

FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS

**A TRIBUTAÇÃO, A ORDEM ECONÔMICA E O ARTIGO 146-A DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Nova Lima
2011

LUIZ AUGUSTO DA CUNHA PEREIRA

**A TRIBUTAÇÃO, A ORDEM ECONÔMICA E O ARTIGO 146-A DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Empresarial.

Área de concentração: Direito Empresarial

Orientador: Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro
Coêlho

Nova Lima
2011

P436 t PEREIRA, Luiz Augusto da Cunha
A tributação, a ordem econômica e o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988. / Luiz Augusto da Cunha Pereira – Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2011.

135 f., enc.

Orientador: Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho

Dissertação (Mestrado) – Dissertação para obtenção do título de Mestre, área de concentração Direito empresarial junto a Faculdade de Direito Milton Campos.

Bibliografia: f. 127-135

1. Artigo 146-A da Constituição Federal. 2. Direito e Economia. 3. Ordem econômica. 4. Princípios tributários da Neutralidade, Isonomia e Justiça Fiscal. I. Coelho, Sacha Calmon Navarro. II. Faculdade de Direito Milton Campos. III. Título

CDU 336.2:330.1(043)
336.2



Faculdade de Direito Milton Campos – Mestrado em Direito Empresarial

Dissertação intitulada: “*A tributação, a ordem econômica e o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988*” de autoria do Mestrando Luiz Augusto da Cunha Pereira, para exame da banca constituída pelos seguintes professores:

Prof. Dr. Sacha Calmo Navarro Coêlho
Orientador

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Nova Lima, ____ de _____ de _____

Aos meus pais, com gratidão.
Aos meus filhos, com esperança.

AGRADECIMENTOS

A Deus, meus guias e protetores espirituais, por permitirem o término de mais esta jornada de aprendizado.

Aos meus pais, Carlos Eduardo Pereira e Ana Luiza da Cunha Pereira, por provarem que o esforço e a persistência valem a pena.

Aos meus irmãos, Mariana da Cunha Pereira de Magalhães e Pedro Eduardo da Cunha Pereira, pelo constante incentivo.

À minha esposa, Adriana Carvalho Muzzi Pereira, companheira de todas as horas, pelo apoio e pela paciência.

À Maria Beatriz Muzzi Pereira, minha amada filha, por ter vindo se juntar à nossa família durante este curso, trazendo alegria e ânimo renovados.

Agradeço muitíssimo aos Professores Valter Lobato e Flávio Bernardes, amigos fiéis que são, pelo indispensável incentivo e apoio nesta empreitada.

Àqueles colegas e professores do mestrado que compartilharam conhecimento e souberam expor e ouvir idéias sem preconceitos ou dogmas.

Agradeço também a meu estagiário, Ângelo Freire, pela incomensurável ajuda nas pesquisas necessárias ao trabalho.

Enfim, a todos familiares e amigos que incentivaram e contribuíram de algum modo.

“Mestre não é quem ensina, mestre é quem, de repente, aprende.”

Guimarães Rosa

RESUMO

Este estudo tem por objetivo principal verificar a legitimidade, os efeitos e as interpretações possíveis da norma ínsita ao art. 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, introduzido pela EC nº 42/2003. Paira na doutrina uma forte divergência no que se refere ao conteúdo deste dispositivo constitucional que, sob a premissa do aspecto extrafiscal dos tributos, visa o atingimento de princípios específicos da ordem econômica e, por via reflexa, princípios tributários, uma vez que a tributação tem influência direta ou indireta na formação de preços, direcionando o modo de estruturação dos mercados. Nessa empreitada, será necessário repassar o aspecto originário da intercomunicação entre direito e economia, da constitucionalização da ordem econômica, da eficiência do aspecto extrafiscal dos tributos, dos princípios tributários e econômicos específicos afetos à norma do art. 146-A da CR/1988 e dos problemas práticos enfrentados pela sociedade brasileira nesta seara, possibilitando, ao final, trazer os holofotes para uma adequada interpretação sobre o divergente conteúdo do dispositivo constitucional em foco.

Palavras-chave: Artigo 146-A da Constituição Federal. Direito e Economia. Ordem Econômica. Princípios Tributários da Neutralidade, Isonomia e Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This study has the aim to verify the legitimacy, the effects and possible interpretations of the rule inherent to article 146-A of the Brazilian Federal Constitution of 1988, introduced by EC nº. 42/2003. Hangs a strong divergence in doctrine with regard to the meaning of this constitutional provision, under the premise of extrafiscal aspect of taxes, aimed at the achievement of specific principles of economic order, by reflex, tax principles, since the tax has direct or indirect influence on price formation, directing how market structurizes. In this endeavor, we must pass the original aspect of the interaction between law and economics, the constitutionalization of economic order, the efficiency aspect of extrafiscal taxes, the tax and economical principles pertaining to the specific rule of art. 146-A of CR/1988 and practical problems faced by brazilian society in this matter, enabling, at the end, to bring the spotlight on a proper interpretation of the divergent content of the constitutional provision in focus.

Key-words: Article 146-A of the Federal Constitution of 1988. Law and Economics. Economic Order. Tax Principles of Neutrality, Isonomy and Fair Taxation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	INTERFACES DO DIREITO COM A ECONOMIA.....	17
2.1	O germe da análise das interfaces entre Direito e Economia: pioneirismo e os principais expoentes da doutrina contemporânea.....	20
2.2	As primeiras e mais influentes Constituições Econômicas do mundo contemporâneo e as transformações absorvidas pelas Constituições brasileiras até 1988.....	27
3	A ORDEM ECONÔMICA SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	32
3.1	Princípios estruturantes da ordem econômica na Constituição de 1988.....	37
3.1.1	Soberania nacional.....	41
3.1.2	Princípio da propriedade privada e sua função social.....	42
3.1.3	Defesa do consumidor.....	43
3.1.4	Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.....	44
3.1.5	Existência digna para todos.....	45
3.1.6	Redução das desigualdades regionais e sociais.....	46
3.1.7	Busca do pleno emprego.....	47
3.1.8	Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.....	48
3.1.9	Livre iniciativa.....	49
3.1.10	Livre concorrência.....	51
3.1.11	Estado enquanto agente normativo e regulador.....	55
4	A TRIBUTAÇÃO E A INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO.....	63
5	A INTRODUÇÃO DO ARTIGO 146-A PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003.....	72
5.1	Limitações constitucionais ao conteúdo normativo do art. 146-A.....	76
5.2	Princípios tributários da Neutralidade, da Isonomia e da Justiça Fiscal.....	78
5.2.1	Neutralidade fiscal (tributária).....	78
5.2.1.1	Correlação entre neutralidade fiscal e concorrência.....	86
5.2.2	Isonomia tributária, capacidade contributiva e justiça fiscal.....	87
5.2.2.1	Correlação entre neutralidade fiscal e justiça fiscal.....	96
5.3	Da competência para legislar sobre direito econômico e da concorrência.....	97
5.4	O art. 146-A e suas possíveis interpretações.....	101
5.4.1	Primeira possível interpretação.....	102
5.4.2	Segunda possível interpretação.....	103
5.4.3	Terceira possível interpretação.....	104
5.4.4	Quarta possível interpretação.....	105
5.5	Da interpretação mais adequada.....	107
5.6	Duas hipóteses de aplicação do art. 146-A.....	112

5.6.1	Descumprimento reiterado da legislação tributária.....	112
5.6.2	Regulação da substituição tributária para frente imposta pelos Estados.....	118
6	CONCLUSÃO.....	122
	REFERÊNCIAS.....	127

1 INTRODUÇÃO

Vivenciamos, na atualidade, a era do pós-positivismo jurídico¹, na qual toda leitura legislativa tem, necessariamente, de passar pelo tecido constitucional. Diferentemente não poderia ser com o Sistema Tributário pátrio, já quase integralmente inserido no próprio texto da Constituição Federal de 1988, e também com a Ordem Econômica nacional, objeto de muita preocupação e regulação pela mesma norma superior.

Ensina-nos Eurico Bitencourt Neto que:

“A noção de princípio no Direito, já é cediço, passou, grosso modo, por três fases: o jusnaturalismo, em que eram configurados como ideal a alcançar, com fluidez normativa; o positivismo jurídico, em que os princípios, absorvidos pelos códigos, assumem posição de fonte normativa subsidiária; e, por fim, o pós-positivismo, que consagra a positivação constitucional dos princípios, alçando-os à condição de normas fundamentais do sistema, com plena capacidade de impor condutas e gerar efeitos jurídicos. (...)”

Se a legalidade, no clássico positivismo, significou cego ajustamento à regra escrita, cumpre construir novo conceito, que incorpore a idéia de princípio, dentro do gênero das normas jurídicas. É a legalidade ampla, como fartamente ensinado pela doutrina contemporânea, o sinônimo de juridicidade.

O Direito é sistema de princípios e regras; o Estado, por consequência, deve se pautar pelo cumprimento desse conjunto de normas jurídicas, não de parte delas. A capacidade de os princípios, por si sós, produzirem efeito jurídico, conduz à idéia de que não basta a legalidade no sentido de conjunto de regras, de vinculação formal a grupo de enunciados prescritivos. É necessário levar em conta os postulados fundamentais do sistema, também normas jurídicas além do conjunto de valores neles inseridos. A juridicidade deve conduzir ao reconhecimento do caráter axiológico do Direito.”²

Como bem discorreu Celso Antônio Bandeira de Mello:

(...) violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (RDP, 15:284)

Ainda tratando do tema, expôs Misabel Derzi que:

¹ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press. 1997.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

² BITENCOURT NETO, Eurico. Legalidade e Improbidade Administrativa: Justa Aplicação da Lei n.º 8.429/92: in FERRAZ, Luciano. MOTTA, Fabrício. *Direito Público Moderno: Homenagem Especial ao Professor Paulo Neves de Carvalho*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, pág. 235/236 e 242.

Hoje, o constitucionalismo vê a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, recompreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja, a análise estruturadora sistêmica é necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Chamamos tais conflitos e tensões de "aparentes", porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua.³

Importantes são as considerações lançadas pelo professor Sacha Calmon acerca dos princípios:

Não menos importantes que as definições legais são os princípios que, na maioria das vezes, não possuem o *status* de lei, mas são aplicados pelos intérpretes e julgadores com intensidade, fazendo parte do Direito enquanto ato regular da vida em sociedade. [...]

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo⁴.

Concretamente, no que diz respeito aos princípios de índole constitucional, reflete o renomado tributarista:

Traduzem no imo e em suas expansões projeções de *direitos fundamentais*, ou melhor, no miolo, são garantias e direitos fundamentais, notadamente *capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade*, além de valores *republicanos, federalistas e solidaristas*. [...]

Os princípios constitucionais tributário e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF)⁵.

Os sobreprincípios e os princípios constitucionais, vigas mestras do ordenamento, adquiriram indubitável normatividade desde o declínio do positivismo jurídico com seu formalismo e dogmatismo excessivos. O retorno dos valores, finalidades e interesses, expressos em princípios, como bases da convivência social, coadunam com o reconhecimento da primazia do texto constitucional sobre todas as demais normas do sistema jurídico. O positivismo jurídico, afinal, a despeito de ser a solução mais fácil para o intérprete, desconsidera dimensões fundamentais e não encontra a essência do Direito.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* – 7ª ed. rev e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/99 - atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 34.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 94/95.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 198/199.

E sob tal ótica é que deve ser analisado o fato da Emenda Constitucional nº 42/2003 ter promovido a inserção do art. 146-A na Constituição Federal⁶, positivando o princípio da neutralidade tributária e deixando expressa a vontade constitucional de utilização da tributação para a realização dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, basilares da ordem econômica.

A relação intersistemática existente entre os subsistemas do direito tributário e do direito econômico ganha notoriedade com o advento do dispositivo, expressamente reconhecendo que não são ramos estanques e que a interpretação constitucional aglutinadora e global é a que deve buscar o intérprete:

“(...) ordem econômica e ordem tributária não se apresentam, pois, como capítulos estanques do texto constitucional. Este, enquanto todo normativo, deve ser interpretado harmonicamente, não se prestigiando uma parte em detrimento da outra, mas, ao contrário, reconhecendo-se a influência de uma sobre a outra”⁷

A utilização da tributação para atendimento de princípios econômicos não deveria surpreender. A Economia estuda as escolhas do indivíduo num mundo de recursos escassos e, sendo a tributação conhecidamente um fator determinante na lei da oferta e da procura, pois gera ruídos e influencia o mercado como um todo, nada mais lógico do que utilizar um instrumento que impõe essa mudança de comportamento no tomador ou no consumidor para estimular a concorrência.

Todavia, a introdução do artigo 146-A ao texto constitucional trouxe acirradas discussões jurídicas na busca de sua adequada interpretação conforme a Constituição. Tal dispositivo, enquanto reconhecimento do Direito pelo aspecto extrafiscal dos tributos, traz também consigo o reconhecimento de princípios de conturbada compatibilidade em matéria tributária, seja pela sua natureza antagônica, como é o princípio da neutralidade fiscal (tributária), seja pela sua indefinição jurídica, como a justiça fiscal.

A previsão normativa do artigo 146-A da CF/88, a despeito de não ter sido precedida por um adequado debate doutrinário, veio em boa hora, já que a disseminação de práticas ilegais tem gerado uma onda devastadora de trágicos efeitos econômicos e sociais. Fernando de Holanda Barbosa Filho, pesquisador do IBRE⁸, aponta em estudo que a movimentação de

⁶ 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.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: *Princípios e limites da tributação* 2. FERRAZ, Roberto (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139/164 (164).

⁸ Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas.

riquezas pela economia subterrânea⁹ e pela economia informal chegou a 18,4% do PIB, em 2009, representando a monta de R\$ 523 bilhões, valor este correspondente ao PIB argentino¹⁰.¹¹ BARBOSA FILHO assevera que uma das saídas para reduzir a economia subterrânea é a redução da carga tributária e a redução da burocracia¹².¹³

Patrícia Blanco, diretora executiva do Instituto ETCO, aponta os efeitos impactantes da tributação na concorrência desleal, tais como a informalidade, sonegação, falsificação, adulteração, contrabando e pirataria¹⁴.¹⁵ ¹⁶ É conhecido que a tributação excessiva provoca uma sensível interferência sobre a economia subterrânea, desencadeando a realização de práticas nocivas e ilegais apontadas, para produção de males sociais, num efeito em cascata¹⁷:

Os problemas da defesa da concorrência são mais conhecidos através de questões como monopólio, oligopólio ou concentração. No entanto, a abrangência de questões da concorrência desleal é muito maior e tem tomado uma dimensão gigantesca no país. Esta questão tem agravado as dificuldades de desenvolvimento

⁹ A economia subterrânea é aquela que perfilha à marginalidade, consistindo no conjunto de práticas econômicas para sonegar os tributos devidos, no afã de reduzir os custos e encargos inerentes à atividade.

¹⁰ Jornal Folha de São Paulo – Mercado – B1 – 22 de julho de 2010 – “Economia informal atinge R\$578 bi”.

¹¹ O impacto econômico e social da pirataria e contrafação poderá atingir U\$1,7 trilhão globalmente até 2015, segundo relatório da Câmara de Comércio Internacional, conforme noticiou o jornal Valor Online em 17/02/11.

¹² Segundo Alexandre Schwartsman, “[...] o peso dos tributos no Brasil implica uma produção menor por dois canais distintos: pela redução do incentivo à produção e pela utilização de recursos escassos que poderiam ser mais bem utilizados em outras atividades”, a exemplo dos excessos burocráticos. E ainda: “É enganosa, portanto, a suposta neutralidade por trás da ‘devolução’ dos impostos. Há custos consideráveis, expressos em menor produção e crescimento, que deveriam ser levados em conta” (SCHWARTSMAN, Alexandre. “Impostos e seu custo invisível. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 07 de julho de 2010. Caderno Mercado, B10.)

¹³ “O custo anual da burocracia para as empresas brasileiras calculado pela Fiesp (federação das indústrias paulistas) é de aproximadamente R\$46,3 bilhões (...). Segundo a Fiesp, a elevação da burocracia não só empurra as empresas para a informalidade (40% do PIB no Brasil, ante 16,5% na média dos 12 países), como acaba inchando despesas estatais. (...) Grande parte dos gastos com a burocracia, segundo a Fiesp e o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), está relacionada ao que o professor de Direito Administrativo da Direito GV, Carlos Ari Sunfeld, chama de “manicômio tributário”. Isso consiste no pagamento de 63 tributos federais, estaduais e municipais e na observância de 3200 normas, 56 mil artigos, 34 mil parágrafos, 24 mil incisos e 10 mil alíneas voltadas à arrecadação de impostos no Brasil.” (Jornal Folha de São Paulo – Mercado – B1 – 30 de junho de 2010 – “Burocracia custa R\$46 bi e incentiva informalidade”).

¹⁴ BLANCO, Patrícia. *O impacto da tributação na concorrência*. Disponível em: <www.etc.org.br>. Acesso: 08 de julho de 2010.

¹⁵ “[...] a burocracia fiscal, [...] é extremamente pesada e também interfere na economia. É pertinente abrir um parêntesis. Dados comparativos do Banco Mundial revelam que o Brasil é um dos países com maior burocracia fiscal. Em um estudo sobre 178 países, o Brasil ficou em penúltimo lugar na lista encabeçada pelas nações com menor burocracia fiscal. Empresas brasileiras são aquelas que gastam mais tempo por ano para cumprir obrigações tributárias com o fisco nos âmbitos federal, estadual e municipal.” (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial [ETCO]. *Direito e economia*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 49).

¹⁶ Conforme noticiou a Folha.com, por levantamento da MPAA, Associação Cinematográfica dos EUA, mais da metade da população urbana brasileira vê filmes piratas, gerando perdas diretas de R\$4 bilhões ao setor cinematográfico no país, levando o Brasil a deixar de arrecadar 976 milhões de reais e extraindo de seu PIB, contando as perdas indiretas, R\$3,5 bilhões, no período de 12 meses até o terceiro trimestre de 2010.

¹⁷ A FIRJAN realizou uma pesquisa em novembro de 2003 com o objetivo de identificar as práticas de concorrência desleal mais prejudiciais às indústrias. Participaram da pesquisa 192 empresas de 24 setores, tendo 91% delas declarado ter seu faturamento afetado de alguma forma pela concorrência desleal. Dentre as circunstâncias de concorrência desleal mais citadas, destacou-se a sonegação, conforme 60% dos pesquisados. No tocante à pirataria, 34% das empresas são afetadas. Outras circunstâncias mencionadas foram: empresas informais, produtos fora das normas técnicas, *dumping* e abuso de poder econômico. [...] Com relação à pirataria, tanto a falsificação dos produtos da própria empresa quanto dos produtos concorrentes afetam as vendas (Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) – Assessoria de Pesquisas Econômicas. Nota técnica nº 05/2004 – 25 de maio de 2004, p. 04. Disponível em: <http://www.firjan.org.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908CE9215B0DC401216A108B292854>. Acesso: 12 de dez. 2010).

das indústrias, pressionadas por um ambiente de crescimento baixo e descontinuado, de carga tributária elevada e alto custo de financiamento. O enfoque mais preocupante nos dias de hoje está relacionado a práticas como: pirataria, contrabando, informalidade, sonegação fiscal e desrespeito às normas técnicas e seus efeitos perversos na destruição da riqueza, em termos de renda, emprego e arrecadação¹⁸.

André Franco Montoro Filho, citando um caso prático específico, assevera que:

Por exemplo, na indústria de cigarros, pesquisa de mercado (2009) aponta que 30% das vendas são de cigarros ilegais (35 bilhões). Grande parte é proveniente do Paraguai, que produz cerca de 40 bilhões de unidades, volume bem superior à demanda interna, de 3 bilhões. O excedente é desviado para o Brasil e outros países sul-americanos.

O maior estímulo a esse comércio ilegal é a expressiva diferença da carga tributária de cigarros. Enquanto no Brasil essa carga é de aproximadamente 63%, no Paraguai ela é inferior a 10%.

Essa disparidade tributária gera enormes distorções nos preços. Enquanto o preço médio de uma marca de menor valor no Brasil é de R\$3, a média de preços dos produtos contrabandeados é 50% menor.¹⁹

A partir da obra de José Luiz Ribeiro Brazuna intitulada *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição*, referência fundamental para a elaboração deste estudo e compreensão da problemática exposta, será possível perfilar e identificar os fatores para o alcance desta interpretação, bem como analisar dois casos práticos de aplicabilidade do dispositivo em foco.

O estabelecimento deste objetivo não impede, todavia, a necessária análise preliminar da interação entre Direito e Economia, da legitimação e da instrumentalidade do tributo como meio para a indução de condutas e da expressividade dos princípios econômicos e tributários afetos à norma do art. 146-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em especial a livre iniciativa, a livre concorrência, a neutralidade fiscal (tributária), a isonomia tributária e a justiça fiscal.

Não tem este trabalho a pretensão de analisar exaustivamente o Sistema Tributário pátrio, calcado no sobreprincípio da segurança jurídica, tampouco entrar em detalhes na análise sistêmica ou econômica do Direito Tributário, mas tão somente abordar as portas de entrada do art. 146-A no ordenamento constitucional instituído pelo Constituinte originário.

A dissertação está traçada sobre as bases acima expostas.

¹⁸ Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) – Assessoria de Pesquisas Econômicas. Nota técnica nº 05/2004 – 25 de maio de 2004, p. 01. Disponível em: <<http://www.firjan.org.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908CE9215B0DC401216A108B292854>>. Acesso: 12 de dez. 2010.

¹⁹ MONTORO FILHO, André Franco. "Muito além de fiscalizar fronteiras". *Jornal Folha de São Paulo*, São Paulo, 20 de julho de 2010. Caderno Tendências e Debates, A3.

2 INTERFACES DO DIREITO COM A ECONOMIA

Há quem ainda insista que o Direito prescinde da Economia e vice-versa²⁰. Todavia, o que se observa, atualmente, é que a análise do Direito, pela ótica econômica, tem ganhado corpo na doutrina²¹. No Brasil, os estudos nesse sentido caminham a passos tímidos, mas entre os estrangeiros, especialmente na América do Norte, esta análise é uma questão imprescindível aos operadores do Direito que, cientes das interfaces entre tais ramos do conhecimento, procuram cada vez mais uma maior imersão no campo da Economia, dos seus pilares teóricos e pressupostos²².

Esta crescente interdisciplinaridade com a Economia não é exclusividade do Direito, já que “a Economia vai progressivamente ultrapassando seus limites tradicionais, que a ligam ao mercado, para chegar à Sociologia, à Ciência Política, à Filosofia”, num movimento envolvente que Kenneth Boulding denominou de “imperialismo econômico”²³.

Luciano Benetti Timm, ao empreender uma análise sobre a função social dos contratos, esclarece alguns pontos sobre a atração que há entre o Direito e a Economia:

Como a Economia tem caráter distributivo e normativo (como gerar o máximo de eficiência na distribuição de recursos escassos para necessidades ilimitadas), o subsistema econômico pode e deve “irritar” o sistema jurídico em busca de eficiência (abertura para informações provenientes da “análise econômica do direito”, ou seja, acerca da eficiência econômica das decisões legais e judiciais sobre relações contratuais – direito contratual).²⁴

Para TIMM, o intérprete, sobretudo o julgador, no contexto examinado por ele, que é a função social do contrato, mas que pode ser projetada para qualquer outro conflito de

²⁰ “Durante muito tempo e até pouco tempo atrás, afirma a especialista [Maria Tereza Sadek], as visões de mundo dos economistas e dos advogados correram de forma paralela. “Era muito difícil que se encontrassem as duas percepções. Tratava-se de duas linguagens diferentes, de duas finalidades diferentes. Com frequência [os operadores de ambos os lados] eram vistos de forma quase antagônica” (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). *Direito e economia*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 46).

²¹ A análise econômica do direito se encontra em um novo patamar: análise econômica do direito e das organizações. Trata-se de um desenvolvimento do estudo que considera duas variáveis, as instituições, “entendidas como conjunto de regras, na acepção de Douglas North”, e as organizações, pilar introduzido por Oliver Williamson (ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ *Direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, pags. 03 e 04). A despeito disso, as implicações mais aprofundadas da análise econômica do direito não serão examinadas no presente estudo, mas tão somente as interfaces existentes entre as ciências.

²² “Note que a formação dos juizes no *civil Law*, via de regra, não tem uma fase prática, mas eminentemente dogmática, o que os tornava distantes do mercado e, portanto, insensíveis ao trato com a economia”. (FREITAS JÚNIOR, Luís de. *Riscos do intervencionismo judicial para a segurança jurídica e efetividade da economia*, p. 198. In: _____ *Revista da AGU – Advocacia-Geral da União*. Ano VIII – número 19 – Brasília-DF, jan./ma.2009).

²³ VELJANOVSKI, Cento. *A economia do direito e da lei*: uma introdução. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994. p. 17.

²⁴ TIMM, Luciano Benetti. *Função social do contrato*: a “hipercomplexidade” do sistema contratual em uma economia de mercado” (p. 107 a 119) In: _____ *Direito e economia*. São Paulo: IOB Thomson, 2005, p. 115.

interesses, deve pautar-se não apenas pela aplicação cega da norma, mas também pelos reflexos e pela interferência de outros subsistemas sociais além do jurídico, como o econômico e o político^{25 26}.

Também, pela interferência da Economia no Direito, segue Alexandre Bueno Cateb:

Para o advogado, conhecer temas e meandros da economia trarão o estudo do direito para o lado prático, deixando de ser apenas um instrumento de justiça. Conhecendo as ferramentas econômicas, o advogado poderá melhor pensar o direito como instrumento de distribuição e eficiência na realização de objetivos²⁷.

A observância de CATEB importa no aprimoramento do operador do Direito, não apenas sobre a ótica da especialização do estudo jurídico, mas pela ampliação do horizonte com a compreensão dessa interatividade que há entre os ramos do conhecimento e pela avaliação consciente desses impactos.

