os Estados disponham de normas que privilegiam determinados setores econômicos de seu mercado interno em detrimento de produtos e serviços de outros países, protegendo-os da concorrência, cuja abordagem não está ao alcance deste estudo.

Conclusões:

Visando o atendimento ao bem comum, os princípios constitucionais funcionam como fundamentos de todo o sistema normativo e são de fundamental importância para a estruturação do Estado brasileiro. Os princípios que regulam tanto a ordem econômica, quanto a ordem social são instrumentos que visam a preservação dos direitos sociais do cidadão, como forma de se alcançar a justiça social. Entre eles destacam-se o princípio da dignidade da pessoa humana, o da livre concorrência e o da livre iniciativa, preconizados pela Constituição Federal de 1988.

Se o Estado, tem como uma de suas funções, regular situações anticompetitivas em sua atuação prática, não pode, portanto atuar somente por intermédio de políticas tributárias, gerando efeitos que venham distorcer a economia, como o desequilíbrio da concorrência. Portanto, são bem vindas as políticas públicas que contemplam situações em que a tributação pode se ajustar à livre concorrência sem que uma prejudique a outra.

É papel do Estado, verificar os limites da concorrência fiscal ao instituir seus tributos, bem como na forma de dispensar os contribuintes da incidência dos mesmos, evitando com isso, proporções negativas para a atividade econômica e na competitividade entre as empresas. O artigo 146-A da Constituição Federal brasileira ao dispor que, lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, embora forneça alguns caminhos, seguindo a tendência internacional (como por exemplo, o Código de Conduta da União Europeia), oferece algumas incertezas quanto o seu alcance. Isto porque, mesmo podendo o Estado valer-se da tributação extrafiscal, como instrumento de intervenção no domínio econômico, referido artigo não permite a correção de falhas de mercado ou a repressão de condutas abusivas por meio de tributos. A experiência jurídica nos casos concretos é que confirmará o alcance do artigo em referência.

Por conta desse dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal, avaliando a necessidade de proteger a concorrência, bem como o direito à livre iniciativa, vem decidindo em não mais aplicar as Súmulas

(70, 343 e 547) que consagraram a proibição de sanções políticas para prestigiar a proteção da concorrência, principalmente em se tratando de situação de casos concretos, diante de conflitos entre os princípios da igualdade, da livre iniciativa e da livre concorrência.

Quanto à expressão – critérios especiais de tributação – que menciona o artigo 146-A (CF) visa à neutralidade dos tributos que atingem diretamente as atividades econômicas, em especial os tributos incidentes sobre as operações de produção e de circulação de bens e serviços. Podem ser estabelecidas medidas com imposição de limites à concessão de incentivos fiscais, quando estes podem provocar guerra fiscal, de igual modo, combater a sonegação e inadimplemento, a unificação das obrigações instrumentais comuns aos tributos dentre outras medidas que, direta ou indiretamente, podem provocar alterações no preço final do produto. Desta forma, deverá o Estado, atender os fundamentos e objetivos da República (art. 3º CF), para promover o desenvolvimento nacional com a consequente diminuição das desigualdades regionais, bem como, paralelamente, respeitar as regras de mercado, atuando como Estado regulador.

O Estado regulador é tido como um novo modelo que garante a liberdade por meio de sua própria regulação. Para esse modelo de Estado, é fundamental a implantação de condições estruturais que permitam a livre iniciativa e a livre concorrência dos agentes econômicos, afastando as denominadas falhas de mercado, que acabam gerando ineficiências econômicas e problemas sociais. Sendo assim, a defesa da concorrência passa a ser à base de uma série de medidas de política econômica e fiscal do Estado, visando o bem comum e o bom funcionamento do mercado.

O princípio da livre concorrência pressupõe igualdade de condições para os agentes econômicos, sendo essencial para dar proteção ao mercado, conforme prevê o artigo 170, inciso IV (CF). Para assegurar a livre economia de mercado e a livre concorrência, cabe ao Estado Democrático de Direito reprimir o abuso de poder econômico que visa à dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (art. 173, § 4º CF).

A proteção constitucional do princípio da livre concorrência se materializa pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC), que é o conjunto de unidades do Estado que controla a atuação dos agentes econômicos e pela repressão do abuso do poder econômico. Deve ser registrado o papel das Agências Reguladoras, instituídas por lei, para tomar medidas necessárias à prevenção e à repressão de abuso do poder econômico em setores específicos. Nessa seara é importante destacar a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), tem por

objetivo o combate ao desperdício de dinheiro público, bem como estabelece uma política de gestão responsável quanto à renúncia de receita na concessão de incentivos fiscais, podendo ser considerada também como um mecanismo de controle para evitar o desequilíbrio na concorrência.