De acordo com o entendimento de ZYLBERSZTAJN e SZTAJN:

A análise econômica deve [...] considerar o ambiente normativo no qual os agentes atuam, para não correr o risco de chegar a conclusões equivocadas ou imprecisas, por desconsiderar os constrangimentos impostos pelo Direito ao comportamento dos agentes econômicos.

O Direito, por sua vez, ao estabelecer regras de conduta que modelam as relações entre pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão, os efeitos sobre a distribuição ou alocação dos recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados. Assim, o Direito influencia e é influenciado pela Economia [...]²⁸.

²⁵ TIMM, Luciano Benetti. *Função social do contrato: a “hipercomplexidade” do sistema contratual em uma economia de mercado*” (p. 107 a 119). In: _____ *Direito e economia*. São Paulo: IOB Thomson, 2005, p. 114.

²⁶ (...) Não se deve passar despercebido aos juristas o coroamento que a Academia Real Sueca tenha dado aos estudos de professores que se dedicaram ao estudo interdisciplinar entre direito e economia. Anteriormente, o inglês e jurista de formação, Ronald Coase, já ganhara um Prêmio Nobel de Economia ao demonstrar a existência de falhas de mercado por conta dos chamados custos de transação. Esses custos de transação seriam direitos de obtenção de informação, de negociação, de monitoramento e de execução de um contrato. Coase também já sugeria que alternativas legais e jurisdicionais deveriam levar em conta, na medida do possível, das suas conseqüências no ambiente social. Depois de Coase, foi a vez de Douglas North ganhar o mesmo prêmio, sugerindo haver total relação entre desenvolvimento econômico, com os incentivos gerados aos comportamentos humanos pelas instituições sociais – inclusive e sobretudo, talvez, pelas normas jurídicas. E agora Williamson é agraciado com o mesmo prêmio, agregando suas pesquisas sobre as organizações no cenário econômico. Instituições erradas poderiam gerar oportunismos a organizações sociais e indivíduos. Além disso, pessoas seriam dotadas de racionalidade limitada. Pois bem, mas o que tem isso tudo a ver com o direito? Tudo! Significa dizer que, fazendo o direito parte das instituições sociais, ele pode ser decisivo na estrutura de incentivos que gera para os indivíduos e organizações. Nesse sentido, ele tem um papel fundamental no desenvolvimento de um país. Aí pode estar a solução para vários problemas hoje enfrentados no dia a dia das cortes sem solução pela teoria jurídica tradicional, a saber: o abarrotamento das cortes; seu reflexo social. (...) (TIMM, Luciano Benetti. "Lições do Nobel de Economia para o direito". *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 27 a 29 de novembro de 2009. Caderno Legislação e Tributos, E2.)

²⁷ CATEB, Alexandre Bueno. *Análise econômica da lei de sociedades anônimas*. Disponível em: <http://www.amde.org.br/joomla/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=1&Itemid=10>. Acesso: 30 de junho de 2010.

²⁸ ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ *Direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, p. 03.

Por uma visão panorâmica, o entrelaçamento entre as ciências deveria gerar algum espanto? Crê-se que não, pois o conhecimento científico deve ser abrangente e a segmentação em ramos do saber já provou ser uma mera opção didática para melhor compreensão do objeto de estudo²⁹. O fato é que a realidade social necessita e impõe esta particular comunicação entre os diversos ramos do conhecimento, em especial Direito e Economia:

Existe uma desnecessária e prejudicial separação entre o direito e a economia, o que produz conseqüências práticas. As duas disciplinas sofrem do que Veblen chamou de “incapacidade treinada”. Os advogados e os elaboradores de políticas públicas são analfabetos em economia, além de freqüentemente serem pouco chegados a números³⁰.

Elucidando ainda mais a importância desta abordagem, destacamos as seguintes passagens mencionadas por VELJANOVSKI, dignas de referência neste estudo:

“Uma combinação letal”: Direito Sem Economia.

“Um advogado que não estudou economia (...) pode bem tornar-se um inimigo público”. Juiz Brandeis (1916).

“(...) todos os advogados deveriam procurar compreender a economia. Com sua ajuda aprendemos a considerar e a pesar os fins da legislação, os meios de alcançá-los e o custo envolvido. Aprendemos que para obter algo é necessário abrir mão de outra coisa, aprendemos a comparar a vantagem obtida com a vantagem a que renunciamos e a saber o que estamos fazendo quando escolhemos”. Juiz O. W. Holmes (1897).

“[A economia] é um poderoso e abrangente instrumento de análise que todos aqueles que pensam e escrevem sobre o direito e legislação usam, conscientemente ou não, (...) ela oferece um ponto de partida conveniente para uma teoria geral do direito na sociedade. Além disso – e esse aspecto deve ser realçado – ela possui uma forte base empírica, bem como boa dose de sensatez. Em torno de nós existem muitas evidências de que o sistema usa o mecanismo de preços (no seu sentido mais amplo) para manipular o comportamento, e de forma difusa”. Professor L. Friedman (1984).

“Para o estudo racional do direito, o homem da toga preta pode ser o homem do presente, mas o homem do futuro é o homem da estatística e o mestre da economia”. Juiz O. W. Holmes (1897).³¹

²⁹ “Os ramos do conhecimento não são campos fechados em si mesmo. É necessário a oxigenação de outros valores nos meandros de cada matéria. Isso porque a realidade é multifacetária e não comporta uma visão fragmentária de seus elementos. Assim, para se conseguir uma efetiva visão global dos fatos, com vistas a modificação da realidade, é mister o manejo das ferramentas de várias searas”. (FREITAS JÚNIOR, Luís de. *Riscos do intervencionismo judicial para a segurança jurídica e efetividade da economia*, p. 184. In: _____ Revista da AGU – Advocacia-Geral da União. Ano VIII – número 19 – Brasília-DF, jan./ma.2009).

³⁰ VELJANOVSKI, Cento. *A economia do direito e da lei: uma introdução*. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994, p. 18.

³¹ VELJANOVSKI, Cento. *A economia do direito e da lei: uma introdução*. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994, p. 19.

Para a introdução deste estudo e de qualquer outro que busque a compreensão da ordem econômica, do papel do Estado na sua intervenção e da existência do Direito Tributário enquanto instrumento para a consecução dos fins do modelo econômico constitucionalmente adotado são necessárias algumas notas sobre como o Direito e a Economia interagem entre si.

É de destacar, de saída, que as interfaces entre os subsistemas do Direito e da Economia deverão, necessariamente, respeitar a coerência intersistemática entre eles existente, de modo a não se permitir a “corrupção” do sistema como um todo.

Assim sendo, as trocas incontestavelmente existentes entre os subsistemas jurídico e econômico deverão se dar de modo equilibrado, sem a imposição do código binário de um sobre outro (lícito/ilícito e ter/não ter, respectivamente), permitindo as leituras próprias dos fenômenos por cada um destes subsistemas e a conseqüente “evolução” do sistema como um todo, sem sacrificar-se a justiça ou a eficiência, variáveis em conflito.

2.1 O germe da análise das interfaces entre Direito e Economia: pioneirismo e os principais expoentes da doutrina contemporânea

Com base nas lições do professor João Bosco Leopoldino da Fonseca, será feito um traçado histórico para que seja possível compreender a relação entre o Direito e a Economia e, preliminarmente, esclarecer com isso um pouco da ingerência do Estado no sistema econômico, todavia, sem qualquer intuito de esgotamento da temática.

Dentro do materialismo histórico de Marx, como descreve FONSECA, tem aquele autor uma visão de que “a base da história será o resultado da atuação de força produtiva”³². Afirma que “os homens não são determinados pela sua consciência, mas esta é que é determinada pelo modo de produção material”³³. Ou seja, as condições materiais humanas têm enorme e primordial influência sobre a formação do pensamento humano.

Marx, com a produção de trabalhos de notável representatividade como, por exemplo, *Para a crítica da Economia* e *O Capital: a luta de classes como motor da história*, construiu a ideia da:

superestrutura e a infra-estrutura. A primeira designa as formas sociais de consciência (ideologia, política, Estado, religião) urdidas sob o império da base concreta, real e condicionante que é o modo de produção da vida material, ou, ainda infra-estrutura.

³² FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 207.

³³ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 207.

[...] para Marx, a história é o resultado do modo de produção, das relações de produção travadas pelos indivíduos que, de forma tão determinante, condicionam as suas consciências, ao ponto mesmo de delimitar as suas aspirações políticas, as opções religiosas, a ideologia ou até a forma de Estado e de ordenamento jurídico.³⁴

A concepção de STAMMLER, que parte da distinção entre matéria e forma, determina-se pela supremacia desta sobre aquela. Neste ponto, FONSECA coloca que “a matéria se manifesta na atividade concreta dos indivíduos associados, ao passo que a forma é dada pela regulação geral que permeia toda atividade humana, que é condicionada pela forma”³⁵. STAMMLER, citado por FONSECA, distinguindo os planos da política e da economia, assevera que:

Aquela se refere às regras vinculatórias que fazem possível a existência de uma comunidade jurídica, às normas que regulam simplesmente o agrupamento dos indivíduos vinculados e se propõem implantar e manter em pé este agrupamento enquanto tal. A atividade que se ocupa em ditar e fazer observar o direito pode chamar-se *política*, diferentemente da *econômica*, que afeta mais imediatamente a própria conduta dos indivíduos agrupados, e tende de um modo relativamente direto a procurar o necessário para subsistir com o proveitoso e o agradável.³⁶

Diante disto, estabelece-se o que é chamado *condicionamento lógico* pelo Professor Leopoldino da Fonseca. Assim, a forma direciona a matéria de atuação. Na sua própria dicção, “o plano da forma se atualiza no momento em que incide sobre a matéria da atuação, ou melhor, sobre a *cooperação* entre os indivíduos para a satisfação de suas necessidades”³⁷.

Max Weber, por sua vez, identifica a colocação da ordem jurídica e a ordem econômica em planos distintos:

A primeira tem um sentido ideal e se indaga que *sentido normativo* logicamente correto *deve* corresponder a uma formação verbal que se apresenta como norma jurídica. Ao passo que a segunda se pergunta sobre o *que de fato acontece* numa comunidade em razão de existir a *probabilidade* de que os homens que participam da atividade comunitária considerem *subjetivamente* como válida uma determinada ordem³⁸.

Para Weber, “a ciência econômica-social considera aquelas ações humanas que estão condicionadas pela necessidade de orientar-se na realidade econômica, em suas conexões

³⁴ SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTr, 2001, p. 142.

³⁵ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 207-208.

³⁶ STAMMLER, Rudolf. *Tratado de Filosofia del Derecho*, 1974, p. 141-142 *apud* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 208.

³⁷ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 208.

³⁸ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 209.

efetivas”³⁹. Ainda, na visão do filósofo, “a ordem jurídica ideal nada tem que ver diretamente com o *cosmos* do atuar econômico real, porque tais coisas se situam em planos distintos: uma na esfera ideal do dever-ser, a outra na dos acontecimentos reais”⁴⁰. A despeito disso, importa frisar que:

Se, apesar disto, a ordem econômica e a ordem jurídica se encontram mutuamente na mais íntima relação, tal significa que esta última não se entende em sentido jurídico, mas sociológico: como *validade empírica*. Neste caso o sentido da expressão ‘*ordem jurídica*’ se muda totalmente. Então significa um cosmos lógico de normas “*corretamente*” inferidas, mas um complexo de motivações efetivas do atuar humano real⁴¹.

Assim, arremata WEBER:

A aceleração moderna do tráfico econômico reclama um direito de funcionamento rápido e seguro, garantido por uma força coativa da mais alta eficácia, e sobretudo, a economia moderna destruiu por sua peculiaridade as demais associações que eram portadoras de direito e, portanto, garantia do mesmo. Esta é a obra do desenvolvimento do mercado. O poderio universal da sociedade que constitui o mercado exige, por um lado, um funcionamento do direito *calculável* segundo regras racionais. E, por outro, a extensão do mercado, que mostraremos ser uma tendência característica daquele desenvolvimento, favorece, em virtude de suas consequências imanentes, o monopólio e regulamentação de toda força coativa ‘*legítima*’ por meio de *um* instituto coativo universal, destruindo todas as estruturas coativas particulares, que descansam, na maioria das vezes, em monopólios econômicos, estamentais ou de outra classe⁴².

Max Weber, que como demonstra SILVA NETO, trabalha com a teoria de Estado como violência legítima, assim desenhada:

O Estado consiste em uma relação de dominação do homem sobre o homem, fundada no instrumento da violência legítima (isto é, da violência considerada legítima). O Estado só pode existir, portanto, sob condição de que os homens dominados se submetam à autoridade continuamente reivindicada pelos dominadores⁴³.

No que se refere à relação do Direito com a Economia, tendo ainda como norte a teoria de WEBER:

³⁹ WEBER, Max. *Economía y sociedad: esbozo de sociología comprensiva*, 1969, p. 251 *apud* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 209.

⁴⁰ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 209.

⁴¹ WEBER, Max. *Economía y sociedad: esbozo de sociología comprensiva*, 1969, p. 251 *apud* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 209.

⁴² WEBER, Max. *Economía y sociedad: esbozo de sociología comprensiva*, 1969, p. 272 *apud* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 210.

⁴³ WEBER, Max. *Ciência e Política – duas vocações*, p. 57 *apud* SILVA NETO. Manoel Jorge e. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTr, 2001, p. 142.

Naquilo que é mais representativo da importância da filosofia de Max Weber para o estudo da relação entre Direito e Economia, ressalte-se a sua localização da *ordem jurídica* e *ordem econômica* em planos diferenciados. Aquela está assentada no sentido que a norma jurídica deve ter; esta perquire sobre o que de fato acontece no torvelinho das relações sociais, a fim de que os homens participes da vida comunitária terminem por considerar o que é uma ordem válida⁴⁴.

Os sistemas jurídicos, grosso modo, são expressões ideológicas do que uma determinada sociedade almeja, levando-se em conta características sociológicas, culturais, históricas, políticas, entre outras. Num regime democrático, o esperado é que o ordenamento jurídico reflita as expectativas da maioria popular, que deverão ser exteriorizadas nas ações estatais. Ensina-nos o orientador deste trabalho que:

(...) se o Direito está na norma, por certo brotou do espaço cultural de cada povo com as suas aspirações e os seus valores, epifenômenos da experiência social, nucleada à volta do processo de reprodução da vida humana. (...)
A cada sociedade corresponde uma estrutura jurídica. O Direito da velha Atenas não serviria, é intuitivo, à moderna sociedade americana. (...)
O Direito é uma testemunha dos tempos. A análise das “legalidades vigentes” permite retratar as sociedades humanas em todos os seus planos e aspectos.⁴⁵

Se por um lado temos que o Direito atua sobre as relações pessoais e quase sempre (para não dizer sempre) gerando consequências de cunho patrimonial, econômico, não é difícil compreender que deve haver uma relativização, um campo de referência que, neste caso, só poderá voltar-se à gestão de recursos escassos proporcionada pela Economia.

Pelo reforço da interação entre o Direito e a Economia, faz-se referência à Escola Histórica da Economia Política, destacando-se as obras “L’ Esprit des Lois” (Montesquieu), “Espírito do direito Romano” (Ihering) e “Genius of the common law” (Frederick Pollock)⁴⁶.

A Escola Histórica da Economia Política surgiu em reação à Escola Clássica, cujos fundamentos principais foram estabelecidos por Paulo Sandroni, ao formular suas críticas ao classicismo, com base na negativa de validade universal das leis econômicas. Esta corrente lançava suas raízes:

argumentando que não podem ser consideradas absolutas e de atuação perpétua, mas ao contrário, devem ser relativas e variáveis com o tempo e o lugar. [...] insistiu sobre a unidade da vida social, afirmando que existe uma interação estreita entre os diferentes aspectos sociais, o que tornaria impossível a uma única ciência esgotar o campo a ser investigado⁴⁷.

⁴⁴ SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTr, 2001, p. 142.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário e Conjuntura Econômica*, p. 3/4.

⁴⁶ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 210.

⁴⁷ SANDRONI, Paulo. *Novíssimo Dicionário de Economia*, p. 215 *apud* SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTr, 2001, p. 143.

Conforme entendimento esposado por FONSECA, em suma, tal corrente parte do pressuposto de que não é suficiente para a construção da vida social apenas o conjunto de ações humanas balizadas por normatizações de ordem econômica ou sociológica, mas também, é produto do processo histórico de formação cultural de cada época⁴⁸. Isso deságua no entendimento conclusivo de que “*economia e direito* são expressões de uma mesma cultura, criações de um único espírito, componentes de um universo de valores e testemunhos do estilo de um povo e de uma época”⁴⁹.

Passando, pois, pelo liberalismo econômico, cujos pés doutrinários estão fincados numa racionalidade, liberdade e rigorismo exacerbados, que se refletem no conteúdo das leis constitucionais do início do século XIX⁵⁰, houve por bem a transferência do conceito de liberdade, graças à forte influência do naturalismo e do positivismo, passando tal conceito de liberdade a exprimir uma *vontade*⁵¹. De acordo com Ludwig von Raiser:

O papel de força motriz da economia capitalista tornou-se, então, a cega e desenfreada vontade de auto-afirmação do indivíduo na luta pela existência. Como consequência, mudaram-se os valores fundamentais do universo jurídico: o direito subjetivo e a declaração de vontade se tornaram os eixos da dogmática privatística⁵².

Além disso:

A economia não consiste num conjunto desordenado de ações e de eventos, mas sim em uma estrutura dotada de forma e sentido, na qual elementos estruturais e estilísticos fundamentais determinantes. Esclarecer a sua relação significa colocar em evidência o sistema material envolto na realidade econômica. É necessário não esquecer que o conceito de sistema econômico material é somente uma esquematização da realidade histórica. A experiência e a análise histórica ensinam que a economia de uma nação é a resultante de vários fatores concomitantes e de diversos princípios propulsores de natureza ideal ou moral, peculiares a sistemas diversos. De um lado, com efeito, no curso da história o novo não suplanta nunca completamente o velho, mas se superpõe a ele dando origem a uma vasta gama de formas intermediárias; de outro, também no interior de um mesmo sistema, as diversas esferas da vida econômica não são sempre organizadas com base nos mesmos princípios estruturais. Só uma estrutura econômica tão variadamente articuladas em si unitária pode ser definida como ordenamento concreto da economia de uma nação.

No quadro de um dado sistema econômico, o ordenamento jurídico constitui um elemento estrutural essencial, e, por outro lado, os princípios e as instituições jurídicas conquistam pleno significado sob o aspecto sociológico e dogmático somente em relação com o correspondente sistema econômico. Procurarei agora esclarecer qual função desempenha e quais efeitos gere (sic) esta componente jurídica do sistema econômico.

⁴⁸ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 210.

⁴⁹ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 210.

⁵⁰ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 210/211.

⁵¹ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 211.

⁵² FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 211.

O criador de toda a cultura, economia e direito incluídos, é o homem entendido como unidade física, espiritual e moral, membro de comunidades suprapessoais como a família ou a nação. As condições naturais têm sem dúvida um papel essencial na criação de um ordenamento econômico, mas os fatores decisivos são, em última instância, o espírito, a vontade, as idéias e o comportamento dos homens. É, portanto, discutível a proposta, sugerida por *Eucken*, de distinguir entre ordenamentos espontâneos e ordenamentos impostos. Tal proposta evoca idéias inspiradas no materialismo e no romantismo, e as respectivas filosofias da história. A cultura é sempre o produto, mais ou menos consciente, de uma livre criação do homem. Mas como é diverso o grau de consciência, diversa também é a capacidade do homem de conceber o sistema econômico como totalidade, como uma unidade regulada, e de realizá-lo segundo um projeto bem definido: independentemente do fato de que depois seja um sistema de mercado ou de economia planificada. O impulso do homem moderno para dominar racionalmente o mundo em que vive se reflete na crescente tendência – descrita muito bem por Max Weber – para organizar o sistema jurídico e os processos econômicos segundo princípios lógicos. Hoje perdemos a confiança na força da razão e dolorosamente nos apercebemos de que, não obstante o avolumar-se de nosso conhecimento, não aumentou, antes diminuiu, a capacidade de criar e de organizar. Em lugar de distinguir entre ordenamentos econômicos espontâneos ou impostos, seria portanto melhor falar de *ordenamentos econômicos adotados por tradição* ou de *ordenamentos ideados com base em específicas escolhas políticas*. Um tal sistema, projetado em modo consciente, poderá chamar-se, com *Eucken*, de *'constituição econômica'*. Não se deverá porém esquecer que tal constituição, idealizada e querida, às vezes até definida a nível constitucional, não coincide com a *'constituição vivente'* que se afirma historicamente como resultante de um jogo de forças contrapostas⁵³.

Entre o ordenamento jurídico na ordem liberal e o Direito tal como visto atualmente, verifica-se uma nítida distinção: no primeiro, como garantidor de uma ordem econômica existente; no segundo, como transformador de uma realidade social. É quase como afirmar numa ordem passiva (liberalismo econômico) que impede o esfacelamento do que está posto, do rearranjo social econômico estabelecido; e um ativo, que se propõe a reformular novas estruturas sociais idealizadas a partir de conceitos de justiça. Ainda:

Numa época em que o Estado intervém para programar e para dirigir a economia nacional, o papel do ordenamento jurídico se manifesta completamente novo. Aos olhos do observador *economia e direito* não estão mais ligados por uma relação meramente causal, mas por um *nexo finalístico ou instrumental*: a ordem imposta pelo Estado sob forma de direito está direcionada à prossecução de objetivos estabelecidos pela política econômica. Nesta perspectiva, o *direito da economia* assume relevo somente como *'transposição jurídica das escolhas de política econômica'*⁵⁴.

A partir disso, está embasada em RAISER a definição de três funções fundamentais para o direito, como assinalado por FONSECA:

⁵³ RAISER, Ludwig von. *II Compito del diritto privato*: saggi di diritto privato e di diritto dell' economia di ter decenni. 1990, p. 38-40 *apud* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 211-212.

⁵⁴ RAISER, Ludwig von. *II Compito del diritto privato*: saggi di diritto privato e di diritto dell' economia di ter decenni. 1990, p. 41-42 *apud* FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 213.

A primeira tarefa do Direito é a de tornar possível a atuação da política econômica. O Direito é visto assim como um *instrumento para realizar, para tornar concreta a Constituição econômica*.

A segunda tarefa do direito é a de imprimir *certeza e estabilidade* às relações econômicas. São características próprias do direito a *regularidade e a legalidade*, quer pela via jurisdicional, quer pela via legal. Por essas características, podem-se prever valorações uniformes dos comportamentos sociais.

A terceira tarefa do direito, a de mais elevado nível, é a de prossecução da *justiça substancial*, abandonando-se o campo da justiça formal. Como assinala Raiser, “o perfeito funcionamento da economia, a eficiência produtiva e o incremento da renda nacional não garantem de *per si* a *justiça social*. A *justiça substancial* deveria satisfazer a mais verdadeira e profunda aspiração do homem”⁵⁵.

No tocante ao ressurgimento, se assim podemos dizer, do relacionamento entre o Direito e Economia, merece destaque o pioneirismo de Ronald Coase, Guido Calabresi e Trimarcchi,⁵⁶ na consolidação do movimento conhecido como *Law and Economics* que, mais tarde, recebeu os reforços teóricos de Richard Posner, Gary Becker e Henry Manne.

Conforme apontado por ZYLBERSZTAJN e SZTAJN, Ronald Coase, ganhador do Prêmio Nobel de Economia em 1991⁵⁷, expõe o raciocínio (Teorema de Coase) basicamente para esclarecer que as instituições legais têm repercussão, produzem efeito, condicionam o comportamento dos agentes econômicos⁵⁸. Em seu estudo, COASE consegue transparecer “como a introdução de custos de transação⁵⁹ na análise econômica determina as formas organizacionais e as instituições do ambiente social”⁶⁰, contrariamente ao que acreditavam os neoclássicos tradicionais.

CALABRESI, outro dos estudiosos que trouxeram à cena, novamente, as interfaces entre o Direito e Economia, “demonstrou a importância da análise de impactos econômicos da

⁵⁵ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 213.

⁵⁶ ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ *Direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, p. 01.

⁵⁷ ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ *Direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, p. 05.

⁵⁸ Outro ponto que oferece forte interferência nos mercados é a submissão de inúmeras demandas ao Judiciário. Muitas vezes com o nítido propósito de retardar o recolhimento de tributos. “Para o advogado Hamilton Dias de Souza, há um excesso de liminares em alguns setores e elas perturbam a concorrência, pois o Judiciário demora a analisar os processos. Com isso, algumas empresas pagam menos impostos do que outras e isso interfere na formação dos preços”. É também de entendimento do Prof. Luís Eduardo Schoueri que “[...] A legislação tributária mexe com a economia como um todo”, contrariamente ao senso comum equivocado de efeitos restritos à arrecadação e as relações jurídicas entre o Fisco e os contribuintes”. (Jornal Valor Econômico – A2 – 11 de maio de 2010 – Ano 11 – Número 2503 – “Ação judicial pode distorcer preços, alertam tributaristas”).

⁵⁹ Custos de transação, segundo Alexandre Cateb, “[...] são os custos de realização e cumprimento de transações ou trocas de titularidade. Ou seja, na realização de qualquer negócio jurídico, os agentes considerarão os custos embutidos naquele negócio para parametrizar suas ações em busca de um melhor e mais eficiente resultado econômico” (in *Análise econômica da lei de sociedades anônimas*, p. 04-05) Disponível em: <http://www.amde.org.br/joomla/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=1&Itemid=10>. Acesso: 30 de junho de 2010.

⁶⁰ ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ *Direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, p. 01.

alocação de recursos para a regulação da responsabilidade civil, seja em âmbito legislativo ou judicial”⁶¹.

Por fim, TRIMARCCHI, autor do estudo que:

tratou de ajustar ao direito continental europeu, especificamente ao italiano, as regras desenvolvidas para o sistema do direito consuetudinário, demonstrando a possibilidade de, igualmente, no que concerne ao direito codificado, adotarem-se critérios que induzam as pessoas a buscar eficiências alocativas⁶².

Em resumo, buscou-se evidenciar que há mais em comum entre Direito e Economia do que as vagas constatações céticas. Estes ramos científicos possuem uma intensa interação para o alcance de resultados sociais satisfatórios. E o reconhecimento desta realidade é passo importante para as questões que serão abordadas ao longo deste estudo.

Feitas essas considerações, importa agora traçar um histórico sobre as Constituições Econômicas, como se fará em seguida.

2.2 As primeiras e mais influentes Constituições Econômicas do mundo contemporâneo e as transformações absorvidas pelas Constituições brasileiras até 1988

A Constitucionalização do Direito Econômico é um fenômeno que começou a ganhar força a partir de 1917, com a inovação trazida pela Constituição do México, sendo reforçada, mais tarde, pela Constituição de Weimar, de 1919 e que, segundo muitos, foi o texto normativo que de fato trouxe maior influência para a consolidação de outros diplomas jurídicos nesse sentido, ao redor do mundo:

A Constituição da Alemanha, de 11 de agosto de 1919, a chamada Constituição de Weimar, não obstante a posteridade em relação à Constituição do México, tornou-se o modelo do novo constitucionalismo ocidental e exerceu considerável influência na elaboração constitucional do pós-guerra de 1914-1918. Alargando o conteúdo material da Constituição, o texto de Weimar unificou em setor próprio as regras constitucionais incidentes sobre a Ordem Econômica, destacando o seu conteúdo no conjunto da Constituição. A técnica formal da Constituição de Weimar reproduziu-se nas Constituições que a tomaram por modelo, como a Constituição Federal Brasileira de 1934. As regras constitucionais da Ordem Econômica exprimem nova concepção dos fundamentos da organização econômica, do exercício da atividade econômica e das funções do Estado nesse domínio. É o momento da ruptura do constitucionalismo moderno, precursor do constitucionalismo contemporâneo, sob novas inspirações⁶³.

⁶¹ ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ Direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, p. 02.

⁶² ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ Direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão, p. 02.

⁶³ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 253.

Como exposto, o pioneirismo do texto mexicano não trouxe a importância experimentada pela Constituição de Weimar que, de fato, foi a responsável pela elevação de uma normatização da ordem econômica constitucional. Neste ponto, a Constituição alemã de 1919 foi decisiva para influenciar e disseminar, mesmo que num momento posterior, a regulamentação de regras e os contornos desejáveis para a Ordem Econômica:

As normas que compõem a Ordem Econômica, introduzidas no documento constitucional na fase do constitucionalismo moderno, inaugurado na Constituição do México de 1917 e aperfeiçoado na Constituição de Weimar de 1919, refletem mutação operada na posição do Estado e da Sociedade em relação a atividade econômica, abandonando a neutralidade característica do Estado Liberal, para incorporar a versão ativa do Estado intervencionista, agente e regulador da economia. O processo dessa transformação é prolongado e não obedece a regras de comportamento uniforme⁶⁴.

A partir daquele momento histórico, talvez sensibilizado pelas implicações sociais dos conflitos armados no contexto da Grande Primeira Guerra, o Constituinte reconheceu e declarou a imprestabilidade do modelo econômico liberal, impondo profundas transformações para que a Ordem Econômica sirva à sociedade e não mais o contrário.

Viajando por terras brasileiras, é sabido que: “No constitucionalismo brasileiro, a Ordem Econômica, identificando setor próprio e um conjunto de regras de conteúdo econômico, ingressou no domínio da matéria constitucional a partir da Constituição Federal de 1934, associada à Ordem Social”⁶⁵. Sob forte influência da Constituição de Weimar (1919) e da Constituição Espanhola (1931), trouxe para o Estado Brasileiro as seguintes alterações:

[...] garantia a liberdade econômica dentro dos limites do princípio da justiça e das necessidades da vida nacional, de modo a assegurar a todos existência digna; autorizava à União o monopólio de indústrias ou atividades econômicas, por motivo de interesse público; determinava que a lei promovesse o fomento da economia popular; o desenvolvimento do crédito e a nacionalização de bancos, empresas de seguro, minas, jazidas minerais, quedas d’água e outras fontes de energia; reconhecia os sindicatos e concedia ampla gama de direitos aos trabalhadores; autorizava o usucapião laboral e reduzia impostos sobre propriedade rural de pequeno porte; limitava a propriedade de empresas jornalísticas apenas para brasileiros; previa a fiscalização dos lucros dos concessionários de serviços públicos, para que não excedessem a “justa retribuição do capital”; atribuía a empresas industriais ou agrícolas a responsabilidade por proporcionar ensino primário gratuito a funcionários e filhos de funcionários analfabetos; proibia a usura;⁶⁶

⁶⁴ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 254.

⁶⁵ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 256.

⁶⁶ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 29.*

Antes disso, na Constituição de 1824, o Texto que vigia estava marcado pelo modelo liberal no que se refere à política econômica, caracterizando-se pelo seguinte:

[...] admitia o trabalho escravo; atribuía deliberações econômicas para a Assembleia Geral; restringia poderes políticos em razão da renda líquida anual do cidadão; o direito de propriedade era pleno, não havendo desapropriações; garantia a propriedade dos inventores sobre suas descobertas ou produções; abolia as corporações de ofícios;⁶⁷

A Constituição de 1891, embora permanecendo nos moldes do modelo liberal, como fizera a Constituição de 1824, agora instaurando um estado republicano federativo, permitiu a ampliação dos:

[...] poderes do Congresso em matéria econômica, cabendo-lhe, dentre outras coisas, “animar, no país, o desenvolvimento das letras, artes e ciência, bem como a imigração, a agricultura, a indústria e o comércio”. (artigo 35, §2º); direito de propriedade passava a poder ser objeto de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública; a livre iniciativa era expressamente garantida no artigo 72, § 24.⁶⁸

À sombra da Constituição Polonesa (1935) veio a Carta Magna de 1937, que como nos ensina BRAZUNA:

[...] teve por tendência consolidar um modelo de Estado Social, ampliando as hipóteses de intervenção do Estado na economia, o que explicitamente poderia revestir a forma “do controle, do estímulo ou da gestão direta”; criava o Conselho da Economia Nacional; limitava a liberdade econômica a restrições impostas pelo bem público, afirmando serem a riqueza e a prosperidade nacional fundadas na “iniciativa individual, no poder da criação, de organização e de intervenção do indivíduo”; qualificava o trabalho como dever social, mas criava proibições a trabalho de menores de idade e mulheres; equivalia os crimes contra a economia popular aos crimes contra o Estado;⁶⁹

Em relação às Constituições de 1946 e 1967 (inclusive a EC nº 1/69), é passada a seguinte lição:

- *Constituição de 1946*: a liberdade de iniciativa passava a se vincular à valorização do trabalho humano, organizando-se a ordem econômica conforme os princípios da justiça social; autorizava a intervenção da União no domínio econômico, monopolizando determinada indústria ou atividade, tendo por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais; o uso da propriedade era condicionado ao bem-estar social, podendo ser promovida a sua justa distribuição mediante

⁶⁷ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 28.

⁶⁸ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 28.

⁶⁹ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 29.

desapropriação; previa a repressão a toda e qualquer forma de abuso de poder econômico que tivesse por fim dominar mercados nacionais, eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros; e

- *Constituição de 1967 (e Emenda Constitucional nº 1/69)*: a ordem econômica passava a ter por finalidade promover a justiça social e o desenvolvimento nacional, com base nos princípios da livre iniciativa, valorização do trabalho como condição da dignidade humana, função social da propriedade, harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção, repressão ao abuso do poder econômico (caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário de lucros) e expansão das oportunidades de emprego produtivo; autorizava o monopólio da União sobre determinada atividade por motivo de segurança nacional ou quando ela não pudesse ser desenvolvida com eficácia no regime de competição e liberdade de iniciativa; o Estado podia organizar e explorar diretamente a atividade econômica apenas em caráter suplementar da iniciativa privada, que deveria ser estimulada e apoiada; caso o Estado explorasse atividade não monopolizada, ficava sujeito ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas; previa que o mau aproveitamento da terra impediria o proprietário de receber incentivos e auxílios do Governo⁷⁰.

Ainda, repassando o histórico constitucional brasileiro acerca da normatização da Ordem Econômica, frise-se que:

A Carta de 1937, que aboliu a divisão em Títulos, simplificou a designação para Ordem Econômica, embora mantendo a matéria comum à Ordem Econômica e Social das Constituições de 1934, 1946 e 1967.

A Constituição de 1988 conferiu autonomia à Ordem Social, que se desvinculou da Ordem Econômica, nela integrando a Seguridade Social, a Saúde, a Previdência Social, a Assistência, a Educação, Cultura e Desporto, a Ciência e Tecnologia, a Comunicação Social, o Meio Ambiente, a Família, Criança, Adolescente, Idoso e os Índios, com ampliação da matéria. Integrou-se na Ordem Econômica a matéria do sistema financeiro nacional, justificando o novo título – Ordem Econômica e Financeira. (...)

Característica da Ordem Econômica e Social das Constituições Brasileiras é a freqüente remissão à lei, para converter o legislador ordinário em destinatário da norma constitucional e responsável pelo desenvolvimento da matéria originalmente consignada na Constituição. Os textos de 1934, 1946 e 1967 exemplificam esse comportamento, que traduz o propósito de alcançar o amadurecimento do princípio constitucional, de modo a refletir as tendências do Congresso Nacional. A norma programática, se não for executada em prazo razoável, poderá esvaziar o conteúdo econômico da Constituição, conduzindo ao dissídio entre o constituinte originário e o legislador ordinário.

A Constituição de 1988 não abandonou a técnica de remeter ao legislador ordinário o desdobramento da norma constitucional da Ordem Econômica e Financeira. São numerosas as remissões à lei, para desdobrar relevantes decisões constitucionais. Verifica-se, entretanto, que, para determinados assuntos, o constituinte preferiu a norma completa, dotada de excecutoriedade imediata. Exemplifica essa conduta as atividades que identificam o monopólio da União⁷¹.

Pretendeu-se aqui fazer um breve apanhado histórico do movimento de constitucionalização da Ordem Econômica, originado a partir da Constituição mexicana, de 1917 e da Constituição de Weimar, de 1919, discorrendo-se rapidamente por cada uma das

⁷⁰ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 30-31.

⁷¹ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 256-257.

Constituições brasileiras até a Carta Política de 1988 para apontar a tratativa que foi empreendida por aqueles diplomas legais, com relação à moldura da Ordem Econômica desenhada para a sociedade daquelas épocas.

Passaremos, agora, a uma análise da conformação da Constituição Federal de 1988, norma máxima do ordenamento jurídico pátrio e ambiente no qual, harmonicamente, devem conviver as ordens econômica e tributária pátrias.

3 A ORDEM ECONÔMICA SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O art. 146-A da Constituição Federal, conforme frisado de modo introdutório, deixou expressa a determinação constitucional de utilização da tributação como instrumento a ser utilizado na realização dos princípios da ordem econômica. A intercomunicação entre os subsistemas do direito tributário e do direito econômico impõe, assim, a necessária análise acerca dos valores basilares para a instituição da ordem econômica almejada para o país.

Por opção do Constituinte originário, o texto de 1988 obteve uma separação entre a Ordem Econômica e Social, passando a constar em títulos separados. Contudo, à Ordem Econômica aderiu-se o Sistema Financeiro Nacional, representados pelo Título *Da Ordem Econômica e Financeira* (artigos 170 e 192 da CR/1988), como aponta HORTA⁷².

Quatro capítulos integram o título, a saber: dos princípios gerais da atividade econômica; da política urbana; da política agrícola e fundiária e da reforma agrária; e do sistema financeiro nacional. Constitui-se, o título em exame (*Da Ordem Econômica e Financeira*) de alguns princípios que serão arrolados a seguir.

Inicialmente, cabe um discorrer sobre a definição de atividade econômica, visto configurar o objetivo de normatização da própria Ordem Econômica. Portanto, de acordo com SCOTT, tem se por atividade econômica:

[...] determinada ação ou soma de ações que – tomadas a partir de uma decisão que leva em conta a escassez de recursos da natureza de tal maneira que se possa atender às necessidades e aos desejos humanos – processam num espaço social limitado a fenômenos de natureza econômica, relacionados à produção, industrialização, transformação, comercialização e consumo de bens e riquezas⁷³.

É também de SCOTT a referência utilizada para o conceito de Ordem Econômica como sendo:

[...] o ambiente, a realidade fática, onde se verifica a busca pela otimização de ações e resultados econômicos e que pode existir sem a tutela jurídica. Mas que – em razão da complexidade crescente das relações econômicas, a qual forçou os Estados contemporâneos a definirem concretamente sua posição diante dos períodos de progresso ou estagnação – também designa um modelo idealizado, decorrente da seleção e da inserção, no corpo das constituições novecentistas, de valores, princípios, limitações e mecanismos de controle, incentivos e projeções, de maneira

⁷² HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 259.

⁷³ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p.29-30.

a compor o que, desde as experiências mexicana e alemã do primeiro quinto do século XX, passou a ser denominada *ordem econômica constitucional*. Em razão disso, a expressão pode ser entendida como um conjunto de princípios e regras jurídicas que, funcionando harmonicamente e garantindo os elementos conformadores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia⁷⁴.

Nesta passada, conclui:

A expressão *ordem econômica* conduz, assim, tanto a uma concepção teórica – modelo econômico idealizado, seja como *conjunto de normas* de qualquer natureza relacionadas à normatividade da ação econômica ou como a própria *ordem jurídica da economia* -, ou seja, à ordem econômica querida, quanto à própria realidade da vida econômica – à articulação do econômico como fato, sujeito às forças que atuam no espaço econômico, enquanto “modo de ser empírico de uma determinada economia concreta” -, mais dinâmica e instável, já que envolvida por um conjunto de variáveis de grande complexidade, ou seja, à ordem econômica espontânea. Nessa análise, é necessário compreendê-la como um conjunto normativo que, sendo a “expressão do justo econômico” definido politicamente, propugna um determinado modo de produção econômica apto a realizar finalidades socialmente desejadas, condicionando e influenciando as ações públicas e privadas que lhe serão sequentes⁷⁵.

Existem autores que utilizam a expressão “domínio econômico” em substituição a “atividade econômica”, sem, contudo, que os conceitos discorridos sofram alteração. Enquanto a atividade econômica ou o domínio econômico pertencem ao mundo do ‘ser’, a ordem econômica, enquanto conjunto de normas para regulação da atividade econômica ou do domínio econômico, pertence ao mundo do “dever ser”.

BRAZUNA, citando Ricardo Seibel de Freitas Lima, aponta o seguinte:

(...) são três os sentidos possíveis da expressão “ordem econômica”, a saber: (i) modo de ser empírico de uma determinada economia; (ii) conjunto de todas as normas, não somente as jurídicas, que regulam as ações dos agentes econômicos; e (iii) ordem jurídica da economia, i.e., parcela da ordem jurídica.⁷⁶

Em relação ao modelo econômico legitimado pela Constituição da República de 1988, é possível destacar que:

A Constituição de 1988 dedica à “ordem econômica” (que se destaca da “ordem social”) o Título VII, compreendendo os Capítulos I a III – artigos 170 a 191 -, tratando ainda, em único artigo (192), do sistema financeiro nacional.
[...]

⁷⁴ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico* - Estado e Normalização da Economia. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 31-32

⁷⁵ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico* - Estado e Normalização da Economia. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 32-33.

⁷⁶ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 31.

Trata-se da “constituição econômica”, que materialmente consiste no “conjunto de normas fundamentais que estabelecem juridicamente os elementos estruturais de uma forma concreta de um determinado sistema econômico; se é, portanto, uma estrutura de relações sociais de produção traduzida em normas jurídicas, então a constituição econômica, neste sentido jurídico-material, existe em toda e qualquer formação social. Em todos os Estados existe uma determinada ordem jurídica, seja diretamente pela constituição, seja por institutos fundamentais do direito privado e administrativo⁷⁷.

A opção do texto constitucional, embora não diga expressamente, é pelo capitalismo e a apropriação privada dos meios de produção, com alguns preceitos apontando para uma socialização, sem contudo, comprometer a essência do sistema⁷⁸.

E ainda:

O constituinte de 1988, no Capítulo I do Título VII da Constituição, denominado “Da Ordem Econômica e Financeira”, definiu os “princípios gerais da atividade econômica”. Por meio dos princípios, adiante enumerados, a atividade econômica, ora inserida no texto constitucional, na categoria de “ordem econômica constitucional”, teve a sua finalidade definida no *caput* do artigo 170: *assegurar a todos existência digna*, conforme os ditames da justiça social. Essa Ordem Econômica possui dois fundamentos: *a valorização do trabalho humano* e *a livre iniciativa*, que são fundamentos também da República Federativa do Brasil, nos termos do disposto no inciso IV do artigo 1º da Constituição, da mesma forma que a *dignidade da pessoa humana* (artigo 1º, inciso III, da Constituição).

O atribuir um objetivo, uma finalidade à ordem econômica, indica o diferencial entre uma ordem econômica liberal e uma ordem capitalista dotada de conotação social, como é o caso do brasileiro.

Falou-se, no início, em constitucionalização da atividade econômica, à medida que as constituições passaram a conter dispositivos ordenadores do processo produtivo, reunidos em títulos ou capítulos denominados *ordem econômica*⁷⁹.

Como esclarece Eros Roberto Grau, o artigo 170 da CR/1988 deixa evidente que o Constituinte fez clara opção pela substituição do modelo econômico característico do liberalismo, por um modelo econômico intervencionista, no sentido de dar contornos e limites reais sobre o que *deve* a Ordem Econômica propiciar à sociedade, sobre os reflexos benéficos que a Ordem Econômica deve garantir⁸⁰.

Indícios dos reais propósitos deste novo modelo podem ser apontados a seguir:

A ordem econômica (mundo do dever ser) produzida pela Constituição de 1988 consubstancia um meio para a construção do *Estado Democrático de Direito* que, segundo o art. 1º do texto, o Brasil constituiu. Não o afirma como *Estado de Direito Social* – é certo – mas a consagração dos *princípios da participação* e da *soberania*

⁷⁷ MOREIRA. *Economia e Constituição*, p. 69 apud CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. 16ª ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 1471.

⁷⁸ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. 16ª ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 1471.

⁷⁹ VAZ, Isabel. *Aspectos da constituição econômica na ordem constitucional em vigor*. (p. 247 a 265) In: _____ Estudos de direito constitucional: homenagem ao Prof. Ricardo Arnaldo Malheiros Fiuza. Coordenação: de Adhemar Ferreira Maciel, et. al. – Belo Horizonte, Del Rey, 2009, p. 252.

⁸⁰ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 12ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 312.

popular, associada ao quanto se depreende da interpretação dos princípios que a conformam (a ordem econômica), aponta no sentido dele⁸¹.

Além disso, “a ordem econômica na Constituição de 1988 – digo-o – postula um modelo de *bem-estar*”⁸². Levando-se em consideração algumas conclusões de Perry Anderson, expostas na obra de GRAU⁸³, vemos que, para a ordem social, o liberalismo só fez alargar as desigualdades existentes, não se podendo descartar as consequências da exclusão social por ele provocada.

A experiência firma o entendimento que não se pode atribuir ao mercado o poder de dirigir a si mesmo, vez que “a apologia ideológica do mercado é produzida em função exclusivamente do interesse do investidor, que é o de baixar custos que oneram a empresa (os salários, os tributos e as cargas sociais)”⁸⁴.

Os objetivos fundamentais do Estado brasileiro dão novas diretrizes para, definitivamente, enraizar a imprestabilidade do modelo econômico do Estado liberal para os repaginados compromissos estatais assumidos diante da instauração de uma nova ordem jurídica, que se coaduna, evidentemente, com as mais modernas e abrangentes concepções de sociedade organizada e seus interesses pulsantes.

Isabel Vaz esclarece alguns pontos sobre o funcionamento do modelo econômico:

Todos os fatores de produção e todas as etapas do processo produtivo, quer se desenvolvam na cidade ou no campo, sofreram a incidência de princípios [...] de modo a conformar o exercício das atividades econômicas, vale dizer, da *Ordem Econômica*, a cumprimento das finalidades que lhe foram atribuídas pelo constituinte. A Ordem Econômica deixa de ser uma *ordem espontânea*, conduzida por uma regulação *endógena*, como queriam os pensadores liberais clássicos, e passa a ser uma *ordem construída*, de fora para dentro, permeada de normas, de princípios e de regras que irão estabelecer até mesmo os *fins* da atividade econômica.

Este é o sentido da expressão *constitucionalização da ordem econômica: a conformação de todas as etapas do processo produtivo e da exploração dos fatores de produção e de todos os serviços aos ditames constitucionais*⁸⁵.

Mas é bom deixar claro que a análise apartada da Ordem Econômica e Financeira não perde o seu aspecto integrador. A Ordem Econômica e Financeira, enquanto subsistema

⁸¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 12ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 313.

⁸² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 12ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 314.

⁸³ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 12ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 48.

⁸⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 12ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 48-49.

⁸⁵ VAZ, Isabel. *Aspectos da constituição econômica na ordem constitucional em vigor*. In: _____ Estudos de direito constitucional: homenagem ao Prof. Ricardo Arnaldo Malheiros Fiuza. Coordenação: de Adhemar Ferreira Maciel, et. Al. – Belo Horizonte, Del Rey, 2009, p. 253.

normativo/jurídico, faz parte de um sistema maior, a Constituição da República de 1988. Entre sistemas e subsistemas coordenados tem que haver um ajuste preciso. Nesse sentido, a Ordem Econômica deve estar em conformidade com os princípios constitucionais, com os direitos, garantias e liberdades individuais e, sobretudo, com os objetivos fundamentais do Estado brasileiro:

A Ordem Econômica e Financeira não é ilha normativa apartada da Constituição. É fragmento da Constituição, uma parte do todo constitucional e nele se integra. A interpretação, a aplicação e a execução dos preceitos que a compõe reclamam o ajustamento permanente das regras da Ordem Econômica e Financeira às disposições do texto constitucional que se espraiam nas outras partes da Constituição. A Ordem Econômica e Financeira é indissociável dos princípios fundamentais da República Federativa e do Estado Democrático de Direito. Suas regras visam atingir os objetivos fundamentais que a Constituição colocou na meta constitucional da República Federativa. A Ordem Econômica e Financeira é, por isso, instrumento para construção de uma Sociedade livre, justa e solidária. É a fonte das normas e decisões que permitirão à República garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (Constituição Federal, art. 3º, I a IV). A concretização dos princípios informa a Ordem Econômica e Financeira é inseparável dos Direitos e Garantias Fundamentais, que asseguram aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (Constituição Federal, art. 5º)⁸⁶.

No cenário nacional, ainda antes da Constituição Federal de 1988 foram empreendidas diversas alterações legislativas que viabilizaram a desestatização e, posteriormente, a privatização e desregulamentação. O objetivo previsto foi o de deixar ao encargo da iniciativa privada a exploração daquelas atividades econômicas que não exigissem a figura do Estado para isso. Pelo que agora se extrai do texto constitucional, o Estado não sai de cena, ou melhor, sai na maioria das situações e assume a direção do espetáculo, orquestrando os mercados com a edição de novas regras, agora influenciadas pelas novas tendências do mercado econômico internacional⁸⁷.

Em resumo, foi visto como o modelo econômico do Estado liberal, em que prevalecia a não ingerência estatal, sofreu uma mudança radical. Agora, com a reformulação e idealização de um modelo econômico mais inclusivo, a serviço da sociedade, regulado e fiscalizado pelo Estado, privilegia-se o alcance dos objetivos de proveito geral da coletividade.

Passemos, propriamente, à análise dos princípios instituídos pela Constituição da República de 1988 para a ordem econômica nacional.

⁸⁶ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 265-266.

⁸⁷ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 254-255.

3.1 Princípios estruturantes da ordem econômica na Constituição de 1988

Para a correta compreensão do artigo 146-A do texto constitucional, cristalino na imposição do Direito Tributário enquanto instrumento para o atingimento de fins da ordem econômica, reitere-se que é mister se expor os princípios que fundam a Constituição vigente quanto a esta temática.

A Ordem Econômica desenhada pela Constituição da República de 1988 está alicerçada em um rol de princípios específicos que condicionam e trazem a este subsistema social o sentido e o alcance pretendidos por suas disposições normativas, com o objetivo de erradicar ou atenuar eventuais efeitos danosos às diretrizes constitucionais, sejam provenientes das distorções do mercado ou de outras fontes, além de pavimentar as vias para o desenvolvimento social justo e inclusivo.

Ao dispor sobre as regras de um modelo adequado de Ordem Econômica⁸⁸, isto é, que realize os desígnios do Estado constituído, está o Constituinte não apenas reconhecendo o poder transformador que lhe compete, mas também, direcionando a força dos mercados para a promoção do bem coletivo, do bem comum⁸⁹.

Pelos ensinamentos de Adam Smith, sintetizados na expressão *laissez faire - laissez passer*, a Economia tem vida própria e a conduta mais promissora à própria sobrevivência dos mercados é a não intervenção estatal. Esse modelo, outrora admitido, ainda que resguarde fundamentos sólidos, não mais reflete os anseios das sociedades modernas, razão pela qual foi e vem sendo substituído desde o século XX, com as inovações trazidas primeiramente pela Constituição mexicana de 1917 e, posteriormente e com maior expressão, pela Constituição de Weimar, dois anos mais tarde.

Diante de tantos interesses conflitantes na seara econômica, públicos e privados, torna-se necessário um sopesamento de princípios⁹⁰, levando-se em conta que o

⁸⁸ “Ao tratar dos princípios gerais da atividade econômica, o constituinte de 1988 aponta, claramente, para a estruturação de um sistema econômico descentralizado: primeiro, ao declarar que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa; depois, ao submetê-la aos princípios da propriedade privada, ainda que compreendida em sua função social, e da livre concorrência (art. 170, *caput*, e incisos II, III e IV). (RAMOS, Elival da Silva. *O estado na ordem econômica*. In: _____ Revista de direito constitucional e internacional, ano 11, n.43 (abril-junho de 2003). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 54).