A proteção da concorrência, no plano do direito internacional tributário, se efetiva, a partir dos tratados. São estabelecidas regras equitativas de incidência, pelos organismos internacionais ou nos tratados, na busca da harmonização entre os diversos sistemas de tributação e da eliminação dos tratamentos preferenciais e da baixa tributação. Além disso, objetiva também estimular as condições de concorrência entre as empresas dos países contratantes.

A concorrência fiscal pode se apresentar de um lado, dentro de certos limites, sendo benéfica, como de fato dinamizadora das economias e conduzindo à efetiva harmonização dos sistemas fiscais. Por outro, poderá desencadear efeitos danosos para a economia de mercado, com reflexos sociais representativos, se tais limites forem ultrapassados, no âmbito interno dos países, ou por via de tratados internacionais ou ainda nos blocos econômicos.

O Brasil, ao fazer parte de organismos internacionais que regulamentam e controlam a concorrência, deverá atender suas recomendações, cumprir os tratados internacionais em que é signatário, bem como, tem o dever de adequar os seus regimes de tributação para harmonizar, simplificar e modernizar o Sistema Tributário Nacional, com a preservação da autonomia, o equilíbrio dos entes federativos, evitando, com isso, maiores distorções na concorrência interna quanto internacional, em prol da efetividade dos princípios vetores da ordem econômica e social.

Bibliografia:

ANDRADE, Fernando Rocha. *Concorrência Fiscal e Concorrência Fiscal Prejudicial na Tributação Directa do Capital*, in Boletim de Ciências Económicas – volume XLIV – 2001 - Faculdade de Direito de Coimbra.

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

AVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BOMFIM, Diego Marcel. *Reconsideração sobre a Neutralidade Tributária*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 197 – fevereiro – 2012, São Paulo: Dialética.

BOMFIM, Diego. *Tributação & Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

- BRUNA, Sergio Varella. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu exercício*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009
- CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. *Entre Princípios e Regras: Uma proposta de análise econômica no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 147 – outubro – 2008, São Paulo.
- DWORKIN, Ronald. *Los Derechos en Serio*. Trad. Marta Guastavino. 1ª ed., Barcelona: Ariel, 1997.
- ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Lei de Defesa da Concorrência. Origem Histórica e Base Constitucional. In: *Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, nº 2 s/d.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal*. In Revista Scientia Iuris, vol. 14, Londrina, novembro 2010.
- GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. *Direito Antitruste: O Combate aos Cartéis*. São Paulo: Saraiva. 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In Princípios e Limites da Tributação 2. Roberto Ferraz (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MOREIRA, Teresa. *Crise e Política de Concorrência – alguns comentários*. In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, numero 4.
- NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano VIII (especial), 2010.
- NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*, 3ª. ed., São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.
- PALMA, Clotilde Celorico: *A OCDE e o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: Ponto de situação e perspectivas de evolução*. In Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 16, outubro – 2003.
- PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 153, junho – 2008, São Paulo.
- PAZ FERREIRA, Eduardo. *Em torno da Regulação Econômica em Tempos de Mudança*. Coimbra: Almedina, 2010.
- PEREIRA, M. H. de Freitas. *Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 390, abr-jun, 1998.

- ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (coord.), São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial – As Conduas*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- SANTOS, António Carlos dos. *A Posição Portuguesa face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal*. In *Ciência e Técnica Fiscal – Centro de Estudos Fiscais*, abril – junho, 2002, nº 406.
- SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 99. O autor cita Anne Valeé, *Les Systèmes Fiscaux*, 2000.
- SANTOS, António Carlos dos. *Concorrência Fiscal e Competitividade: A never Ending Story*. In *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 424, julho – dezembro – 2009;
- SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico. *A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial*. In *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 395, julho-setembro de 1999, Lisboa.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e tributação*. Vol. 11, Valdir de Oliveira Rocha (org.). São Paulo: Dialética, 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*, Roberto Ferraz (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e concorrência*. Princípios e Limites da Tributação 2. Roberto Ferraz (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição in Consultor Jurídico* 21.09.06.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Excesso de Liminares desequilibra a concorrência* citado por Eurico Batista. *Consultor Jurídico* em 11.05.2010.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Os Tributos, a Concorrência e o Artigo 146-A da Constituição*. In www.etco.org.br em 22.02.12.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 6ª ed. São Paulo: LTr, 2005.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodologia da Segurança Jurídica e do Sistema Constitucional Tributário*. São Paul: Revista dos Tribunais, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009.