⁸⁹ Neste sentido, vide SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito constitucional econômico e normalização da economia*, p. 33.

⁹⁰ “O direito, como se sabe, é um sistema de normas harmonicamente articuladas. Uma situação não pode ser regida simultaneamente por duas disposições legais que se contraponham. Para solucionar estas hipóteses de conflito de leis, o ordenamento jurídico se serve de três critérios tradicionais: o da *hierarquia* (...), o *temporal* (...) e o da *especialização* (...). Esses critérios, todavia, não são satisfatórios quando o conflito se dá entre normas constitucionais. (...) A ponderação de valores é a técnica pela qual o intérprete procura lidar com valores constitucionais que se encontram em linha de colisão. Como não existe um critério abstrato que imponha a supremacia de um sobre o outro, deve-se, à vista do caso

intervencionismo estatal, no caso específico do Estado brasileiro, será legítimo na medida em que realizar os valores constitucionalmente consagrados. Diante disto, conclui-se pela inexistência de uma liberdade total dos agentes econômicos. Por outro lado, alguma regulamentação, ainda que em caráter excepcional, não autoriza o reconhecimento de um dirigismo estatal propriamente dito.

Como explica José Afonso da Silva, “o conjunto de normas que revelam o caráter de compromisso das Constituições modernas entre o Estado Liberal e o Estado Social intervencionista”⁹¹ são referidos como elementos sócio ideológicos. Essencialmente:

O primeiro firmou a restrição dos fins estatais, consagrando uma declaração de direitos do homem, como *estatuto negativo*, com a finalidade de proteger o indivíduo contra a usurpação e os abusos do poder; o segundo busca suavizar as injustiças e as opressões econômicas e sociais que se desenvolveram à sombra do Liberalismo⁹².

Dinara de Arruda Oliveira informa que:

A Constituição da República de 1988, seguindo a tendência do mundo, hoje globalizado, trouxe o direito econômico, em seu bojo, procurando primar pelo social, estabelecendo regras e limites à ordem econômica, com fins de resguardar o ser humano, dando-lhe oportunidade de uma vida digna, primando pelo trabalho, justiça social, defesa do consumidor, do meio ambiente (protegendo as gerações presentes e futuras), redução das desigualdades regionais e sociais e, limitando o direito à propriedade, exigindo que ela cumpra sua função social, como preceitua o art. 170: [...] ⁹³

José Cretella Jr. ensina que:

O vocábulo *Ordem*, grafado, regra geral e, por convenção, com *O* maiúsculo, contrapondo-se a *Desagregação*, a *Caos*, a *Desordem*, integra expressões várias – Ordem Pública, Ordem Econômica, Ordem Social, Ordem Política, Ordem Religiosa, Ordem de Malta, Ordem da Rosa, Ordem da Jarreteira, Ordem Profissional, Ordem de Mérito, Ordem Dórica, Jônica, Coríntia -, adquirindo, em cada um desses conjuntos, significado próprio e diferenciado.
[...]

concreto, fazer concessões recíprocas, de modo a produzir-se um resultado socialmente desejável, sacrificando o mínimo de cada um dos princípios ou direitos fundamentais em oposição. O legislador não pode, arbitrariamente, escolher um dos interesses em jogo e anular o outro, sob pena de violar o texto constitucional. Relembre-se: as regras incidem sob a forma de “tudo ou nada” (Dworkin), ao passo que os princípios precisam ser sopesados.” (BARROSO, Luís Roberto, *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*. Revista de direito administrativo, v. 1. Rio de Janeiro: Livraria e editora Renovar. out./dez. 2001, p. 191/192).

⁹¹ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição* – de acordo com a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. 4. Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2007, p. 705.

⁹² SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição* – de acordo com a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. 4. Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2007, p. 705.

⁹³ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. *A constitucionalização da ordem econômica*, p. 69. In: _____ Revista de direito constitucional e internacional, ano 16, n. 62 – jan-mar./2007, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. (p. 46-73).

A expressão *Ordem Econômica* designa, com as expressões *Ordem Política e Ordem Social*, um universo presidido por princípios e regras jurídicas rígidas, que as informam, assegurando-lhes condições de existência, resguardo e equilíbrio, endereçando-se, em cada Estado, a *regra jurídica constitucional* e a *lei* contra qualquer tipo de ato atentatório perturbador da atividade humana, no seio de cada *Ordem*.

[...]

No Estado de Direito, a Ordem Econômica é protegida pelas Constituições e pelas leis, quer contra manobras dos particulares quer contra ingerências do próprio Estado.

Fundamental o equilíbrio da Ordem Econômica, sendo poder-dever do Estado garanti-lo. Se a Ordem Econômica fica na dependência direto do Poder Executivo, basta a violação do governante, sem consulta ao interesse público, para que ocorra intervenção na economia. Perturbado o equilíbrio por qualquer ato que não consulte o interesse público, imprevisível e imediato o *quantum* do reflexo na Ordem Social, pondo em risco a segurança do Estado. A vulneração da Ordem Econômica pode partir de agentes do próprio Estado, de qualquer dos Poderes e, em especial, do Poder Executivo, podendo ainda o equilíbrio ser abalado por atos de pessoas jurídicas do direito privado, as grandes empresas e, entre elas, as multinacionais.⁹⁴

De acordo com Luís Roberto Barroso, a Ordem Econômica encontra seus fundamentos em dois núcleos básicos expressos na *livre iniciativa* e na *valorização do trabalho humano*, dispostos no art. 1º, IV, e art. 170, *caput*, da CR/1988. Do modo como se apresentam, estas duas máximas vinculam os agentes econômicos e o próprio Estado, enquanto explorador da atividade econômica, nas mesmas condições de um particular, ou enquanto ente regulador e fiscalizador da atividade exercida pelos demais agentes econômicos.

O princípio da valorização do trabalho, que é também um fundamento constitucional, encontra sua razão de ser em outro princípio constitucional, reafirmando o aspecto garantista da Constituição da República de 1988: a dignidade da pessoa humana.

Pelo princípio da livre iniciativa, BARROSO nos revela que este fundamento pode ser fragmentado e analisado pela “existência da propriedade privada” enquanto “apropriação dos bens e dos meios de produção” (art. 5º, XXII e art. 170 da CR/88), “a liberdade de contratar”, que, segundo ele, se dá em “decorrência lógica do princípio da legalidade, fundamento das demais liberdades, pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II)”.

É também do entendimento do referido autor que o princípio da livre iniciativa é uma inovação legislativa em comparação ao que dispunha, por exemplo, o texto constitucional de 1967/69 e, conforme ensina, foi uma clara opção do Constituinte em retirar o excesso de poderes das mãos do legislador ordinário para modular o princípio da livre iniciativa, já que a

⁹⁴ CRETELLA JR., José. *Comentários à constituição de 1988*. 2ª ed. vol. VIII, arts. 170 a 232. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 3948-3949.

legitimação para tanto só poderá ser encontrada em outra norma constitucional específica, o que a torna essencialmente uma regra de exceção. Neste diapasão:

O princípio da livre iniciativa, portanto, assim como os demais, deve ser ponderado com outros valores e fins públicos previstos no próprio texto da Constituição. Sujeita-se, assim, à atividade reguladora e fiscalizadora do Estado, cujo fundamento é a efetivação das normas constitucionais destinadas a neutralizar ou reduzir as distorções que possam advir do abuso da liberdade de iniciativa e aprimorar-lhe as condições de funcionamento⁹⁵.

Questão muito delicada, quando se trata de princípios, é como compreender o funcionamento e os limites que os cercam, com o fito de preservá-los a efetividade sem o comprometimento dos outros elementos do sistema. Para um sistema jurídico como o brasileiro cravejado de valores que devem necessariamente coexistir em harmonia, nunca se deve esquecer que a tratativa especial, pontual, sobretudo quando visualizado dentro de um subsistema social, como o econômico, ganhando assim uma importância momentânea, ou até mesmo a análise detida de norma particular que prestigia aquela máxima observada, deve se compatibilizar com os demais princípios, gerais e específicos, sempre que possível.

A interpretação sistemática e axiológica permite o alcance do conteúdo inculcado nos princípios e valores essenciais, enquanto o sopesamento de tais princípios previne e soluciona os conflitos existentes entre eles, de modo que eles possam coexistir em harmonia, como exemplifica Diogo Figueiredo Moreira Neto:

O princípio da liberdade de iniciativa tempera-se pelo da iniciativa suplementar do Estado; o princípio da liberdade de empresa corrige-se com o da definição da função social da empresa; o princípio da liberdade de lucro, bem como o da liberdade de competição, moderam-se com o da repressão do abuso de poder econômico; o princípio da liberdade de contratação limita-se pela aplicação dos princípios da valorização do trabalho e da harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção; e, finalmente, o princípio da propriedade privada restringe-se com o princípio da função social da propriedade⁹⁶.

Para um maior aproveitamento deste estudo, será realizada uma análise tópica mais detalhada da livre iniciativa, livre concorrência e dos aspectos atinentes ao Estado enquanto agente regulador, posto que determinantes para a construção do raciocínio referente à norma expressa no art. 146-A da CR/88, que é verdadeiramente o foco do trabalho.

⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto, *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*. Revista de direito administrativo, v. 1. Rio de Janeiro: Livraria e editora Renovar. out./dez. 2001, p. 191.

⁹⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Ordem econômica e desenvolvimento na Constituição de 1988*, 1989, p. 28 *apud* BARROSO, Luís Roberto, *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*. Revista de direito administrativo, v. 1. Rio de Janeiro: Livraria e editora Renovar. out./dez. 2001, p. 192.

Feitas estas considerações, partir-se-á para a análise sucinta dos princípios estruturantes da Ordem Econômica brasileira, insertos no art. 170, incisos I a IX da CR/88:

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

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Perfilhando a exposição didática do professor Luis Roberto Barroso, a análise dos princípios será realizada a partir de dois grandes grupos definidos como “princípios de funcionamento” e “princípios fins”.

Desta forma, “os *princípios de funcionamento* da ordem econômica estabelecem os parâmetros de convivência básicos que os agentes da ordem econômica deverão observar. Os *princípios fins*, por sua vez, descrevem realidades materiais que o constituinte deseja sejam alcançadas”⁹⁷.

Sem maiores delongas, segue uma breve exposição sobre o conteúdo de cada um dos elementos desses grandes grupos de princípios, a começar pelos princípios de funcionamento:

3.1.1 Soberania nacional

Trata-se de um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º da CR/1988), sendo patente que o art. 4º do texto constitucional prevê a independência nacional, destacando-se também o reaparecimento da regra constante do rol do art. 170, o que não deixa dúvidas de que está a se falar de uma soberania nacional econômica⁹⁸.

Lafayette Josué Petter assevera que as disposições concernentes à ordem econômica não têm apenas uma aplicabilidade na ordem jurídica interna. Sendo assim, o planejamento da

⁹⁷ BARROSO, Luís Roberto, *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*. Revista de direito administrativo, v. 1. Rio de Janeiro: Livraria e editora Renovar. out./dez. 2001, p. 193.

⁹⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 792.

atividade econômica internacional deve ser conduzido no sentido de não “subtrair do país as possibilidades de autodeterminação”⁹⁹.

É possível afirmar, com certa tranquilidade, que a formação de um Estado politicamente soberano encontra sérias limitações diante de uma dependência econômica deste, seja em relação a outros Estados Nacionais, seja em relação às sociedades empresárias multinacionais ou transnacionais, cujo processo de globalização deu-lhes, de fato, uma notável expressão política¹⁰⁰.

José Afonso da Silva entende que a inserção do princípio da soberania nacional no rol dos princípios que estruturam a ordem econômica do Estado brasileiro tem por objetivo criar:

as condições jurídicas fundamentais para a adoção do desenvolvimento autocentrado, nacional e popular, que não sendo sinônimo de isolamento ou autarquização econômica, possibilita marchar para um sistema econômico desenvolvido, em que a burguesia local e seu Estado tenham domínio da reprodução da força de trabalho, da centralização do excedente da produção, do mercado e a capacidade de competir no mercado mundial, dos recursos naturais e, enfim, da tecnologia¹⁰¹.

Leve-se em consideração também que a assunção, por parte do Estado brasileiro, de objetivos por uma independência econômica trará condições favoráveis para um melhor enfrentamento das desigualdades sociais, suprindo, entre outros aspectos, os reclames para conformação da ordem social ao princípio da dignidade da pessoa humana como um dos centros de preocupação do Estado Democrático de Direito.

3.1.2 Princípio da propriedade privada e sua função social.

Tratar-se-á conjuntamente destes dois princípios expressos no art. 170, II e III da CR/1988, justificando-se essa abordagem em conjunto na medida em que a propriedade privada “é um direito fundamental do cidadão”¹⁰², encontrando a conformação do seu exercício na função social que, objetivamente, determina a razoabilidade e adequação deste

⁹⁹ PETER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 212.

¹⁰⁰ Neste sentido, Eros Roberto Grau: “A afirmação da *soberania nacional econômica* não supõe o isolamento econômico, mas antes, pelo contrário, a modernização da economia – e da sociedade – e a ruptura de nossa situação de dependência em relação às sociedades desenvolvidas”. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 11ª ed., ver. e atual. São Paulo: Malheiros editores, 2006, p. 225.

¹⁰¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 792-793.

¹⁰² NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 641.

exercício aos interesses do corpo coletivo e não apenas do seu proprietário, enquanto senhor da coisa no gozo das atribuições que lhe competem.

A função social denota uma propensão para “um *poder-dever* ao proprietário sancionável pela ordem jurídica”¹⁰³. São hipóteses de aplicação dos princípios em referência:

A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (artigo 150, inc. IV) e a possibilidade de intervenção do Estado no patrimônio privado em casos de desapropriação por necessidade, utilidade pública ou interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro (art. 5º, inc. XXIV); parcelamento ou edificação compulsória, para a promoção da adequada utilização do imóvel urbano (artigo 182, § 4º, inc. I); progressividade do IPTU no tempo, para o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado (artigo 182, § 4º, inc. II); desapropriação por falta de utilização, subutilização ou má utilização de imóvel urbano, face à política de desenvolvimento e de expansão urbana estabelecida no plano diretor, mediante indenização paga com títulos da dívida pública (artigo 182, § 4º, inc. III); desapropriação de imóvel rural para fins de reforma agrária, mediante indenização em títulos da dívida agrária (artigo 184); requisição da propriedade privada, em caso de iminente perigo público, cabendo ao Estado indenizar posteriormente o seu titular, se houver dano (artigo 5º, inc. XXV, e 22, inc. III); expropriação imediata de glebas utilizadas para culturas ilegais de plantas psicotrópicas (artigo 243)¹⁰⁴.

Nelson Nery Júnior nos ensina que:

A função social da propriedade não pode ser vista como simples limitação ao direito de propriedade, porque provoca alteração material no conceito de propriedade.
[...]

A função social da propriedade não possui caráter programático. Sua positivação na ordem constitucional, seja como direito fundamental (CF, 5º XXIII), seja como princípio da ordem econômica (CF, 170 III), permite sua aplicação imediata pelo Judiciário, independentemente de qualquer outra regulamentação e complementação.¹⁰⁵

3.1.3 Defesa do consumidor

A garantia do livre mercado, em condições salutaras de competitividade, em decorrência da livre concorrência, provoca o ajustamento de preços e, por conseguinte, um equilíbrio entre oferta e demanda, benéfico ao consumidor.

Mas a revelação para um interesse jurídico na proteção do consumidor está na massificação dos contratos para a aquisição de bens de consumo e fornecimento de serviços,

¹⁰³ COMPARATO, Fábio Konder. *Função social da propriedade dos bens de produção*. (RDM 63/71-80), p. 75 *apud* NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 641.

¹⁰⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 36-37.*

¹⁰⁵ NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 641.

sendo tais contratos caracterizados, segundo Lafayette Josué Petter, como uma relação “adesiva, impessoal, distante, de modo que o consumidor fica numa condição, por assim dizer, passiva”¹⁰⁶, o que para nós é a materialização da perda de liberdades contratuais, abrindo espaço para a dominação da parte que detém o poder econômico.

Embora, à primeira vista, possa parecer um contrassenso afirmar que as políticas públicas devam fornecer maior proteção ao consumidor, tendo em vista que o caráter competitivo dos mercados traz um natural ajuste de interesses favorável ao consumidor (como ocorre com a teoria da seleção natural, porquanto o fornecedor de bens e serviços que consiga encantar o consumidor com sua excelência e preços justos sobreviverá no negócio), é de bom tom desconstruir essa falsa noção da realidade:

[...] a idéia de que os mecanismos naturais de mercado, com sua incessante busca por eficiências de toda ordem, voltados, direta ou dissimuladamente, para a obtenção do lucro, resguardariam os interesses dos consumidores – pois o mercado é a eles destinado – cai por terra quando examinada a realidade que se nos apresenta, farta na exemplificação de abusos de poder econômico de toda ordem, seja na formação de cartéis e na constatação de monopólios e oligopólios, seja pelo comportamento imposto ao consumidor pelas agressivas políticas de *marketing* que a todo instante geram novas necessidades para eles¹⁰⁷.

Outra implicação do aludido princípio, que merece referência, é a consideração das práticas econômicas abusivas em potencialidade nociva ao consumidor e a fusão deste princípio com o princípio de defesa ao meio ambiente, tratado pelo designativo de desenvolvimento sustentável.

3.1.4 Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

A inovação legislativa proporcionada pela Constituição de 1988 deu forma consistente ao direito ambiental com a positivação dos mandamentos de proteção ao meio ambiente, instituindo mais um dever estatal nesta caminhada para um modelo de vida sustentável.

Louvável que seja esta preocupação com a preservação do meio ambiente, constitucionalizando o direito ambiental, “certo é que as normas de direito ambiental possuem

¹⁰⁶ PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 260.

¹⁰⁷ PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 262.

nítido caráter econômico”.¹⁰⁸ Deste modo, sendo que há uma interação entres esses dois segmentos, não é surpresa alguma se falar em desenvolvimento sustentável como método harmônico de coexistência entre ambos, visto que:

a exploração econômica há de ser realizada dentro dos limites de capacidade dos ecossistemas, [...] resguardando-se a possibilidade de renovação dos recursos renováveis e explorando de forma não predatória os recursos não renováveis, sempre no intuito de preservar direitos dos que ainda estão por vir.¹⁰⁹

A proposta-mandamento (já que sugestiona e ao mesmo tempo impõe um novo sistema) de modelo econômico sustentável visa dar maior eficiência na utilização consciente dos recursos naturais que já são naturalmente escassos. O modelo econômico sustentável reconhece a necessidade do desenvolvimento e do progresso social para suprir os anseios do desenvolvimento dos cidadãos, realizando a justiça social sem se despreocupar com a conservação das fontes auxiliares deste processo, num prognóstico razoável de autopreservação da espécie humana:

A aceitação de que a qualidade de vida corresponde tanto a um objetivo do processo econômico como a uma preocupação da política ambiental afasta a visão parcial de que as normas de proteção do meio ambiente seriam servas da obstrução de processos econômicos e tecnológicos. A partir deste enfoque, tais normas buscam uma compatibilidade desses processos com as novas e sempre crescentes exigências do meio ambiente¹¹⁰.

O direito a um meio ambiente preservado se insere no rol dos direitos humanos, pois proporciona qualidade de vida, de notável relevância para o desenvolvimento completo do ser humano.

Quanto aos princípios fins:

3.1.5 Existência digna para todos

Previsto no *caput* do art. 170 da CR/1988, deve ser visto como reafirmação do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), agora com contornos econômicos.

¹⁰⁸ PETER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª Ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 273.

¹⁰⁹ PETER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 273.

¹¹⁰ DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 78.

Pérez Luño, citado por André Ramos Tavares se refere ao princípio da dignidade humana desta forma:

A dignidade humana consiste não apenas na garantia negativa de que a pessoa não será alvo de ofensas ou humilhações, mas também agrega a afirmação positiva do pleno desenvolvimento da personalidade pressupõe, por sua vez, de um lado, o reconhecimento da total *autodisponibilidade*, sem interferências ou impedimentos externos, das possíveis atuações próprias de cada homem; de outro, a *autodeterminação* (*Selbstbestimmung des Menschen*) que surge da livre projeção histórica da razão humana, antes que de uma predeterminação dada pela natureza¹¹¹.

Extraí-se também do princípio em comento um aspecto interessante lembrando por TAVARES, que é o “direito à velhice”, justificando-se a estruturação dos direitos da previdência social.

3.1.6 Redução das desigualdades regionais e sociais

Princípio econômico e também um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3º, III da CR/1988), está intimamente ligado com “os direitos sociais e os mecanismos da seguridade social” os quais “são preordenados no sentido de buscar que propicie maior igualização das condições sociais” e ainda também mediante “[...] mecanismos tributários (Fundo Especial) e orçamentários para tanto (regionalização, arts. 43 e 165, § 1º)”¹¹². Na concepção de Carla Marshall:

O que se demonstra com esse princípio é a necessidade do estabelecimento de equilíbrio que gere uma melhoria para todos em detrimento dos privilégios de determinada região, ou desta ou daquela camada da sociedade.
[...] a redução das desigualdades é algo que pode ser implementado a partir de políticas públicas que adotem benefícios regionais, como os fomentos, geradores de mudança de fundo na economia e, principalmente, o que hoje se tornou imperativo, a criação de empregos¹¹³.

A constatação de desigualdades socioeconômicas é uma realidade do Estado brasileiro. Condições de peculiaridades específicas como o subdesenvolvimento e a extensão geográfica de proporções continentais fazem destas desigualdades verdadeiros abismos de exclusão social, construindo realidades antagônicas numa mesma sociedade, concebida sob a mesma ordem jurídica, o que é inadmissível do ponto de vista constitucional.

¹¹¹ TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed., rev. e atual. 2006. São Paulo: Método, p. 132.

¹¹² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 796.

¹¹³ MARSHALL, Carla. *Direito constitucional: aspectos constitucionais do direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007, p. 149.

Pela regra contida no art. 23, X da CR/1988, compete aos entes políticos (competência comum) – União Federal, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – “combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavoráveis”¹¹⁴.

PETTER esclarece também que, ao contrário do que possa parecer, o enfrentamento das desigualdades regionais e sociais não é só um desafio ou função da ordem econômica. Para ele, as políticas tributárias e orçamentárias têm essa mesma função transformadora.¹¹⁵

3.1.7 Busca do pleno emprego:

De acordo com Oswaldo Agripino de Castro Jr., o princípio em destaque:

se opõe às políticas recessivas e que abrange a utilização, ao máximo grau, de todos os recursos produtivos e propicia trabalho a todos quantos estejam em condições de exercer uma atividade produtiva. Trata-se, portanto, do pleno emprego da força de trabalho capaz, que se harmoniza com a regra de que a ordem econômica se funda na valorização do trabalho humano e impede que o princípio seja considerado apenas como mera busca quantitativa, na qual a economia absorva a força de trabalho disponível. Por sua vez, os arts. 6º e 7º da CR/1988 colaboram para a efetividade desse princípio¹¹⁶.

Carla Marshall, identificando uma profunda relação entre o princípio em análise e o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, esclarece que:

ele determina, implicitamente a assunção de políticas públicas que conduzam ao pleno emprego.

[...]

Com a abertura dos mercados, os produtos tendem a baratear, ou seja, as indústrias, a cada minuto, inventam técnicas de produção com a finalidade de reduzir custos e colocar seus produtos no mercado a preços realmente competitivos e, assim, ocupar o devido espaço. Dessa forma, percebe-se claramente a indispensabilidade de se abrir o leque de opções do empregado, ou seja, qualificá-lo de acordo com as exigências do mercado, o que equivale a dizer em consonância com a realidade econômica¹¹⁷.

¹¹⁴ PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal*. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 291.

¹¹⁵ Vide art. 151, I; art. 159, I, c; art. 158, parágrafo único; art. 159, caput, II e § 3º; e art. 165, § 1º da CR/1988 - PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal*. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 291.

¹¹⁶ CASTRO JR., Oswaldo Agripino. *Introdução à ordem constitucional econômica à luz do direito e desenvolvimento*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, Ano 16, n. 65, out-dez. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 229-230.

¹¹⁷ MARSHALL, Carla. *Direito constitucional: aspectos constitucionais do direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007, p. 149-150.

No concernente ao aspecto prático, Lafayete Josué Petter¹¹⁸ afirma que a doutrina não crê na realização eficaz deste princípio. Prescreve o referido autor que as mudanças econômicas brasileiras ocorrem em três instantes distintos: curto, médio e longo prazos. Assim, a criação de novos postos de trabalho não ocorre de forma linear. Para determinadas áreas, exige-se um relevante investimento que deve ser considerado. Em resumo, existem outros elementos que influenciam no aumento e no preenchimento de novos postos de trabalhos, como nível de qualificação da população economicamente ativa, não dependendo a realização deste princípio de uma exclusiva adequação articulada de políticas públicas.

Quanto ao conteúdo do princípio em foco, PETTER é realista:

A Constituição Federal anterior falava em *expansão das oportunidades de emprego*. A expressão atual, busca do pleno emprego, há de ser tida com um significado próximo da anterior, claro, nesta análise insular e sem cotejo com os demais preceitos coevos. [...] Certo é que a busca do pleno emprego significa um movimento no sentido de propiciar trabalho a todos quantos estejam em condições de exercer uma atividade produtiva¹¹⁹.

3.1.8 Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País

Com o objetivo de dar um favorecimento às empresas de pequeno porte e microempresa, o legislador introduziu pela EC 06/1995 “princípio constitucional impositivo que deve ser aplicado a esse segmento importante da economia brasileira, [...] regido pelo Estatuto da Micro e Pequena Empresa (Lei 9.841, de 05.10.1999), regulamentado pelo Dec. 3474/2000”¹²⁰.

No desenvolvimento do estudo, CASTRO JR., destaca que este setor da economia brasileira clama por socorro, uma vez que apresenta as maiores baixas entre todos os tipos de sociedades empresárias. Destaque-se ainda que é também o setor que mais emprega. Então, propiciando meios facilitadores para que estas sociedades empresárias consigam suportar as obrigações negociais, administrativas, tributárias, previdenciárias, trabalhistas etc, o legislador está contribuindo para a realização de outros princípios constitucionais, como a busca pelo pleno emprego, a isonomia e a própria dignidade da pessoa humana.

¹¹⁸ PETTER, Lafayete Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 297.

¹¹⁹ PETTER, Lafayete Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica* – o significado de o alcance do art. 170 da Constituição Federal. 2ª Ed., revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 298.

¹²⁰ CASTRO JR., Oswaldo Agripino. *Introdução à ordem constitucional econômica à luz do direito e desenvolvimento*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, Ano 16, n. 65, out-dez. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 230.

Mas não há de ser para toda e qualquer empresa, tão somente a brasileira que, conceitualmente é a empresa constituída sob a égide da lei brasileira e que tenha o centro das suas decisões estabelecido no território nacional, pouco importando, como já foi objeto de uma grande polêmica, a origem do capital, uma vez que pela antiga redação do art. 171, era possível estabelecer três conceitos de empresa: brasileira, brasileira de capital nacional e empresas não brasileiras, como nos ensina José Afonso da Silva¹²¹.

Passando ligeiramente pelos princípios estruturantes da Ordem Econômica brasileira, chega o instante para o aprofundamento de três aspectos de relevo para a melhor compreensão do tema, fundamentais para construção do raciocínio referente à norma expressa no art. 146-A da CR/88, que é verdadeiramente o foco do trabalho.

É chegada a hora da abordagem da livre iniciativa, da livre concorrência e do Estado enquanto agente regulador da economia, intrinsecamente ligados ao objeto deste estudo, porquanto os primeiros são os valores tutelados pelo art. 146-A e o último é o meio para a consecução da finalidade.

3.1.9 Livre Iniciativa

De acordo com o raciocínio desenvolvido por CRETELLA JR.:

A atividade do homem ou é “dirigida”, “escrava” ou é “livre”. *Livre iniciativa* é a possibilidade de agir, este ou naquele sentido, sem influência externa.[...] A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado.
[...]

Na Ordem Econômica, cabe primordialmente aos cidadãos a *livre iniciativa*, quer isoladamente, quer agrupados em *associações de classes*, ficando para o Estado papel menor, justificando-se a *intervenção na economia* apenas quando insuficiente, em dado setor, da iniciativa privada.

Compete ao Estado criar mecanismos para incentivar o regime da livre iniciativa que, ao lado da valorização do trabalho humano, constitui um dos fundamentos da Ordem Econômica, no texto constitucional de 1988.¹²²

Diego Bomfim assevera com acerto que:

O princípio da livre iniciativa deve ser entendido como a possibilidade de atuação particular no domínio econômico sem embaraços do poder público. Ou seja, é

¹²¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 798.

¹²² CRETELLA JR., José. *Comentários à constituição de 1988*. 2ª ed. vol. VIII, arts. 170 a 232. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 3952-3954.

parcela de liberdade, desdobrada como liberdade ao exercício da atividade econômica.”¹²³

Para José Luis Ribeiro Brazuna¹²⁴, a expressão deste princípio está incutida nos art. 21, incisos XI, XII e XIII, art. 25, § 2º, art. 176, § 1º, art. 177, § 1º e art. 220, § 6º, todos da CR/1988, que consagram a livre exploração da atividade econômica como regra, excetuando-se as hipóteses fixadas pelo legislador, quando conveniente ao interesse público, passando a dita exploração por um regime de permissão, autorização ou concessão do Poder Público como pressuposto de validade ao exercício da atividade. Seria a livre iniciativa o desdobramento do princípio da legalidade, que pauta a liberdade do agir, onde o indivíduo só deverá adotar conduta diversa quando a lei assim determinar.

José Afonso da Silva concebe tal princípio, que denomina de “liberdade de iniciativa econômica”, como um conceito que reúne em seu corpo “a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato”¹²⁵. Referido autor discorre que a liberdade de iniciativa representava, na época em ocorreu a Grande Primeira Guerra uma:

garantia aos proprietários de possibilidade de usar e trocar seus bens; garantia, portanto, do caráter absoluto da propriedade; garantia de autonomia jurídica e, por isso, garantia aos sujeitos da possibilidade de regular suas relações do modo que tivessem por mais conveniente; garantia a cada um para desenvolver livremente a atividade escolhida¹²⁶.

Por outro lado, imprimindo uma interpretação *conforme* a Constituição de 1988:

A liberdade de iniciativa econômica privada, num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que “liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo”. É legítima, enquanto exercida no interesse da justiça social. Será ilegítima, quando exercida com objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário. Daí porque a iniciativa econômica pública, embora sujeita a outros tantos condicionamentos constitucionais, se torna legítima, por mais ampla que seja, quando destinada a assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”¹²⁷.

A aplicação dos princípios constitucionais, setoriais ou gerais, exigem a utilização do método da interpretação sistemática e do sopesamento principiológico para assegurar o

¹²³ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 173.

¹²⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 34-35.*

¹²⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 793.

¹²⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 794.

¹²⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 794.

funcionamento destas máximas fundamentais, sem o aniquilamento de quaisquer outros valores, não menos importantes, que também dão o enredo à ordem jurídica.

A livre iniciativa, de forma alguma, vem celebrar os resquícios de um liberalismo econômico irresponsável e ultrapassado. Existe sim uma vinculação dos agentes econômicos, sem permitir a inoculação de um desapego absoluto, vez que não há, como já largamente debatido pela doutrina, absolutismo principiológico algum. O que há é uma comunidade de preceitos normativos que devem coexistir harmonicamente e propiciar meios à consecução dos fins estatais.

Fabiola Santos Albuquerque destaca com propriedade:

A Constituição, ao garantir a livre iniciativa, demonstra a manutenção do regime capitalista. Esse, todavia, condicionado a um estágio menos maléfico, mais humanizado, de forma a possibilitar a real igualdade das partes, através da distribuição equitativa da riqueza e conforme os ditames da justiça social.

[...]

A livre iniciativa, além de servir de base da ordem econômica, constitui-se como princípio fundamental, mas não concorre nem entra em colisão com o princípio estruturante norteador da Constituição, qual seja, o princípio da dignidade humana.¹²⁸

Diego Bomfim arremata que:

O ordenamento jurídico pátrio, portanto, homologa a liberdade de iniciativa, desde que essa liberdade não gere distúrbios na livre concorrência, bem como respeite os demais princípios de funcionamento da ordem econômica, tudo na pretensão de se alcançar o escopo constitucional de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.”¹²⁹

A livre iniciativa é, pois, um dos valores constitucionais da Ordem Econômica brasileira e cuja disposição do artigo 146-A pretende garantir, porquanto não há como se falar em livre concorrência econômica sem a concomitante liberalidade de empreender nesta seara.

3.1.10 Livre concorrência

Nos dizeres de Washington Peluso Albino de Souza:

A “concorrência”, de natureza ideológica liberal-capitalista, quando tomada pelo prisma do Direito Econômico, figura como “fato” verificado no “mercado” e que também o caracteriza. Exprime-se pela prática de medidas referentes à disputa entre

¹²⁸ ALBUQUERQUE, Fabiola Santos. *Liberdade de contratar e livre iniciativa*. In: _____ *Revista trimestral de direito civil* – vol. 15 (jul/setembro 2003) Rio de Janeiro: Padma, 2000, p. 81-82.

¹²⁹ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 176.

os contendores na defesa dos seus respectivos interesses em oposição. Os que “oferecem” e os que “procuram”, segundo a ideologia liberal individualista, acham-se em confronto¹³⁰.

Com fundamento no art. 170, IV da CR/1988, o princípio em espeque pode ser visto como uma manifestação da liberdade de iniciativa¹³¹. É possível vislumbrar, a partir do estudo deste comando constitucional também:

a obrigatoriedade de licitação para fornecimento de bens e serviços para o Poder Público (art. 37, inc. XXI); a repressão ao abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e aumento arbitrário dos mercados, à eliminação da concorrência e aumento arbitrário dos lucros, bem à submissão das empresas públicas e privadas ao mesmo regime jurídico, inclusive quanto a direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, vedando-se qualquer espécie de privilégio fiscal às empresas públicas e sociedades de economia mista não extensivo às empresas do setor privado (artigo 173); a vedação ao monopólio ou oligopólio nos meios de comunicação social (artigo 220, § 5º)¹³².

Sem maiores embaraços, pode-se constatar que o princípio da livre concorrência, em suas diversas expressões disseminadas pelo texto constitucional, guarda em si mesmo uma das muitas facetas do princípio da isonomia¹³³. Lembrado como “garantia institucional da ordem econômica”¹³⁴, o princípio da livre concorrência é composto por alguns elementos capazes de desenvolverem uma “projeção no mercado das diferentes e autônomas iniciativas, [...] tida como a forma mais adequada de racionalização econômica”¹³⁵. São eles:

a) *atomicidade do mercado*, tanto do lado da oferta quanto da procura: existe um grande número de unidades econômicas nenhuma delas com dimensão ou força suficiente para influenciar a produção ou o preço; b) *homogeneidade do produto*: todas as empresas de uma indústria fabricam bens que os adquirentes consideram idênticos ou homogêneos, não existindo razão para se preferir o bem de uma ou de outra; c) *livre acesso à indústria*: quem deseja dedicar-se a uma certa exploração pode fazê-lo, sem restrições ou demoras; os ofertantes que integram a indústria não podem opor-se à entrada de novos concorrentes; d) *transparência do mercado (publicidade completa)*: todos os participantes no mercado possuem conhecimento completo de todos os fatores significativos do mesmo; e) *perfeita mobilidade dos agentes econômicos*: cada um dos vendedores pode dirigir sua oferta a qualquer um dos compradores e cada um destes pode encaminhar a sua procura a qualquer um dos ofertantes; f) entre as indústrias, existe uma perfeita *mobilidade dos fatores de*

¹³⁰ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico* 6. Ed. São Paulo: LTr, 2005, p. 497.

¹³¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 795.

¹³² BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 37.*

¹³³ “A livre concorrência não tolera o monopólio ou qualquer outra forma de distorção do mercado livre, com o afastamento artificial de competição entre os empreendedores. Pressupõe, pelo contrário, inúmeros competidores, em situação de igualdade.” (TAVARES. André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed., rev. e atual. 2006. São Paulo: Método, p. 258.)

¹³⁴ NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 641.

¹³⁵ NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 641.

produção. Os itens *a*, *b* e *c* definem a concorrência pura, ou seja, expurgada de qualquer elemento de monopólio, enquanto que os itens *d*, *e* e *f* instituem a concorrência perfeita. A concorrência pura e perfeita não existe plenamente na realidade, pois se trata de um arquétipo¹³⁶.

Onde houver a livre iniciativa terá de haver a livre concorrência, como pressuposto lógico para a sua existência. Neste tocante, o Poder Público está autorizado a implementar medidas para assegurar a existência e o funcionamento do um mercado livre, consoante o previsto no art. 173, § 4º da CR/1988. Para CRETELLA JR.:

No *regime de livre concorrência*, ou de *livre competição*, o *mercado competitivo*, ou *concorrencial*, caracteriza-se pelo grande número de vendedores, agindo de modo autônomo, oferecendo produtos, em mercado bem organizado. No *mercado competitivo*, os produtos oferecidos por uma dada empresa são recebidos pelo comprador como se fosse substitutos perfeitos ou equivalentes dos produtos da firma concorrente. Na hipótese de preços iguais, ao comprador é indiferente, regra geral, a procedência do produto, só influenciando a marca, na medida em que a propaganda se intensifica. De qualquer modo, no *regime da livre concorrência*, os preços de mercado tendem a abaixar, beneficiando-se com isso o comprador, ao contrário do que acontece no *regime de monopólio*, que prejudica o comprador e afeta o equilíbrio da Ordem Econômica, a não ser quando a *intervenção monopolística* é assegurada por lei federal, fundada em expresse dispositivo constitucional¹³⁷.

Livre concorrência, segundo André Ramos Tavares, “é a abertura jurídica concedida aos particulares¹³⁸ para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando o êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça social”¹³⁹.

Para Diego Bomfim, detalhista em suas colocações:

A livre concorrência, portanto, tem por escopo garantir a todos quantos pretendam atuar no mercado uma condição de ingresso, buscando conquistar fatia dos consumidores, isto é, a garantia de atuação, em condições de igualdade, entre os demais agentes econômicos. A livre iniciativa deve ser garantida a todos, razão pela qual, com base no princípio da livre concorrência, certas condutas escoradas na livre iniciativa de alguns precisam ser reguladas, na pretensão de universalização da própria livre iniciativa.

[...]

Com isso, numa primeira aproximação, a livre concorrência é tida como um princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômicos, competidores de um mesmo mercado, situação que, em última análise, permite

¹³⁶ NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. E atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 641-642.

¹³⁷ CRETELLA JR., José. *Comentários à constituição de 1988*. 2ª ed. vol. VIII, arts. 170 a 232. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 3975.

¹³⁸ Ressalte-se que quando o Poder Público explora uma atividade econômica, ele o faz como se particular fosse, despendendo de suas prerrogativas de supremacia e agindo em igualdade de condições com os demais agentes econômicos atuantes no mesmo segmento.

¹³⁹ TAVARES. André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed., rev. e atual. 2006. São Paulo: Método, p. 259.

ganhos para a sociedade como um todo à medida que possibilitará, em tese, o desenvolvimento econômico com todos os seus conseqüências positivos.”¹⁴⁰

O princípio da livre concorrência protege a consolidação de um mercado livre, propiciando a racional equalização dos recursos econômicos, a prática de preços justos, afastando condutas abusivas como os lucros arbitrários e os abusos econômicos.¹⁴¹ Todavia, é peça essencial para o modelo econômico capitalista, visto que:

É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, à diminuição dos seus custos, enfim, na procura constante da criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se, portanto, numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado¹⁴².

É de se notar, outrossim, que os efeitos jurídicos decorrentes da aplicação do princípio da livre concorrência atingem também a proteção ao consumidor, reconhecido pelo legislador como parte hipossuficiente na relação jurídica, embora este aspecto, na visão de Carlos Ferreira de Almeida não seja propriamente o objetivo principal desta norma jurídica¹⁴³. Coincidentemente, a aplicação do princípio encontrará uma harmonização entre uma meta de política econômica¹⁴⁴, pela oferta de bens e serviços a preços justos e pela proteção do consumidor enquanto preceito normativo autônomo, enunciado em outra disposição constitucional¹⁴⁵.

A livre concorrência, por óbvio, tal como qualquer outro princípio constitucional, inclusive a livre iniciativa, encontra balizamento nas demais normas de igual estatura da Constituição, não sendo absoluta ou permitindo a adoção de quaisquer condutas por parte dos agentes econômicos, jungidos que estão a todos os demais valores constitucionais.

¹⁴⁰ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 177, 179/180.

¹⁴¹ BASTOS, Celso Ribeiro *apud* TAVARES, André Ramos in *Direito Constitucional Econômico*. 2ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Método, p. 259.

¹⁴² BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, v. 7: arts. 170 a 192. 2. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 27-28.

¹⁴³ TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed., rev. e atual. 2006. São Paulo: Método, p. 259.

¹⁴⁴ “[...] a expressão *política econômica* que, sendo espécie de política pública, surge como significante de toda a atuação estatal interventiva sobre os setores da atividade socioeconômica, direcionando-se no sentido da manipulação de *meios* jurídicos e econômicos, dentro dos limites, maiores ou menores, postos pelo sistema político-jurídico adotado, pela orientação ideológica do grupo social dominante – uma limitação importante, de ordem político jurídica, por exemplo, está na conformação constitucional do sistema econômico que é anterior à discussão definidora das escolhas que deverão formar o conteúdo operacional da *política econômica* a ser formulada -, e colocando-se sob o objetivo básico de viabilizar a concretização de finalidades transformadoras da realidade econômica” (SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 34-35).

¹⁴⁵ E mais: “ao zelar pelas estruturas fundamentais do sistema econômico de liberdade de mercado, o direito de concorrência acaba refletindo não apenas sobre os interesses dos empresários vitimados pelas práticas lesivas à constituição econômica, como também sobre os dos consumidores, trabalhadores e, através da geração de riqueza e aumento de tributos, os interesses da sociedade em geral” (COELHO, Fábio Ulhoa. *Direito antitruste brasileiro: comentários à lei n. 8.884/94*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 05.).

A livre concorrência e a livre iniciativa são, por sua importância já exposta, os principais objetos de proteção pelo artigo 146-A da Constituição da República.

3.1.11 Estado enquanto agente normativo e regulador

Antes das recorrentes notas sobre esse aspecto da Ordem Econômica brasileira, compete a transcrição de trecho significativo que torna fácil a compreensão da substituição do sustentáculo do Estado liberal para o intervencionismo estatal, ainda que em hipóteses especialíssimas:

A evolução das relações de produção e a necessidade de propiciar melhores condições de vida aos trabalhadores, bem como o mau uso dessa liberdade e a falácia da “harmonia natural dos interesses” do Estado liberal, fizeram surgir mecanismos de condicionamento da iniciativa privada, em busca da realização de justiça social, de sorte que o texto [...] do art. 170, parágrafo único, sujeito aos ditames da lei, há de ser entendido no contexto de uma Constituição preocupada com a justiça social e com o bem-estar coletivo¹⁴⁶.

A regra contida no art. 173, § 4º da CR/1988¹⁴⁷ autoriza o Poder Público a intervir sobre a Ordem Econômica para impedir ou desarticular práticas econômicas antiéticas, nocivas à construção de livres mercados. Em artigo escrito para o *Jornal Valor Econômico*, André Franco Montoro Filho esclarece o seguinte:

[...] O livre funcionamento dos mercados é prejudicado, ou até obstaculizado, por desvios de conduta ética que confere uma vantagem indevida aos transgressores. De fato, a obediência às normas legais, em especial, as tributárias, as trabalhistas, as da vigilância sanitária e as de defesa do meio ambiente, geram custos, muitas vezes vultosos para as empresas que prezam o comportamento ético. O desrespeito a estas normas através da sonegação, da informalidade, da pirataria, da adulteração, da falsificação, do contrabando e do descaminho gera um desequilíbrio de concorrência que beneficia indevidamente os transgressores e pune aquelas empresas que respeitam a legislação. Além da evidente injustiça para aquelas que respeitam a lei, estes desvios de conduta concorrencial, se não firme e eficientemente combatidos, podem gerar prejuízos sociais e econômicos que suplantam, em grande escala os danos que eventualmente sofram as empresas diretamente afetadas. Está repercussão maior é derivada da mensagem e dos incentivos que a não punição destes delitos gera¹⁴⁸.

¹⁴⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 794.

¹⁴⁷ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...] § 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

¹⁴⁸ MONTORO FILHO, André Franco. “Os custos sociais da sonegação”. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 08 de setembro de 2009. Caderno Opinião, A14.

Assim:

[...] a percepção generalizada da impunidade de delitos contra a concorrência ética, como a sonegação, o comércio ilegal, a informalidade e outros desvios de comportamento, estimula atividades do tipo "*rent seeking*", onde a busca de resultados econômicos através de investimentos, tecnologia, qualificação de mão-de-obra e eficiência gerencial é substituída pela evasão fiscal, pela falsificação, pela corrupção de agentes públicos e outras práticas ilegais¹⁴⁹.

A conclusão de MONTORO FILHO é que este regime de ilegalidades provoca drásticas consequências para a economia e para a sociedade como um todo, muito além daquelas afetas à arrecadação.

Como ocorre com a livre iniciativa, a livre concorrência será de fato livre se atender aos propósitos estatais, agregando à ordem econômica a funcionalidade prevista para o desenvolvimento da sociedade e aos reclames da coletividade.

A conexão que se estabelece entre a livre concorrência e o poder fiscalizador e regulador do Estado é a mesma que se fixa em relação daquela com a livre iniciativa – condição de garantia:

A livre concorrência hoje, portanto, não é só aquela que espontaneamente se cria no mercado, mas também aquela outra derivada de um conjunto de normas de política econômica. Existe, portanto, o que pode ser chamado um regime normativo da defesa da concorrência voltada ao restabelecimento das condições do mercado livre. O princípio constitucional autoriza essa sorte de intervenção ativa no mercado, sem falar na negativa consistente na eliminação das disfunções e imperfeições¹⁵⁰.

No concernente ao papel do Estado, a sua função está intimamente ligada à realização dos princípios da Ordem Econômica.¹⁵¹ A regra do art. 173, § 4º da CR/1988, semelhante ao que dispunha a Constituição de 1946, “acolhe o sistema de abuso quanto à tutela da concorrência”¹⁵². A força cogente da norma em referência também se manifesta pelo art. 20, § 1º da Lei 8.884/1994.

Extrai-se do magistério de SCOTT que o tratamento constitucional da matéria revela, ao mesmo tempo, uma dupla imposição, pois autoriza e obriga o Estado a intervir¹⁵³. Concretamente, isto quer dizer que o Estado será um verdadeiro ator no cenário (contexto)

¹⁴⁹ MONTORO FILHO, André Franco. "Os custos sociais da sonegação". *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 08 de setembro de 2009. Caderno Opinião, A14.

¹⁵⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988, v. 7: arts. 170 a 192. 2. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 29.

¹⁵¹ NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. E atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 647.

¹⁵² SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTR, 2001, p. 191.

¹⁵³ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 98-99.

econômico, despidendo-se daquelas vestes omissivas características do Estado liberal frente às atividades econômicas. E só sendo um sujeito ativo, assumindo estas importantes atribuições, não apenas quando provocado, mas pela sua própria condição de interventor legitimado nas hipóteses em que a legislação, amparada pela Constituição, especifica, impondo normas e exercendo a atividade regulatória, é que se portará como verdadeiro agente transformador da realidade¹⁵⁴.

Pela atividade consistente na regulação e normatização, o Estado pode (e deve) afinar o exercício da atividade econômica à melodia constitucional, isto é, aos princípios e objetivos insitos à ordem econômica, todos relacionados na Carta Política de 1988.

Entretanto, como apontado por SCOTT, não houve ainda um maior aprofundamento, na doutrina e na jurisprudência, em que consiste, especificamente, esse poder-dever regulador e normativo, ou como prefere o referido autor, as atribuições do Estado, agente normativo e regulador – normalizador¹⁵⁵, conforme o previsto no art. 174, *caput*, da CR/1988.

Por essas considerações podemos traçar alguns esboços sobre o agente normativo:

Na linguagem corrente, a expressão *normativo* designa tudo aquilo que tem qualidade ou força de norma. Na linguagem jurídica não é diferente. *Normativo* significa aquilo que, opondo-se ao *fático*, supõe a inserção de uma vontade ordenadora no convívio humano, na dinâmica das relações sociais, orientando-as, harmonizando-as, amenizando-as a partir de determinadas escolhas, na maioria das vezes, hierarquizadas.

O papel do *agente normativo*, a princípio, seria aquele que estabelece ao seu destinatário uma ação específica, a ação de normatizar, consubstanciada na tarefa de estender a uma situação, encaminhamento ou solução a qualidade de norma, norma jurídica. A partir daí, deve-se buscar descobrir se é mesmo esse, e nessa extensão, o significado da expressão *agente normativo* propugnada no *caput* do artigo 174, CF.¹⁵⁶

BARROSO¹⁵⁷ entende que a feição normativa do agente estatal está expressa no exercício de competências normativas, decorrentes do próprio texto constitucional. Deste modo, são também pelas opções políticas que resultam na edição de leis e regulamentos que orientariam os outros instrumentos de intervenção no domínio econômico. Para este autor, o processo político de edição de leis e regulamentos sentencia a opção política do Estado, no

¹⁵⁴ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 99.

¹⁵⁵ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 102 e 104.

¹⁵⁶ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 105.

¹⁵⁷ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 109.

tocante ao aspecto econômico. Por isso, é o método interventivo mais contundente. A partir destes processos políticos, observar-se-á a repercussão nos outros métodos.

O reconhecimento de uma função normativa do Estado implica a admissão de uma competência normativa. A respeito disso, tome-se novamente por referência as ilações de Luis Roberto Barroso que, trabalhando com os conceitos de poder legislativo e poder regulamentar, sugere, como acertadamente observou SCOTT, na edição de normas primárias e normas secundárias¹⁵⁸.

Pela competência reguladora, há que se determinar os órgãos do Estado com atribuição de adequar um dado comportamento ou situação econômica aos ditames legais. Entre os muitos órgãos encarregados desta tarefa estão o Ministério da Fazenda, o CADE e as agências reguladoras, constituídas sob a forma de autarquias especiais (ANATEL, ANEEL, ANP etc), para citar alguns.

Entre as funções reguladora e normativa, SCOTT constrói o conceito de Estado *normalizador*, como sinônimo de intervencionismo estatal sobre o domínio econômico “[...] e que supõe a conformação estabelecida pela nova ordem econômica constitucional brasileira, a qual impõe aos Poderes do Estado a tarefa de prover mecanismos técnicos e encaminhamentos aptos a dar efetividade à sua normatividade [...]”¹⁵⁹. A proposta de SCOTT com este novo conceito mais abrangente que agente regulador e normativo é reproduzir no mundo dos fatos a ordem econômica idealizada pela CR/1988. Isto tudo porque “[...] há objetivos a serem atingidos, há uma normalidade pretendida para a atividade econômica, há um ambiente, ambiente econômico, que se pretende ver evoluído”¹⁶⁰.

Os papéis expressos no art. 174 da CR/1988 podem ser entendidos desta forma:

São as funções da fiscalização, do incentivo e do planejamento que, ao lado das atribuições normativa, reguladora e de participação direta no mercado, como agente econômico, endereçadas ao Estado brasileiro, respondem à pretensão constitucional de incorporar o postulado do Estado social – pretensão essa que vincula juridicamente os poderes estatais para que se interessem pelos problemas socioeconômicos e criem as condições necessárias para a obtenção de uma ordem socioeconômica justa, na qual haja um espaço suficiente de liberdade para cada agente econômico, na qual sejam claras as limitações de liberdade, assim como as suas consequências sobre os muitos interesses participantes, para que, por exemplo, empreendimentos econômicos possam iniciar e prosseguir sem o temor da ocorrência da hegemonia por parte dos grupos sociais e economicamente mais

¹⁵⁸ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 111.

¹⁵⁹ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 120-121.

¹⁶⁰ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 121.

fortes, ou que, quando tal hegemonização ocorrer, haja uma *compensação adequada de interesses* participantes do ambiente socioeconômico.
[...] como comportamento estatal voltado às atividades econômicas, consubstancia a atividade de verificação da observância pelos agentes econômicos das normas jurídicas destinadas a regular o seu comportamento no próprio ambiente econômico¹⁶¹.

A efetividade do papel fiscalizador depende do prévio conjunto de normas, para tornar o exercício da fiscalização algo mais concreto palpável e delimitado. E do próprio papel regulador que embora não se trate de condição fundamental para a existência da fiscalização, possui função complementar importante para trazer contornos definidos à fiscalização estatal, pois:

[...] já existindo autorização normativa para a prática fiscalizatória, se está a tratar da própria fiscalização, cujo propósito, nesse contexto, é eminentemente o de servir à regulação da atividade econômica, justamente por funcionar como meio essencial para que as irregularidades em razão dela detectadas sejam submetidas aos moldes veiculados pela norma jurídica – promovendo, assim, a própria ordem jurídica¹⁶².

Temos então a função de fiscalização dependente essencialmente da função normativa, e complementarmente, da função regulatória.

O incentivo estatal de que trata o *caput* do art. 174 da CR/1988, é um indutor, um estímulo ofertado pelo Estado para que os agentes econômicos do setor privado se portem de modo conveniente e harmônico no cenário socioeconômico, com vistas no progresso. SCOTT esclarece que esta prática do Estado é interpretada pela doutrina nacional como uma ação interventiva indutora e que assume, na prática, feições de incentivos fiscais, subsídios, financiamentos públicos e outras benesses¹⁶³, não como um favor, mas como parte de um processo, um investimento que trará retorno certo à sociedade, definindo-se, diante da impossibilidade de atendimento amplo e geral da coletividade, a proteção dos setores econômicos mais fragilizados, de suscetibilidade maior aos efeitos do mercado e a preservação da existência dos atores econômicos mais imprescindíveis ao bom funcionamento dos mercados¹⁶⁴.

Também como propulsor do papel estatal no campo intervencionismo econômico, a função de incentivo serve como instrumento da atividade econômica da função de

¹⁶¹ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 123-124.

¹⁶² SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 125-126.

¹⁶³ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 126.

¹⁶⁴ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 128.

planejamento estatal, como elucida SCOTT¹⁶⁵. O planejamento estatal da atividade econômica trata-se, a rigor:

[...] das intenções de prever, selecionar, hierarquizar, projetar, orientar, tudo isso sob uma continuidade de ação e em razão de uma finalidade bem determinada; relaciona-se, destarte, a processos de elaboração de orientações, definições, prioridades e diretrizes a serem tomadas, e, para que sua utilização se justifique, a objetivos a serem atingidos. Nesse sentido, é atividade direcionada ao futuro fundamentalmente à produção de um futuro melhor¹⁶⁶.

O planejamento estatal da atividade econômica revela-se como um conjunto de ações orquestradas para o alcance eficiente do desenvolvimento econômico, a partir da previsibilidade de condutas sociais e econômicas sob a perspectiva geral da macroeconomia:

[...] o planejamento surge, assim, como um meio jurídico de se criar um ambiente propício à evolução da atividade econômica, capacitando-a, determinando-a, induzindo-a, a partir da articulação de dimensões distintas, a atingir certas metas de produção, comercialização, distribuição e consumo¹⁶⁷.

Destaque interessante feito por SCOTT, com relação ao planejamento, está na não inclusão dos pacotes econômicos neste particular. Isto porque os pacotes econômicos, de estabilização da moeda e etc., possuem uma carga de obrigatoriedade incompatível com a norma constitucional destinada aos planos governamentais de repercussão socioeconômica¹⁶⁸.

Como está assinalado nos artigos 173 e 174 da CR/1988 há, respectivamente, uma limitação à exploração estatal relativamente à atividade econômica e os contornos da atuação do próprio estado como agente normativo e regulador desta atividade. É interessante notar que este quadro apresentado pela atual Carta Política reflete uma mudança sensível ao paradigma adotado pela Constituição de 1967-1969.

Conforme observações de FONSECA, a começar pela exploração estatal da atividade econômica, a possibilidade da intervenção e do monopólio presentes no comando normativo do texto de 1967/69 dão lugar às hipóteses exceptivas ou de declarada restrição do texto constitucional vigente¹⁶⁹.

¹⁶⁵ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 128.

¹⁶⁶ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 129.

¹⁶⁷ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 130.

¹⁶⁸ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 133.

¹⁶⁹ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 98.

Em relação ao papel do agente regulador estatal, é notória a opção feita pelo constituinte de 1988 em reservá-la como principal função do Estado (art. 174 da CR/1988), talvez imbuído pela conhecida eficiência econômica e ao mesmo tempo exclusivo ou preponderante compromisso da iniciativa privada com alcance (maximização) dos lucros em contraste à famigerada ineficiência estatal no campo negocial.

Para nós, não há interesse num aprofundamento sobre as diversas modalidades de intervenção do Estado *no* ou *sobre* o domínio econômico. Todavia, se faz importante mencionar que as ditas modalidades de intervenção desdobram-se em uma atuação estatal direta, isto é, quando se equiparando a um agente econômico qualquer da iniciativa privada (regime concorrencial) ou atuar em regime de monopólio, respeitadas as particularidades presentes, o ente público constitui uma pessoa jurídica, na forma de uma empresa pública ou de uma sociedade de economia mista e de fato explora uma determinada atividade econômica, nivelando-se horizontalmente, com as devidas ressalvas, aos demais concorrentes.¹⁷⁰

Fala-se em exploração de atividade econômica indireta quando o ente público exerce o seu poder fiscalizador e/ou regulador, ou como prefere o professor Leopoldino da Fonseca, atua visando as finalidades de *fiscalizar, incentivar e planejar*¹⁷¹.

Na intervenção indireta, o Estado conduz a sua atuação por meio de uma *política econômica*, conforme o setor de cada atividade. FONSECA assevera que a política econômica se propõe ao alcance do que os economistas definem como “quadrado mágico”, isto é, objetivos fundamentais consistentes em quatro vértices ou metas: *i) crescimento sustentado da economia; ii) pleno emprego dos fatores de produção; iii) estabilidade de preços e; iv) equilíbrio da balança de pagamentos*¹⁷².

Embora todas estas metas sejam visadas pela política econômica, elas são inconciliáveis concomitantemente, de modo que não há como alcançar uma delas sem o comprometimento de outra ou outras. Desta forma, o sopesamento dos elementos contextuais privilegiará o atendimento de uma ou de algumas em prejuízo das demais¹⁷³.

Em razão do discorrido, põe-se às claras a legitimidade e o dever específico do Estado enquanto agente normativo e regulador para intervir sobre o domínio econômico e realinhar a atividade dos agentes econômicos aos eixos pretendidos e previstos na Constituição da República.

¹⁷⁰ Há, bem verdade, outras hipóteses de intervenção direta, como a assunção da gestão de sociedade empresária privada, conforme previsão da Lei nº 6.024/1974. Entretanto, não haverá espaço para essas análises e seus pormenores.

¹⁷¹ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 245.

¹⁷² FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 248.

¹⁷³ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 248.

Neste diapasão, a partir da livre iniciativa e da livre concorrência enquanto normas e valores constitucionalmente assegurados e a cuja proteção visa o artigo 146-A, comprovou-se a constitucionalidade da atuação estatal perante o domínio econômico, ajustando-o aos desígnios maiores do texto constitucional, tanto no plano normativo, como no regulatório, inclusive valendo-se do Direito Tributário como instrumento para o alcance de tal finalidade, em especial após a autorização expressa trazida pela introdução do artigo 146-A ao texto da Constituição.

4 A TRIBUTAÇÃO E A INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

Após estes esclarecimentos, é de se notar que a análise das perspectivas apontadas não levará em conta uma apreciação purista e geral das duas ciências, Economia e Direito. Importa salientar que o objetivo desta pesquisa está intimamente ligado ao modelo econômico adotado (pretendido) pelo Constituinte de 1988 e o Direito Tributário¹⁷⁴, como ramo da ciência jurídica que se ocupa da estruturação normativa dos aspectos inerentes ao exercício do poder de tributar, especificamente com o advento do artigo 146-A da Constituição Federal, incluído pelo poder constituinte reformador com a Emenda Constitucional nº 42.

O tributo se destacou (e a ainda se destaca¹⁷⁵) como instrumento de distinta eficiência para o Estado angariar recursos financeiros e fazer frente às suas despesas. Inicialmente, essa foi a única possibilidade experimentada por este instituto ou, se não foi a única, era a mais prestigiada e explorada função tributária.

Apesar de ainda hoje os entes políticos se utilizarem, largamente, da função arrecadatória que o tributo concentra, sendo o Estado eminentemente fiscal¹⁷⁶, a sua feição de conformar comportamentos humanos é cada vez mais explorada.

Para Marcus de Freitas Gouvêa¹⁷⁷, a extrafiscalidade se desdobra em algumas classificações, conforme o valor prestigiado, não se correlacionando exclusivamente (mas

¹⁷⁴ “[...] o Direito Tributário possui efetiva dignidade constitucional devido ao significativo, peculiar e minucioso tratamento que lhe foi conferido pelo constituinte, o que tem o condão de revelar sua considerável importância no ordenamento jurídico, pela circunstância especial de, por um lado, representar fonte de receita para o Poder Público e, de outro, acarretar ingerência no patrimônio dos particulares”. (MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed., rev. e atual. de conformidade com as emendas constitucionais 45/04 e 47/05, a lei complementar 118/05 e medida provisória 258/05. São Paulo: Dialética, 2005, p. 12).

¹⁷⁵ “[...] como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado Fiscal ou num Estado Tributário”. (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 19).

¹⁷⁶ “Para alcançar seus objetivos (o Estado) precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isso não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício da soberania. No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros editores, 2003, p. 41-42).

¹⁷⁷ *A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9151>>. Acesso: 28 de junho de 2010.

inclusive) com valores econômicos. Em outras palavras, havendo um valor econômico ou não a ser realizado, poderá o tributo desempenhar uma função não arrecadatória exclusiva (por mais exacerbada que seja a função extrafiscal do tributo, jamais poderá ser retirado por completo o seu conteúdo fiscal, uma vez que se trata de uma retirada compulsória de dinheiro, da esfera privada para a esfera pública), isto é, extrafiscal, compatibilizando-se perfeitamente com o ordenamento jurídico vigente.

Em estudo elaborado acerca da extrafiscalidade, Andrea Karla Ferraz aponta, com precisão, os fundamentos de um Estado que caminha para o desenvolvimento de tal feição:

[...] o Estado contemporâneo não se preocupa apenas com o financiamento de suas despesas com pessoal, serviços, contratos, enfim, com a manutenção da máquina administrativa. O Estado que intervém no domínio econômico-social e que se preocupa com a consecução dos objetivos e valores constitucionais, deve ter à sua disposição instrumentos normativos específicos, que atendam às exigências cada vez maiores da economia e sociedade modernas¹⁷⁸.

O Estado moderno se volta para a sua própria existência, fazendo uma releitura das suas funções institucionais, da sua própria razão existencial e do compromisso para a realização dos objetivos grafados na Constituição. Não mais se satisfaz apenas com a busca pelos recursos financeiros, retirados compulsoriamente dos particulares, para fazer frente aos gastos públicos:

[...] o uso extrafiscal do tributo pelos entes federativos, no exercício de sua competência tributária outorgada pela Constituição Federal, não almeja apenas estimular ou desestimular o comportamento dos contribuintes, muito menos se resume à questão dos fins não arrecadatórios. No Estado Social Democrático de Direito, o tributo passa a ser um instrumento de política socioeconômica e a extrafiscalidade o mecanismo pelo qual o Estado se utiliza para a consecução dos seus objetivos e dos valores constitucionais.

[...] ao lado das normas tributárias com função fiscal, ou seja, aquelas normas que visam precipuamente à arrecadação de recursos financeiros, surgem também normas cuja função não é a de imediata e unicamente incrementar as receitas estatais. De fato, a crescente demanda pela atuação estatal nos mais diversos setores da sociedade e da economia influiu diretamente na tributação e isto provocou a utilização cada vez maior do tributo em sua função extrafiscal¹⁷⁹.

Mas a norma tributária extrafiscal não é meramente aquela que não privilegia a arrecadação em lugar da conformação de uma conduta. Como observado pelas diversas tentativas da difícil identificação de uma norma extrafiscal, através da adoção de critérios

¹⁷⁸ FERRAZ, Andrea Karla. *Estudo da evolução do conceito de extrafiscalidade e seus limites constitucionais*, p. 04.

¹⁷⁹ FERRAZ, Andrea Karla. *Estudo da evolução do conceito de extrafiscalidade e seus limites constitucionais*, p. 04.

seguros, o certo que deverá o intérprete se valer da *função* consubstanciada em lei para assim superar esse dilema¹⁸⁰.

Ultrapassando o caminho da fiscalidade, que concebe o tributo, não como única, mas como principal fonte de recursos¹⁸¹, o legislador já percebeu neste instrumento uma eficaz função extrafiscal, isto é, um modulador e indutor de condutas humanas, inclusive para intervenção sobre o domínio econômico. Diego Bomfim ensina-nos que:

Ou seja, o tributo passa a ser utilizado como um instrumento indutor de realização de políticas públicas, como veículo de efetivação de valores previstos pelo próprio ordenamento jurídico, desde que sempre, por coerência, sejam respeitados os direitos e garantias constitucionalmente outorgados aos contribuintes. Na assertiva de PAULO CALIENDO, “os tributos no Estado social deixam de possuir uma finalidade meramente financeira e passam a ter finalidades extrafiscais, tais como a justa redistribuição de renda”.¹⁸²

Nesta toada, a relação que se estabelece entre Economia e Direito, propriamente Direito Tributário, que é a área de interesse para o desenvolvimento do presente estudo, se firma muito mais do que uma mera indicação:

As relações do Direito Tributário com a economia são intensas. A tributação implica custo para a atividade econômica, sendo que a carga e os benefícios tributários têm efeitos sobre o seu livre exercício, podendo causar violação à isonomia ou prevenir desequilíbrios de concorrência como no caso dos mecanismos para onerar determinadas importações de modo a evitar *dumping*. A complexidade da legislação tributária, ademais, influi nos custos de transação e na segurança dos negócios. Isso sem falar que a desvalorização da moeda tem efeitos sobre a carga tributária, dentre inúmeros outros pontos em que se tocam intimamente¹⁸³.

O Professor Sacha Calmon, com propriedade, assevera que:

No âmbito do Direito Tributário deparamo-nos com uma conturbada e rica relação, como toda relação social, Contribuinte e Estado não devem ser colocados em situações opostas, com grau de superioridade do segundo em relação ao primeiro ou vice-versa; nem tampouco devemos ter a ilusão de que os interesses dos Contribuintes atentam contra a coletividade e que a Administração Pública identifica-se, via de regra, com Estado – nem sempre!

Nesse sentido, houve no século passado, até mesmo por influência da Teoria Pura do Direito, das correntes ligadas à lógica jurídica (mero instrumental) e do positivismo decorrente da comunhão de ambas, uma cega discussão sobre como o jurista deveria encarar o Direito, se isolado ou combinado com outras ciências. Esse divórcio foi um dos grandes males que acometeram as ciências sociais e jurídicas e se encontra hoje totalmente superado, conforme lições de MISABEL DERZI:

“o fundamental é que a doutrina jamais poderá desistir do progresso do conhecimento, sistematizando e diferenciando a abordagem jurídica das

¹⁸⁰ FERRAZ, Andrea Karla. *Estudo da evolução do conceito de extrafiscalidade e seus limites constitucionais*, p. 21.

¹⁸¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 19.

¹⁸² BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 92.

¹⁸³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 24.

demais, mesmo no plano lógico-normativo, e apontando os equivalentes, os operadores e os critérios de seleção (modificadores, em substância, limitativos ou ampliativos dos valores e princípios colhidos à ciência econômica ou social) com que a destinação dos recursos é introjetada para dentro da norma tributária.”

Insistimos que o Direito, exatamente por ser uma técnica de disciplina e planejamento de instituições e condutas humanas (superestrutura social junto com as instituições estatais e sistemas políticos, no dizer de ENGELS) não pode ser instituído, aplicado e compreendido, desligado de seu objeto, que é regular a vida em sociedade. O Direito deve estar conectado à Sociedade, como premissa maior, sob pena de não se mostrar adequado às novas realidades que atropelam o mundo moderno.¹⁸⁴

Nesta passada, há que se fazer um breve esboço sobre a ‘política fiscal’, que pode ser entendida como um conjunto de ações para a edição de normas de conteúdo financeiro ou fiscal, que têm por objetivo desestimular ou estimular determinadas condutas, de acordo com a opção política definida em face da conjuntura econômica, seja pela concessão de benefícios fiscais, seja pela redistribuição da carga tributária, majorando-a ou minorando-a¹⁸⁵.

Como frisado por Rafael Thomaz Favetti, a política fiscal, um dos vértices da política econômica global de governo, juntamente com as políticas monetária, cambial e de renda:

[...] abarca desde a receita (política tributária) e orçamento até as despesas e créditos públicos. A política tributária, apesar de ser a mais visível faceta da política fiscal, não é a única área de estudo da política fiscal. Um importante campo da política fiscal, que não é parte da política tributária, é o repasse da receita aos entes federados (União, Estados e Municípios)^{186 187}.

Dentre os pressupostos da política fiscal, *i) o financiamento do Estado* levará em consideração os encargos públicos contrabalançado com o que realmente deve se exigir do corpo social para fazer frente às despesas do ente político. A tributação é instrumento de custeio e não de “caixa”. Quer dizer então que a política fiscal que vise arrecadar muito além daquilo que for realmente necessário será ilegítima. Por outro lado, não se exigirá a apertada equação entre receita tributária e despesa, graças aos planos e compromissos assumidos para o futuro, pela Administração Pública.

¹⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário e Conjuntura Econômica*, p. 9/10.

¹⁸⁵ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 242.

¹⁸⁶ FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de constitucionalidade e política fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003, p. 95 – nota de rodapé nº 2/3.

¹⁸⁷ FAVETTI destaca que a partir da CR/1988 o Poder Judiciário passa a exercer um importante papel na construção de políticas públicas, entre elas a política fiscal, coisa que não ocorria no período ditatorial recente (*Controle de constitucionalidade e política fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003, p. 127). Entretanto, uma das consequências prejudiciais desse novo patamar foi o aumento dos custos transacionais: “A judicialização das questões econômicas gera, para a política fiscal, um aumento dos custos transacionais para sua implementação, pois a qualquer momento os juízes podem declarar a inconstitucionalidade de uma lei fiscal. Dessa forma, para se garantir a eficácia de um novo desenho fiscal, há a necessidade de diminuir os custos de transação representados pelos magistrados” (*Controle de constitucionalidade e política fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003, p. 129).

No concernente ao *ii) controle da economia*, privilegia-se, como salienta CALIENDO, que dentro da lógica keynesiana haverá um resultado intencionado, um efeito concreto que atingirá “outros agregados econômicos relevantes, tais como o emprego, a renda, a inflação, o crescimento, entre outros”, com a utilização de medidas fiscais das quais o Estado lança mão para “incentivar a recuperação econômica” em tempos de crise¹⁸⁸.

Por fim, a *iii) organização do comportamento dos agentes econômicos* que, muito embora existam incertezas sobre a real capacidade da política fiscal em atingir esse objetivo¹⁸⁹, está relacionada com o implemento de instrumentos, na forma de medidas fiscais, como incentivo aos investimentos, incremento da produção, desonerações tributárias em setores estratégicos da economia e atitudes similares capazes de induzir o comportamento dos agentes econômicos nos mercados.

Neste contexto, é interessante analisar o funcionamento da tributação no equilíbrio geral do sistema, sendo que os agentes econômicos percebem tal influência de diferentes modos. CALIENDO dividiu os efeitos gerais da tributação em quatro grupos, a saber: *i) renda; ii) capital; iii) consumo; e iv) folha de pagamento*¹⁹⁰.

Sinteticamente, a tributação sobre a renda lança seus efeitos “sobre a oferta da mão-de-obra, em primeiro lugar diminuindo a renda e, em consequência, implicando na diminuição da demanda por tempo livre (*leisure*) o que resulta numa oferta maior de força de trabalho”. Prossegue CALIENDO ao acrescentar que “a redução de salários pelo aumento da oferta de força de trabalho [...] diminui novamente a renda e [...] torna menos atrativa a força de trabalho, incentivando o suprimento de atividades no setor informal da economia, em tempo integral ou parcial [...]”¹⁹¹.

Sobre o capital, verifica-se a ocorrência de dois efeitos:

a) *efeito sobre a renda*, visto que o aumento de preços implica um estímulo à poupança e b) *efeito de substituição*, dado que o aumento dos preços torna no futuro o consumo mais caro, reduzindo a poupança realizada inicialmente”. Esse mesmo efeito pode ser observado na diminuição da poupança (riqueza acumulada) sob a forma de patrimônio ou na herança (*bequests*). Igualmente, a tributação irá influenciar a tomada de certas decisões dos agentes econômicos no enfrentamento de certos riscos¹⁹².

¹⁸⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 102.

¹⁸⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 103.

¹⁹⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 104.

¹⁹¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 104.

¹⁹² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 104.

No consumo, ocorre o que se identifica como *elasticidade*, isto é, a “capacidade de se realizarem escolhas econômicas e mudanças de comportamento”, funcionando da seguinte forma:

[...] se a demanda possuir maior elasticidade do que a oferta, então a tributação sobre o consumo influenciará pouco o preço ao consumidor e [...] os produtores carregarão todo o peso da tributação.

Se [...] a oferta possuir maior *elasticidade* do que a demanda, então o peso da tributação sobre o consumo será transferido diretamente para o consumidor¹⁹³.

Fechando o quadrilátero de efeitos gerais da tributação com a folha de pagamentos, verifica-se a interferência para o custeio da seguridade social. Desta forma, empregados e empregadores repartem os custos desse sistema, mantendo-lhe a viabilidade concreta. Discorre CALIENDO que, também nesta hipótese, “o impacto da tributação deverá ser medido pela elasticidade, ou seja, flexibilidade em encontrar soluções alternativas perante o aumento ou diminuição da demanda e oferta de força de trabalho”¹⁹⁴.

Torna-se mais do que apropriado fazer referência ao ponto de vista declarado por José Luis Ribeiro Brazuna, que analisando as variáveis que interferem diretamente nas oscilações do mercado, tais como oferta, demanda, custo, receita valor e despesa marginais, aprimoramento dos métodos produtivos etc¹⁹⁵, vê como impactante a atividade tributária, ao passo que incide diretamente nessas variáveis e, conseqüentemente, rearranja o mercado.

Dentre os diversos fatores que influenciam ou exercem uma força capaz de alterar a oferta e a demanda, tais como “a redução de preços dos insumos utilizados na produção ou do avanço tecnológico que aprimore os processos produtivos”¹⁹⁶, é relevante a inclusão, neste rol, do exercício do poder de tributar (obrigações principais e acessórias¹⁹⁷).

¹⁹³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 105.

¹⁹⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 105.

¹⁹⁵ “O ponto de ajustamento do mercado também será afetado pela imposição de tributação sobre a renda, o que reduzirá a demanda e eliminará as expectativas de lucratividade dos produtores, o que provocará aumento de preços e exclusão de produtores marginais” (BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44*).

¹⁹⁶ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 42-43*.

¹⁹⁷ “Além do próprio impacto da tributação, considerado o peso que as obrigações acessórias impostas juntamente com os tributos podem ter, não se pode deixar de admitir como relevantes os efeitos por elas gerados sobre a alocação de recursos e as perdas de excedentes econômicos provocados, as quais serão tão maiores quanto maiores os custos de conformidade à tributação impostos pelo Estado”. (BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 53*).

Com efeito, o tributo impacta no domínio econômico, seja pela sua incidência no preço da mercadoria ou serviço, seja pela incidência sobre os insumos da produção, perturbando sensivelmente o equilíbrio dos mercados¹⁹⁸.

Esta interferência é sentida tanto na tributação de bens específicos como em seus respectivos substitutos e ou complementares. Ainda sim, falar-se-á em interferência da tributação sobre os mercados quando a imposição legal tiver na mira a renda, o que induz na redução da demanda, eliminação de consumidores marginais de um bem específico, reduzindo, outrossim, “as expectativas de lucratividade dos produtores”, provocando “aumento de preços e exclusão dos produtores marginais”^{199, 200}.

Paul Hugon, citado por BRAZUNA, identifica os seguintes efeitos da tributação sobre a economia:

percussão: impacto do tributo sobre o indivíduo que o paga em primeiro lugar;
repercussão (econômica): transferência do ônus do tributo, por aquele que o pagou, para outra pessoa;
incidência (econômica): impacto do tributo para aquele que não consegue transferir o seu ônus para outrem, nem rejeitá-lo. Essa pessoa é denominada “portador definitivo”; e
difusão: ocorre quando o pagador do tributo não consegue repercutir a totalidade do que foi recolhido, sendo portador definitivo da parcela do imposto não transferida.

Neste fluxo, a tributação desencadeia:

- aumento no custo da mercadoria ou do serviço (**percussão**), que o produtor procurará incorporar ao respectivo preço (**repercussão econômica**); ou
- se as condições de mercado não lhe permitirem a elevação do preço, o produtor será obrigado a retirar o custo tributário dos seus lucros, completa (**incidência econômica**) ou parcialmente (**difusão**)²⁰¹.

Realiza-se, assim, a interferência do tributo na alocação dos recursos econômicos visto que, “quando há a cobrança do tributo, o lado com o menor número de alternativas não pode deixar o mercado com tanta facilidade, sendo obrigado, então a arcar com a maior

¹⁹⁸ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 43.

¹⁹⁹ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44.

²⁰⁰ “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 Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44).

²⁰¹ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 46-47.

parcela do ônus do tributo cobrado pelo Estado”²⁰².²⁰³ E ainda: “A instituição ou o aumento de determinado tributo provoca [...] aumento de preços, redução de oferta, redução de demanda, eliminação de consumidores e produtores marginais, o que causa a diminuição dos excedentes do consumidor e do produtor e, conseqüentemente, do bem-estar econômico”²⁰⁴.²⁰⁵

As brevíssimas constatações esboçadas nessas linhas denotam a evidente e íntima relação que há entre o Direito Tributário e a Economia, o que para a mais autorizada doutrina²⁰⁶ só vem a encorajar a intervenção do Estado no domínio econômico através do exercício da competência tributária autorizada pela Carta Magna.

Foi exatamente em reconhecimento ao ora exposto que o artigo 146-A foi adicionado ao texto da Constituição, reconhecendo e declarando a tributação como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, a ser utilizado para atingimento das finalidades constitucionais.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar a respeito:

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. Como observa MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, “o crescimento da informalidade (...), além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária, comprometendo a qualidade dos serviços públicos (...). A deformação do princípio

²⁰² BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 49.

²⁰³ Estudo da consultoria PriceWaterhouseCoopers atesta que, com a mudança no PIS/COFINS na conta de luz, o peso dos tributos federais em tal fatura subiu de 6,9% em 2002 para 13,9% em 2009, onerando os consumidores. (Jornal Folha de São Paulo – B3 – Mercado – 4 de maio de 2011 – “Luz pode subir menos com taxação menor”).

²⁰⁴ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 51.

²⁰⁵ Recentemente a AMBEV, “a maior fabricante de cervejas e refrigerante das Américas” propôs ao Ministro da Fazenda Guido Mantega a manutenção dos níveis de tributação para o setor e, em contrapartida, ofereceu o investimento na cifra de R\$ 4 bilhões (dos quais metade desse valor serão de recursos da AMBEV) para ampliação da produção e aumento da arrecadação em 10% para 2010. Milton Seligman, vice-presidente de relações corporativas da AMBEV destacou que: “Como o contexto é de estabilidade, fica a critério do governo aumentar ou não os valores. Se houver aumento, haverá repercussão nos preços”. (Jornal Valor Econômico – A2 – 11 de maio de 2010 – – Ano 11 – Número 2503 - “Setor de bebidas propõe investir mais se governo congelar carga de tributos”)

²⁰⁶ “Richard Abel Musgrave, que defende a utilização de tributos para melhorar a eficiência da alocação de recursos ou para provocar mudanças estruturais na organização econômica, em razão de políticas governamentais determinadas, reconhecendo que, apesar do seu custo social mais elevado, a tributação pode ser utilizada com propósitos regulatórios; Celso Furtado, para quem a estrutura da carga fiscal pode ser um mecanismo de redistribuição de renda em favor de uns ou outros grupos; Raimundo Bezerra Falcão, que defende a utilização ‘mudancista’ da tributação, para a promoção, dentre outros objetivos: da redistribuição de riquezas, do incentivo à produção e à produtividade, do controle de preços, do equilíbrio do balanço de pagamento, do estímulo à educação e à pesquisa científica, da ordenação, das tendências populacionais, dos fluxos migratórios e da densidade demográfica regional, do planejamento familiar etc. Além disso, fala explicitamente na possibilidade de ‘tributação extrafiscal’ para o Estado exercer controle de preços; Washington Peluso Albino de Souza, para quem instrumentos tributários podem ser utilizados na política econômica desenvolvimentista, como, por exemplo, incentivos a investimentos; Eros Roberto Grau, que reconhece que a intervenção por indução sobre o domínio econômico pode se operar pelo uso da tributação; e Geraldo Biasoto Junior, para quem o sistema tributário pode se tornar um elemento condicional da evolução da estrutura industrial”. (BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 54-55).

da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade...), após a Emenda Constitucional n.º 42/03, afronta hoje o art. 146-A da Constituição da República. Urge restabelecer a livre concorrência e a lealdade na competitividade.”²⁰⁷.

Tratemos, agora, do conteúdo normativo do artigo 146-A do texto constitucional.

²⁰⁷ Ação Cautelar n.º 1.657/STF.

5 A INTRODUÇÃO DO ARTIGO 146-A PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003

Chegou-se ao ponto em que se fará uma argumentação teórica, em conjugação com a análise de dois casos concretos, justificando não apenas a pertinência do estudo das interfaces entre o Direito Tributário e a Economia, mas, especialmente, a razão de ser da norma contida no art. 146-A da CR/1988. Impõe o retro mencionado dispositivo:

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como já frisado, a inserção do art. 146-A na Constituição Federal, além de positivar expressamente o princípio da neutralidade tributária, deixou cristalina a vontade constitucional de utilização da tributação para a realização dos princípios das livres concorrência e iniciativa, basilares da ordem econômica. Para Hamilton Dias de Souza:

O objetivo da norma é o de deixar clara, ao legislador (quanto à União Federal, basta lei ordinária, enquanto se exige quorum complementar para os demais entes públicos), a possibilidade de fixação de critérios especiais de tributação a determinados setores, como forma de assegurar a manutenção do regime de livre concorrência, que se erige como princípio fundamental da ordem econômica.²⁰⁸

A legislação tributária é parte do subsistema social jurídico, de interação com o todo constitucional. Dentre as especificidades internas deste ramo do Direito, isto é, princípios e regras particulares, está a obrigatoriedade na adequação destes e das demais normas correspondentes à correlação com os outros subsistemas (i.e., o econômico) e, sobretudo, com as regras e princípios constitucionais fundamentais, tributários e não tributários.

É mister reiterar que o subsistema tributário brasileiro encontra-se impregnado na Carta Política de 1988, com contornos amplamente definidos, fazendo deste diploma o pilar da ordem jurídica tributária, como aponta Sacha Calmon Navarro Coelho²⁰⁹. É para COELHO também que a Constituição Tributária está dividida em três grandes grupos temáticos, a saber: *i*) repartição de competências tributárias entre os entes federados; *ii*) princípios tributários e

²⁰⁸ SOUZA, Hamilton Dias de (coord.). *Tributação específica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 245.

²⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 47.

limitações ao poder de tributar e; *iii*) repartição do produto da arrecadação de impostos entre os entes tributantes²¹⁰.

COELHO prepara o seu raciocínio da base sólida de Constituição do Estado republicano, democrático e federalista. A república, no seu mais básico conceito, reflete que o povo é senhor da coisa pública. Os governantes não passam de meros administradores, em exercício do mandato, pelo povo e para o povo. A democracia predica e prescreve a participação ativa na vida política do Estado por seus administrados. O federalismo, forma de Estado, reproduz a descentralização política, administrativa e financeira²¹¹, conduzindo ao estabelecimento de três esferas de governo. É sob o trinômio qualificador do Estado brasileiro, apontado acima, que se assenta o modelo de ordenamento jurídico tributário.

O princípio republicano cristaliza o princípio da isonomia, da igualdade de todos perante à lei, que, em matéria tributária, veda a distinção injustificável entre contribuintes, capaz de proporcionar favores fiscais e discriminações incompatíveis com o espírito da Constituição cidadã.

A democracia representativa²¹² garante a participação popular, pela manifestação da maioria na escolha dos seus representantes e na definição dos rumos do Estado, das diretrizes de atuação. Mesmo assim, este sistema de representação popular não garante os desmandos e as violações de direitos e garantias fundamentais, como explica COELHO²¹³. Isto porque a maioria faz a força, conforme ilações de Geraldo Ataliba e Misabel Derzi, citados por COELHO²¹⁴, ainda que baseada em um suposto interesse de todos. E aí que está o papel do Poder Judiciário para garantir a retidão da atuação do Estado nas ações dos Poderes Legislativo e Executivo, seja no controle de constitucionalidade de atos concretos, seja no controle de constitucionalidade da lei e demais instrumentos normativos infralegais, tutelando a proteção de núcleo rígido de direitos fundamentais da minoria. É possível dizer então que o Poder Judiciário é a garantia de proteção de todos contra todos e, sobretudo, de alguns contra todos.

²¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 48.

²¹¹ De acordo com COELHO, “na federação ocorrem quatro ordens de descentralização: A) a Legislativa – produção de normas jurídicas; B) a Administrativa – administração própria; C) a Política – formação dos poderes e autogoverno; e D) a Judiciária – aparato jurisdicional próprio”. (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 62)

²¹² “A democracia representativa, tal como proposta pela República Francesa, em certo sentido perdeu vitalidade. Nas modernas sociedades de massa do mundo ocidental, de cuja cultura política e jurídica fazemos parte, a representação política sofre tremendos poderes do “estercor do diabo” (o dinheiro), do egoísmo social e da mídia. Assim sendo, não se pode dizer que as pessoas se fazem fielmente representar nos governos e nos parlamentos”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 50).

²¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 51.

²¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 51-52.

Por fim, o reflexo do caráter federalista do Estado brasileiro também está consubstanciado no modelo de Ordem Constitucional Tributária, mediante o estabelecimento de competências para o exercício do poder de tributar e à repartição no produto da arrecadação de impostos.

Geraldo Ataliba, por sua vez, descreve o sistema constitucional tributário como o “conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário em determinado país”²¹⁵.²¹⁶

Relativamente às características do Sistema Tributário Nacional, é possível afirmar que “o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo (*rigidez*), descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (*complexidade*)”²¹⁷.

Conforme enfatiza Kildare Carvalho, a Constituição vigente, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, abordou os três assuntos preferidos pelos ordenamentos constitucionais: “a) limitações constitucionais do poder de tributar; b) discriminação constitucional de rendas; c) repartição das receitas tributárias”²¹⁸. Mencione-se, por oportuno, que os princípios estruturantes do Sistema Tributário Nacional encontram-se assentados em seção própria.

Numa acepção mais aprofundada:

O sistema tributário nacional é o que se estrutura de acordo com a base econômica da incidência, independentemente de considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva. Desenha-o inicialmente a CF, que prevê a instituição de imposto, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições sociais, econômicas e profissionais (art. 149). Complementa-o o CTN, que, publicado sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, adotou topograficamente o critério de sistematizar os tributos de acordo com a sua base econômica. O sistema tributário nacional se completa com a legislação ordinária baixada pela União, Estados e Municípios²¹⁹.

²¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: revista dos Tribunais, 1968, p. 8.

²¹⁶ “Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar, as limitações deste poder e a repartição das correspondentes receitas” (CASSONE, Vittorio. *Sistema tributário nacional na nova constituição*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 18).

“O sistema poderia ser definido como o conjunto de elementos dotado de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes. Mas essa definição, por se confundir com a totalidade, não permitiria o exame científico do conceito de sistema” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13ª Ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005 e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 355).

²¹⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 855-856.

²¹⁸ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito constitucional*. 16 ed., rev. atual. ampl. – Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 1443.

²¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13ª Ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005 e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 357.

Segundo José Afonso da Silva, são designados como elementos do Sistema Tributário Nacional *as disposições gerais, as limitações constitucionais ao poder de tributar, a discriminação da competência tributária, por fontes, as normas do federalismo cooperativo, consubstanciadas nas disposições sobre a repartição das receitas tributárias, discriminação pelo produto*²²⁰.

Para TORRES, são características principais do sistema tributário nacional:

a) *Racionalidade econômica* consistente no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados de modo a se evitarem as posições de incidência sobre fatos econômicos idênticos e a se eliminarem os vínculos a critérios jurídico formais ou à técnica de arrecadação; b) a *facilidade de fiscalização e arrecadação*, que minimize os custos da cobrança. O sistema tributário nacional há que se afinar perfeitamente com os valores e os princípios constitucionais máxime com os da capacidade contributiva, custo/benefício, desenvolvimento econômico e economicidade²²¹.

TORRES reconhece a existência de três subsistemas que integram o sistema tributário dominante: sistema tributário nacional, que se relaciona com os “tributos cobrados em todo o território nacional”; sistema tributário federado (ou sistema do federalismo fiscal), que se relaciona com os tributos determinados conforme a distribuição do poder de tributar entre os entes políticos; e o sistema internacional tributário, vinculado aos fatores que denotem relevância econômica, sendo o produto desta tributação rateados entre os Estados nacionais, de acordo com as prescrições constitucionais²²².

Em comentário ao disposto no art. 2º do CTN:

Federação é a forma de Estado que se caracteriza pela autonomia recíproca entre União e Estados-membros. No Brasil, a Federação é peculiar, por ser integrada também por uma terceira pessoa política, que é o Município. A existência de uma pluralidade de pessoas dotadas de competência legislativa e, assim, com aptidão para instituir tributos (art. 24, I, CF) conduz a um sistema tributário composto de múltiplos diplomas legais. Desse modo, o sistema tributário nacional é o resultado de um plexo normativo formado basicamente pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais, pelas leis complementares – entre as quais se inclui o Código Tributário Nacional – e pelas leis ordinárias de cada pessoa política²²³.

²²⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros editores, 2007, p. 712.

²²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13ª ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005 e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 357-358.

²²² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13ª ed., atual. Até a publicação da Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005 e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 356.

²²³ FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003); 3ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 23.

Hamilton Dias de Souza nos revela que “não caracteriza sistema a simples justaposição de normas, havendo a necessidade de certa coordenação destas entre si e subordinação a princípios coerentes e harmônicos”. Ademais, destaque-se: “o sistema é plasmado sem perder de vista fatores econômicos, políticos, morais, psicológicos e até religiosos, ou, em outras palavras, sem desprezar a realidade de cada país. Daí a necessidade de um sistema padrão, utilizável universalmente”²²⁴.

Entre os preceitos peculiares ao sistema tributário, SOUZA enfatiza, nas palavras de BALEEIRO²²⁵, que deverá ser “produtivo, elástico, compatível com a renda nacional e com as idéias de justiça de cada época”²²⁶.

Desse modo e em face de todo o narrado, para melhor alcance da interpretação constitucionalmente possível do artigo 146-A, passemos às limitações a ele impostas pela própria Constituição Federal de 1988.

5.1 Limitações constitucionais ao conteúdo normativo do art. 146-A

O artigo 146-A é ponto de confluência entre dois subsistemas: o econômico e jurídico-tributário. Nesta ordem de ideias, o exercício da atividade legiferante e, posteriormente, a aplicação no caso concreto, além de atenderem ao conteúdo finalístico/teleológico do dispositivo de assento constitucional, devem, em função concomitante, respeitar os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, os princípios do modelo econômico adotados pelo Constituinte de 1988, as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os princípios sacramentados na Carta Política e que norteiam toda a base do arcabouço normativo²²⁷: há que se fazer justiça (social), mas não a qualquer custo (isto é, evitando-se o sacrifício de outros relevantes valores de estirpe constitucional). Nesta linha, sobre a orientação adequada para a edição da lei que se refere o art. 146-A:

[...] É necessário que tal competência seja exercida em conformidade com os fundamentos e os princípios que regem a ordem econômica na Constituição de 1988.

[...]

Na persecução desse objetivo constitucional, a justificar a diferenciação de critérios de incidência de um determinado tributo, com o objetivo de gerar o efeito indutor desejado, ou a justificar o afastamento de determinada norma tributária que gere

²²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I (arts. 1º a 95). 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

²²⁵ *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 234.

²²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I (arts. 1º a 95). 5ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

²²⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 197.

distúrbios concorrenciais, deverão ser resguardados os fundamentos da ordem econômica constitucional, respeitando-se a dignidade da pessoa humana e justiça social, além de se preservarem os fundamentos da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa.

Assim, ainda que se visualize uma fórmula de indução para promover o equilíbrio concorrencial, jamais poderá o legislador aprovar a respectiva norma se os efeitos por ela gerados atentarem contra a dignidade da pessoa humana e a justiça social; tampouco se o equilíbrio pretendido for alcançado mediante o sacrifício da valorização do trabalho humano ou da própria livre iniciativa.

Quanto aos princípios da ordem econômica, será necessário que o legislador harmonize-os com o objetivo de preservar a livre concorrência por meio da norma de indução, respeitando a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca pelo pleno emprego e o tratamento favorecido a empresas de pequeno porte²²⁸.

E ainda:

Assim como os princípios da ordem econômica, a veiculação de normas tributárias indutoras do artigo 146-A e o princípio da neutralidade tributária também deverão se adequar aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar. Em relação às normas indutoras, deverá ainda se observar o regime constitucional peculiar ao tributo que vier a ser escolhido pelo legislador para tal fim²²⁹.

E para lidar com a coexistência de inúmeros princípios e valores tão relevantes, nada mais adequado do que realizar um sopesamento entre eles para que os objetivos finalísticos sejam alcançados, sem o estrangulamento de outros valores próprios do sistema jurídico. Para esta tarefa, BRAZUNA arrisca-se a indicar a assistência dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade para, além de permitir a intervenção estatal na exata medida do desequilíbrio, medicar o mercado enfermo pelo tempo necessário, nada mais do que isso, até a sua efetiva recuperação, quando então será prudente e lícita a cessação dos efeitos da norma indutora²³⁰.

Em suma, assim como há limitações gerais e balizas constitucionais conformadoras da atividade econômica e do exercício do poder de tributar, não haverá espaço para que a norma indutora ataque, direta ou indireta, esses limites, sob qualquer argumento²³¹. A norma

²²⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 193-195.

²²⁹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 197.

²³⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 196.

²³¹ Ressalvamos que o Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho admite a hipótese da utilização do aspecto extrafiscal do tributo para a expropriação indireta do patrimônio particular: "A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também não se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista dois pontos essenciais: A) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade); B) o direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia "à função social da propriedade" (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia).

do art. 146-A não goza de especiais prerrogativas, vindo ao cenário jurídico para colaborar com a efetivação de outros importantes princípios constitucionais, devendo ser com eles constantemente sopesada e ponderada.

Expostos tais limites interpretativos, será estabelecida a definição e o alcance dos princípios intrínsecos à norma do art. 146-A da CR/1988.

5.2 Princípios tributários da Neutralidade, da Isonomia e da Justiça Fiscal

No conteúdo insito ao texto do art. 146-A da CR/1988 está, além do reconhecimento dos efeitos da tributação sobre a economia²³², o interesse pela realização de três princípios de Direito Tributário: a neutralidade, a isonomia e a justiça fiscal.

5.2.1 Neutralidade fiscal (tributária)

De saída, impende mencionar que o entendimento de que o artigo 146-A reconheceu o princípio da neutralidade tributária, embora majoritário, não é unânime na doutrina. Para BRAZUNA e para DERZI:

O artigo 146-A contém, em primeiro lugar, uma regra constitucional 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 até então existentes no texto constitucional e, do ponto de vista da ordenação constitucional da atividade econômica, soma-se ao emaranhado de regras e princípios que regulam a intervenção do Estado sobre o domínio econômico. 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

[...] Em suma, a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda). Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 275-276 e 278.)

²³² “[...] somos conhecedores do fato de que a tributação apresenta efeitos fiscais e extrafiscais na sociedade. Esses efeitos podem ser intencionais, tal como na concessão de benefícios fiscais ou na tributação ecológica, ou podem ser não-intencionais, visto que todo o tributo em si possui uma carga de eficácia extrafiscal. De qualquer sorte, é indiscutível que o aumento de um percentual na alíquota de um tributo ou a criação de uma nova obrigação tributária ou de uma forma de adimplemento de uma obrigação acessória (tal como na antecipação do prazo de recolhimento de um tributo) age sobre a conduta e as expectativas de ação de agentes econômicos, bem como na promoção de direitos fundamentais. O tributo, bem o sabemos, não apenas implica uma forma de arrecadação de recursos privados para a sustentabilidade de políticas públicas, mas também age sobre a maneira como iremos nos comportar, tornando ainda mais cara a aquisição de certos bens (punindo economicamente) ou mais barata a aquisição de outros (premiando)”. (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 100).

necessariamente não pode dar causa a esse tipo de distorção. Assim, tanto o legislador, no momento de criar as normas tributárias, quanto o operador do direito, no momento de aplicá-las, deve levar em conta esse princípio como requisito de constitucionalidade da tributação.²³³

(...) os senhores sabem que a Emenda Constitucional consagrou entre nós o princípio da neutralidade. O artigo 149-A (sic) diz expressamente isso, que a lei deverá evitar os desvios da concorrência e da competitividade; portanto, este é um princípio constitucional.²³⁴

Já para Diego Bomfim:

Esse dispositivo legal, apesar de, na interpretação que aqui se empreende, trazer consigo apenas uma regra de competência, vem sendo encarado por parte da doutrina que se dedica ao tema como portador de um princípio e de uma regra. Ou seja, além de prever a regra que autoriza a instituição dos mencionados critérios especiais, o dispositivo legal seria responsável pela positivação do princípio da neutralidade tributária.

Esse, no entanto, não parece ser o melhor caminho interpretativo. O princípio da neutralidade tributária, como corolário do princípio da livre concorrência, não é extraído do dispositivo legal acima transcrito. Mesmo antes de 2003, quando a emenda constitucional foi editada, o Estado não poderia se portar como fomentador de desequilíbrios concorrenciais, inclusive mediante a tributação.²³⁵

Parece-nos, todavia, que embora já se pudesse extrair o princípio da neutralidade tributária da melhor exegese do texto constitucional anterior à Emenda Constitucional 42/2003, tal como compreende Ives Gandra da Silva Martins e Diego Bomfim, o artigo 146-A foi sim o responsável por sua positivação expressa, tal como recomendável se proceda, em especial quando se trata de garantias dos contribuintes e limitações ao poder do Estado de tributar.

O princípio tributário da neutralidade prescreve que a atividade estatal consistente na retirada compulsória de recursos dos particulares com destino aos cofres públicos, bem como o conteúdo das obrigações acessórias²³⁶, deve observar os ditames da interferência mínima no cotidiano dos contribuintes. Numa simples analogia, é como se o tributo representasse, na esfera jurídica, o que representa a pressão atmosférica, numa situação de normalidade: a pressão atmosférica existe, exerce uma influência determinante na vida das pessoas. No entanto, pouco nos damos conta disso.

Leciona a professora titular da Faculdade de Direito Milton Campos que:

²³³ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 60/61.

²³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A concorrência tributária do ponto de vista da neutralidade econômica, da equidade entre os contribuintes, e da eficácia dos serviços públicos. A guerra fiscal e os princípios constitucionais tributários*. In: _____ Revista internacional de direito tributário, nº 04. Jul/dez. 2005. Belo Horizonte: Editora Del Rey, p.21.

²³⁵ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 186.

²³⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, págs. 187 e 243.

Em resumo, em economias de mercado, como nos modelos europeus ou latino americanos, o imposto é considerado ideal para o mercado quando:

- é **neutro**, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços;
- **onera o consumo** e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
- **oferece maiores vantagens ao Fisco**, pois sendo plurifásico, permite **antecipar** o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como **responsáveis** pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).²³⁷

A despeito da já comprovada interação entre Direito e Economia, trata-se de uma relação conflituosa. Isto porque, como apontou CALIENDO, há um manifesto conflito de interesses entre a equidade e a eficiência²³⁸.

Podemos nos referir à eficiência, pelas lições de CALIENDO, como:

[...] um termo utilizado para significar a realização de determinados processos, com a maximização de resultados pela menor utilização de meios. Na frase lapidar de *Peter Drucker*: “*eficiência é fazer as coisas bem feito. Eficácia é fazer as coisas certas*”.

No entendimento de *Richard Posner* eficiência seria o caso onde “*há exploração dos recursos econômicos de tal forma que este valor – satisfação humana é medida pela disposição agregada de pagar por estes bens e serviços – é maximizado*”²³⁹.

Logo:

A *eficiência econômica* irá possuir o sentido de *maximização* de determinados bens sociais eleitos como sendo de significativa importância. Como podemos notar, não se trata de um conceito neutro ou ausente de compreensões ou pré-compreensões, visto que a determinação de determinado objetivo a ser maximizado expõe uma visão de mundo. Será fundamental a definição da “*unidade de medida*” (*measuring rod*, sendo que *rod* significa em inglês bastão ou vara) do critério de eficiência. Estes dois critérios tentam responder ao questionamento: *se as pessoas maximizam o que elas maximizam mesmo? (If people maximize, what do they maximize?)*. Os bens a serem escolhidos são: i) *utilidade (utility)*, ii) *dinheiro (money)*, iii) “*riqueza humana*” e iv) *felicidade (happiness)*²⁴⁰.

Na prática, a neutralidade fiscal tem questionável aplicabilidade. CALIENDO aponta-nos o motivo:

²³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária*. In: _____ Revista internacional de direito tributário, nº 03. Jan/jun. 2005. Belo Horizonte: Editora Del Rey, p. 112.

²³⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 101.

²³⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 70.

²⁴⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 71.

O *princípio da neutralidade fiscal* representa no âmbito jurídico a tentativa de ponderar esses dois interesses distintos (equidade e eficiência). Por sua vez, esta tese pressupõe o entendimento de que a economia apresenta um equilíbrio geral (*general equilibrium economy*) e de que o uso de determinadas políticas pode significar a procura de um diferente equilíbrio para a economia. Nesse caso, estudam-se as implicações que induções podem provocar no sistema de preços (*induced changes in the prices of goods*), especialmente a tributação.

Desse modo, a busca da neutralidade fiscal pretende ser uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita.

Tendo esses 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 econômicos²⁴¹.

Como esclarece Paulo Caliendo, a neutralidade fiscal, princípio que encontra difícil aplicação, resta prejudicado justamente por se propor a ajustar dois interesses de interação penosa. E na dificuldade de se conciliar esses interesses conflitantes, as regras do mercado forçam a sobrevivência de um desses: o que melhor atender à Economia, obviamente.

CALIENDO ensina que o objetivo essencial do princípio da neutralidade fiscal é propor um “diálogo” entre os antagonísticos preceitos de equidade e eficiência. Desta forma:

a busca da neutralidade fiscal pretende ser uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita²⁴².

Em termos práticos, a doutrina combate, de maneira incisiva, a incidência prática e absoluta do princípio da neutralidade econômica do tributo. De acordo com o que defende, a imposição tributária revela, de forma imprescindível, uma repercussão econômica, seja pela apresentação da função fiscal, arrecadatória, seja pela sua função extrafiscal, como indutor de condutas humanas.

Deste modo, reconhecidas estas duas constantes, decorrentes do arcabouço normativo delineado pela Constituição da República de 1988, em especial por permitir a utilização do aspecto extrafiscal, da utilização da função indutora e moduladora de condutas humanas, mostra-se, de fato, uma missão complicada reconhecer a incidência da neutralidade tributária na prática.

E com base nessa constatação, BRAZUNA aponta o raciocínio esposado por SCHOUERI, encampado pela melhor doutrina, que consiste na concepção relativizada do

²⁴¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 101.

²⁴² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 101.

aludido princípio, que se apresenta comunicável com os demais princípios das ordens econômica e tributária, espancando a possibilidade de aplicação absoluta. A conclusão é, de fato, pela impossibilidade de isolar a total interferência econômica dos tributos. Para BRAZUNA:

“(...) encontraremos o princípio da neutralidade tributária, então, não como uma absoluta ausência de interferência estatal na ordem econômica por meio dos tributos, mas, pelo contrário, como a intervenção estatal realizada por meio da tributação com a finalidade de corrigir as deficiências das leis do mercado ou os desvios de comportamento e realizar os demais objetivos da nossa ordem econômica.”²⁴³

Nesse sentido:

A neutralidade tributária, desse modo, pode ser entendida, em primeiro plano, como um dever negativo, ou de omissão ao Estado, de não interferir na concorrência por meio da tributação, e, em segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação da igualdade de condições competitivas no mercado.²⁴⁴

Também:

O *sentido* da neutralidade fiscal está na idéia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, *não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento*. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral de eficiência e obstáculo ao desenvolvimento. A utilização da função *extrafiscal* do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível, temporária. O tributo não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica, mas tão-somente como meio de regulação excepcional, limitado e justificado.²⁴⁵

Apresentando em duas acepções, interna e externa, na primeira, “a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal”.

²⁴³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 143.

²⁴⁴ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas *apud* BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 143.

²⁴⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 117-118.

Na segunda, serão respeitados “[...] os aspectos internacionais da tributação sobre o consumo e com o tratamento das *fronteiras fiscais (tax frontiers)*”²⁴⁶.

Consoante a acepção do princípio da neutralidade econômica do tributo como limitação ao poder de tributar (aspecto negativo), BRAZUNA assevera que a orientação é pela impossibilidade de que a exploração do exercício do poder de tributar (arrecadação) provoque, por si só, perturbações nocivas à concorrência²⁴⁷. Neste mesmo sentido se encontram as lições da Professora Misabel Abreu Machado Derzi.

Essa norma (o art. 146-A da CR/1988) estabelece uma importante diretriz: não devem ser tolerados os desequilíbrios da concorrência provocados pelos tributos. (...) Finalmente o importante art. 146-A, introduzido pela mesma Emenda, consagra claramente o princípio da neutralidade, que deverá nortear não apenas o legislador mais ainda a interpretação das leis em face da Constituição²⁴⁸.

Conclusivamente:

O artigo 146-A apresenta-se, desse modo, como exemplo de dispositivo que serve de ponto de partida tanto para construção de uma regra (norma de competência que autoriza o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência), quanto de um princípio (da neutralidade tributária, limitando que a atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributos crie, ela própria, distúrbios na livre concorrência)²⁴⁹.

As breves linhas traçadas aqui nos possibilitam caracterizar o conteúdo normativo do art. 146-A da CR/1988 não apenas como uma ordem dirigida ao legislador para, mediante a elaboração de lei complementar, positivar os instrumentos aptos a evitar as distorções de mercado no campo concorrencial. Mas resplandece, do âmago do dispositivo originado da EC nº 42/2003, uma autêntica garantia do contribuinte à neutralidade tributária, que passa a integrar o rol das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Tendo por norte que a interferência dos tributos abraça a realidade econômica, como já visto, o Estado, com base na neutralidade econômica da tributação, deve, na medida do

²⁴⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 118.

²⁴⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 144.

²⁴⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Não cumulatividade, neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional nº 42/2003*. In: _____ *Grandes questões atuais de direito tributário*. 8º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 354 *apud* BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 144 (nota de rodapé nº 298).

²⁴⁹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 145.

possível, fazer com que a exação tenha o menor impacto possível no sistema de formação de preços, para garantir a eficiência geral do sistema econômico²⁵⁰.

E já identificadas as hipóteses gerais de interferência econômica dos tributos, torna-se mais clara a apreensão do princípio da neutralidade fiscal que:

[...] 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; e irá ler estas mensagens sob o código próprio da linguagem jurídica, especialmente considerando a exigência de eficiência econômica sob a égide da justiça.

As informações do subsistema econômico não podem [...] ingressar diretamente no subsistema do Direito sem passar por um filtro, dado que precisam ser reordenadas de acordo com o a linguagem jurídica. De sua vez, a mera exigência de eficiência econômica não pode prosperar sem considerar a estrutura de programação do direito sob a forma condicional (se/então), especialmente, em nosso entender, que parte do pressuposto de que o Direito está imerso no mundo da cultura e dos valores, e, portanto, deve buscar o cumprimento dos valores de determinada sociedade, dentre eles o mais importante será o conceito de justiça²⁵¹.

O objetivo com a realização do princípio em exame é, sem dúvida, “a busca de um *sistema tributário ótimo*, ou seja, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais evitando, ao máximo, interferências nas decisões econômicas [...]”²⁵².

Consoante os estudos empreendidos por CALIENDO, dos sentidos possíveis ao princípio da neutralidade fiscal, destacam-se: *i) estruturação sintática; ii) estruturação semântica e; iii) estruturação pragmática.*

O princípio da neutralidade fiscal enuncia outros princípios do Direito Tributário que, de modo específico, se propõem à realização da viga mestra que lhes deu origem, tais como o princípio da não-cumulatividade, da seletividade, da uniformidade geográfica, da liberdade de tráfego etc (*estruturação sintática*):

O *princípio da não-cumulatividade* será erigido como uma forma de preservar o ciclo econômico de distorções fiscais, especialmente do funesto efeito “cascata”, ou seja, do efeito de tributação sobre fatos não econômicos (tributos). No caso da *seletividade* tenta a neutralidade fiscal servir como parâmetro de preservação da neutralidade econômica sobre a renda das classes mais baixas, ou seja, daquelas que possuem menor flexibilidade para os fenômenos de flutuação e crises do mercado de trabalho. O princípio da *uniformidade geográfica* tenta preservar a neutralidade fiscal de um mercado integrado, impedindo distorções geográficas sobre a alocação

²⁵⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 103.

²⁵¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 106.

²⁵² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 113.

de recursos com bases meramente fiscais. Igualmente, no princípio da *liberdade de tráfego* tenta-se preservar a integridade geográfica de um mercado nacional²⁵³.

Quando, a despeito de impor um sentido, houver na realidade uma feição indicativa para o preenchimento do conteúdo da norma, servindo como *critério de aplicação*, fala-se, na verdade, na *estruturação semântica*. Esclarecendo: dentre os possíveis sentidos contidos ou aproximados à concretização de uma determinada norma ou princípio, o exegeta irá complementar ou preencher o conteúdo desta norma ou princípio para torná-los concretos em sua aplicação. Diga-se ainda que, “nesse caso, ele não prescreve uma determinada conduta, mas exprime uma orientação de conduta”²⁵⁴.

Pela *estruturação pragmática*, o princípio da neutralidade fiscal, com base nos elementos do caso concreto, funciona como um meio de o aplicador da norma buscar, dentre os sentidos permitidos pelo ordenamento jurídico, o que viabilize o conteúdo mínimo de interferência econômica dos tributos entre várias interpretações possíveis, consagrando aquela que melhor se adequa à solução do litígio.

O princípio da neutralidade fiscal é norma que se aplica a todos os entes políticos da federação, no pertinente às obrigações principais e acessórias, como já foi mencionado, garantindo-se assim a devida efetividade exigível, a fim de que não se torne letra morta no sistema jurídico²⁵⁵.

Por estas considerações, os efeitos que deste princípio se originam, condicionam as relações jurídicas entre agentes econômicos e o próprio Fisco, não permitindo a distinção de tratamento lesivo ao princípio da livre concorrência²⁵⁶, seja pela aplicação do art. 146-A da CR/1988, seja pela aplicação do art. 20 da Lei 8.884/94^{257 258}.

²⁵³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 114.

²⁵⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 114.

²⁵⁵ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 187.

²⁵⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 188.

²⁵⁷ “Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;

II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;

III - aumentar arbitrariamente os lucros;

IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

§ 1º A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II.

§ 2º Ocorre posição dominante quando uma empresa ou grupo de empresas controla parcela substancial de mercado relevante, como fornecedor, intermediário, adquirente ou financiador de um produto, serviço ou tecnologia a ele relativa.

§ 3º A posição dominante a que se refere o parágrafo anterior é presumida quando a empresa ou grupo de empresas controla 20% (vinte por cento) de mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo Cade para setores específicos da economia. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.95)”.

5.2.1.1 Correlação entre neutralidade fiscal e concorrência

Segundo BRAZUNA, a aplicação do princípio tributário da neutralidade fiscal serve ao fenômeno concorrencial no sentido de promover uma blindagem sobre os agentes econômicos em relação ao exercício estatal do poder de tributar, garantindo-se assim que o Estado “[...] não crie condições de desigualdade entre os agentes econômicos, inibindo o acesso de alguns deles ao livre mercado, em benefício de outros”.²⁵⁹

De acordo com o que também nos ensina o professor Fernando Scaff:

Um dos requisitos para o exercício da *livre-concorrência* [...] é que os tributos sejam economicamente neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos, que impede que este tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrenciais. O Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos pode ser encontrado em nosso sistema jurídico a partir do Princípio da Isonomia Fiscal (art. 150, II da CF) que veda ao Poder Público o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que alcança, sem a menor sombra de dúvida, os aspectos concorrenciais.²⁶⁰

Tercio Sampaio Ferraz, como expõe BRAZUNA, esclarece que “o princípio da neutralidade concorrencial remete ao próprio princípio da livre iniciativa, na medida em que se presta a garantir a igualdade de chances para os agentes econômicos”²⁶¹.

O que vemos é a complementaridade entre princípios (neutralidade tributária, livre iniciativa, livre concorrência e isonomia), todos buscando a garantia essencial e coesão do sistema:

Quando se entende a neutralidade tributária sob o enfoque da ausência de efeitos contrários à livre concorrência, percebe-se que se trata de princípio coerente com a realidade de indução e extrafiscalidade impregnada no texto constitucional. Assim, as normas de promoção da neutralidade tributária serão, em conclusão, realizadoras do próprio princípio da isonomia, pois implícita na própria livre concorrência estará também a garantia de igualdade de oportunidades aos agentes econômicos. É para a realização do princípio da igualdade, dessa maneira, que a neutralidade tributária deverá ser buscada, sendo importante instrumento, para tal propósito, o

²⁵⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 191-192.

²⁵⁹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

²⁶⁰ SCAFF, Fernando Facury. *ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré pagos*. p. 78 In: _____ Revista Dialética de Direito Tributário, nº 126. Mar.2006. São Paulo: Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda., p. 70-80.

²⁶¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

uso das normas tributárias indutoras explicitamente referidas no artigo 146-A da Constituição Federal de 1988, que poderão provocar comportamentos dos agentes econômicos para corrigir as distorções naturais dos mecanismos de mercado ou corrigir desvios de comportamento dos agentes que atentem contra a livre concorrência²⁶².

Houve um precedente no processo administrativo nº 38/99, em que o Plenário do CADE deliberou sobre consulta formulada por PNBE – Pensamento Nacional das Bases Empresariais. Na ocasião, questionou-se sobre a conformação dos incentivos fiscais decorrentes do fenômeno conhecido como *guerra fiscal*²⁶³, ao sistema de proteção e defesa da livre concorrência, instrumentalizados pela normatização correspondente.

Conclusivamente, o CADE reconheceu a série de efeitos danosos ao regime da livre concorrência, fazendo encaminhar à Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, ao STF e ao CONFAZ, cópia do relatório, voto e acórdão proferido²⁶⁴.

5.2.2 Isonomia tributária, capacidade contributiva e justiça fiscal

Sabe-se que a igualdade entre os indivíduos é uma incessante busca do homem moderno como forma de aperfeiçoamento das sociedades. A respeito disto, BRAZUNA²⁶⁵ nos mostra que a existência de três correntes de franco posicionamento sobre o tema. Os nominalistas, que acreditam na inexistência da isonomia entre os indivíduos, já que o cenário da história humana é a visão clara da diversidade que houve e há entre os homens de uma mesma cultura ou de culturas distintas entre si.

Para os idealistas, é imprescindível o alcance da *isonomia absoluta* como sendo aquela despida de todos os critérios de cunho social que separam os homens entre si. E por fim, os realistas que encaram “as desigualdades entre os homens individualmente

²⁶² BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 143-144.

²⁶³ “ ‘Guerra fiscal’ é a metáfora que expressa a disputa entre União, Estados e Municípios, mediante o uso da legislação fiscal para obter mais (i) recursos financeiros ou (ii) oferecer incentivos fiscais que atraíam emprego e desenvolvimento para as respectivas regiões, no caso dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Decorre de histórica omissão dos vários governos federais de implementar políticas de desenvolvimento regional. Contudo, nessa guerra só há perdedores! Perdem os entes incentivadores que arrecadam menos, perdem os entes preteridos por novos espaços de incentivo, perde o contribuinte que, na ilusão de incentivos, nem sempre seguros, instala-se em regiões inadequadas sofrendo custos indiretos de transporte, mão-de-obra desqualificada e comprometendo a logística do seu negócio na ilusão de obter vantagens fiscais.

A lógica fiscal é cruel e as despesas públicas são engessadas e fixas: de algum lugar virá o dinheiro necessário para custear as atividades do Estado brasileiro. Este é o contexto de uma das razões do aumento da carga tributária de praticamente 20% sobre o PIB em 1988 para quase 40% em 2008”. (DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias*. In: _____ Revista Dialética de Direito Tributário, nº 167. Ago. 2009, p. 32).

²⁶⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 120-122.

²⁶⁵ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 110.

considerados como naturais, mas prega a igualdade do ser humano em termos universais, reconhecendo-lhes os direitos básicos da pessoa, como a vida e a liberdade”²⁶⁶. É por essa ideia de isonomia, promovida pelos realistas que, segundo o referido autor, embasou-se a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 e a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948²⁶⁷.

O princípio da isonomia tributária tem assento próprio no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789:

Art. 13º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Na Constituição da República Federativa de 1988, este comando, que garante igualdade de esforços na manutenção da máquina pública, está representado no art. 150, inciso II²⁶⁸.

O princípio da equidade ou isonomia tributária, reflexo do princípio constitucional geral da isonomia²⁶⁹, que trata da igualdade de todos perante a lei, com vista ao afastamento de critérios negativos de discriminação, prevê, por aplicação da norma tributária, em seu primeiro ponto interpretativo, a adoção de critérios e mecanismos de mensuração do ônus tributário entre contribuintes que se encontrem em uma mesma situação, conforme a capacidade contributiva de cada um.

Assim, a norma impositiva de um imposto exigirá, de um determinado indivíduo, a partir da descrição objetiva do fato gerador e demais elementos que circundam esta imposição (tipicidade fechada) um “sacrifício” econômico condizente com a sua respectiva capacidade econômica, fazendo-se representar, tal exigência, pelos níveis de gradação do esforço para cumprir aquela obrigação tributária principal, expressa nas várias faixas de alíquotas:

²⁶⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 110-111.

²⁶⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 111.

²⁶⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

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

²⁶⁹ “A isonomia tributária é meramente uma repetição da isonomia geral [...]”. CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico* – direito, economia e tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 371.

É proibido a qualquer ente federativo criar, por meio de seu exercício das competências tributárias, normas que discriminem os contribuintes, outorgando privilégios a uns em detrimento de outros. [...] [...] Em outras palavras, o constituinte quis impedir que o legislador pudesse conceder benefícios e privilégios desconformes com a Constituição, através de subterfúgios do tipo denominar o salário ou rendimento por outros termos, a fim de evitar a tributação sobre os mesmos²⁷⁰.

Destaque-se, entretanto, que:

Isso não impede [...] o tratamento diferenciado para contribuintes que estejam em situações distintas, pois tal discrimen é insito ao princípio em tela. Em síntese, a fórmula da isonomia geral é aplicada especificamente ao subsistema tributário: contribuintes que se encontrem em mesma situação fática, encontrar-se-ão sob o mesmo regime jurídico. Para contribuintes em situação distinta, regimes jurídicos distintos²⁷¹.

Assim, a capacidade contributiva leva em consideração os famigerados signos presuntivos de riqueza, que são melhor identificados e comumente eleitos pelo legislador nos impostos sobre a renda, a propriedade e o consumo.

Como se refere Luciano Amaro, o princípio da isonomia ou igualdade tributária, previsto pelo art. 150, inciso II da CR/1988 “sublinha a ociosidade, ao vedar a desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte”²⁷².

Segundo o referido autor, o princípio em análise prescreve que:

[...] diante da lei ‘X’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas ‘diferentes’ que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao *aplicador* da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, *todos são iguais perante a lei*²⁷³.

O que se extrai deste princípio não é nada além da adequação do princípio da igualdade, já previsto no *caput* do art. 5º da CR/1988²⁷⁴, com o fim específico de dar a adequada aplicação ao quesito dos tributos. Neste sentido, ele ganha contornos para

²⁷⁰ CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico – direito, economia e tributação*, p. 371-372. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 371-372.

²⁷¹ CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico – direito, economia e tributação*, p. 372. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 372.

²⁷² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 135.

²⁷³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 135.

²⁷⁴ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

materializar o alcance da igualdade entre os contribuintes, impondo uma interpretação precisa do regime jurídico em tela, qual seja, do regime jurídico próprio dos tributos.

Outra manifestação deste princípio tributário se direciona, na reflexão de AMARO, ao legislador. Assim como exposto anteriormente que é vedado, pelo sistema jurídico, a discriminação pelo intérprete e aplicador da norma, ao elaborador das leis reserva-se idêntica restrição, evidentemente quando da edição do texto normativo. Em síntese, é o que AMARO se refere como “*todos são iguais perante o legislador* (todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador)”²⁷⁵. Entre outras palavras, não subsistirá toda e qualquer discriminação apenas por encontrar assento legal. É preciso que haja a devida justificativa que se encontre legitimada na própria Constituição.

Noutro giro, há que se verificar o princípio da isonomia segundo o conceito de justiça distributiva, que prevê o tratamento dos iguais em condições de igualdade e, dos desiguais em condições de desigualdade, na medida da sua desigualdade. Resta saber que parcela de discrimen foi franqueada ao intérprete e aplicador da norma, para estabelecer esses limites.

BRAZUNA aponta indícios do princípio da isonomia tributária ao longo do texto, conforme o elenco das seguintes hipóteses:

- (i) Concessão de privilégios pela União a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, salvo para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (artigo 151, inc. I); (ii) discriminação tributária por parte dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em relação a bens e serviços em função da sua procedência ou destino (artigo 152); e (iii) privilégios tributários para empresas públicas e sociedades de economia mista, em detrimento do setor privado (artigo 173, inc. II e § 2º).²⁷⁶

Houve, de fato, a preocupação do Constituinte de 1987/1988 em minimizar o quadro de desigualdade entre os indivíduos, seguindo o rastro da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, não apenas para sacramentar o princípio da isonomia de uma forma geral, como fez no art. 5º, *caput*, mas também para dar a esse princípio contornos reais em tratativas específicas, como no caso das relações jurídicas travadas a partir do exercício da competência tributária.

²⁷⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 135.

²⁷⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 116.

Entretanto, BRAZUNA nos alerta que a efetividade do princípio da isonomia, no tocante aos tributos, não foi agraciada pela força inexorável de um valor absoluto, pois, segundo discorre:

a igualdade na tributação é relativa, podendo haver discriminações tributárias diante de outras situações que o próprio Constituinte autorizou, explícita ou implicitamente, para realizar valores constitucionalmente relevantes, inclusive a própria igualdade, na sua feição material. Nesse caso, o fator de discriminação a ser utilizado é a capacidade contributiva²⁷⁷.

Outro ponto relevante, referenciado por BRAZUNA e que nos chama a atenção é a regra contida no art. 145, § 1º da CR/1988, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Com base na leitura do texto em destaque, da aplicação do princípio da isonomia surge outro princípio tributário, apto a dar-lhe suporte mais consistente para estabelecer os critérios de discrimen no campo dos tributos, conforme as condições particulares de cada contribuinte, não permitindo exigir-lhe um sacrifício maior do que aquele que a sua capacidade econômica lhe permita: o princípio da capacidade contributiva.

Assim, ao invés de se estabelecer, a partir da leviana ideia de que os indivíduos são iguais em essência, pois a igualdade é meramente formal e não material, passa-se a exigir dos contribuintes não a equivalência objetiva das obrigações tributárias principais, pela padronização do *quantum debeatur*, mas sim pela equivalência subjetiva, isto é, proporcional ao patrimônio, renda e/ou consumo. Ainda sim, apesar da subjetividade, isto é, da consideração das condições particulares do contribuinte, restará preservada a isonomia, pois todos aqueles que assumirem essa condição de equivalência, se enquadrando em uma mesma condição jurídica, suportarão um ônus tributário equivalente.

A seguir, o arrolamento de discriminações constitucionalmente autorizadas sobre o enfoque da presente investigação:

²⁷⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 116.

- estabelecimento de tratamento tributário adequado ao cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, inc. III, alínea “c”), em prol do apoio e estímulo ao cooperativismo e outras formas de associativismo (artigos 174, §§ 2º a 4º, e 187, inc. VI);
- a criação de tratamento tributário diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 146, inc. III, alínea “d”) em cumprimento à determinação do artigo 170, inc. VI, e como forma de promover a livre-concorrência (artigo 170, inc. IV), reduzindo para esses agentes econômicos a barreira natural à entrada representada pelas elevadas e complexas obrigações tributárias existentes (artigo 179);
- o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência (artigo 146-A), visando à proteção do princípio da livre concorrência (artigos 170, inc. IV, e 173, § 4º);
- a diferenciação de alíquotas ou bases de cálculo para contribuições sociais (artigo 149) em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (artigo 195, § 9º), em prol da valorização do trabalho humano (artigo 170, *caput*);
- a discriminação de setores de atividade econômica em que as contribuições sociais sobre receita ou faturamento e sobre importações serão não-cumulativas (artigo 195, § 12), hipótese essa em relação à qual a não-cumulatividade pode se prestar a garantir a livre-concorrência (artigo 170, IV), como fator inibidor da concentração vertical do poder econômico (artigo 173, § 3º);
- a promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do País, mediante instituição de tributo pela União de maneira não uniforme (artigo 151, inc. I), como instrumento de planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado (artigo 174, § 1º) e da redução das desigualdades regionais (artigo 3º, inc. III, e 170, inc. VII);
- imunidade das exportações ao IPI (artigo 153, § 3º, inc. III) e ao ICMS (artigo 155, § 2º, inc. X, alínea “a”) e das receitas de exportação, em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (artigo 149, § 2º, inc. I), como medida de estímulo ao desenvolvimento nacional (artigo 3º, inc. II) e de incentivo à atividade econômica (artigo 174);
- redução do impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto (artigo 153, § 3º, inc. VI), também como forma de promover o desenvolvimento da economia nacional e o incentivo à atividade econômica;
- a progressividade do ITR com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas (artigo 153, § 4º, inc. I) e a progressividade do IPTU (artigo 182, § 4º, inc. II), com o objetivo de promoção da função social da propriedade (artigos 170, inc. III, e 186);
- a imunidade das pequenas glebas rurais ao ITR, quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel (artigo 153, § 4º, inc. II), como forma de valorização do trabalho e da livre iniciativa (artigos 1º, inc. IV, 170, *caput*), busca do pleno emprego (artigo 170, inc. VIII) e cumprimento da função social da propriedade (artigo 170, inc. III);
- incidência única do ICMS (artigo 155, § 2º, inc. XII, alínea “h”) e não-incidência sobre operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica (artigo 155, § 2º, inc. X, alínea “b”), como mecanismo de repartição da arrecadação tributária sobre essas mercadorias entre os Estados de origem e consumo (artigo 155, § 4º, incs. I a III);
- a diferenciação de alíquotas do IPVA em função do tipo e da utilização do veículo automotor (artigo 155, § 6º, inc. II), o que poderia ser utilizado como forma de adequar a tributação a aspectos de preservação do meio ambiente (artigo 178), à promoção da educação no ensino fundamental (artigo 208, inc. VII) ou à promoção do adequado acesso das pessoas portadoras de deficiência ao transporte coletivo (artigos 227, § 2º, e 244);
- a diferenciação de alíquotas do IPTU em razão da localização e do uso do imóvel (artigo 156, § 1º, inc. II), como forma de realização da função social da propriedade (artigo 170, inc. III) e adequação do uso do imóvel ao planejamento urbano (artigo 182, *caput*);

- o tratamento diferenciado de produtos e serviços, bem como dos seus processos de elaboração e prestação, de acordo com o impacto ambiental por eles gerados, como forma de promoção da defesa do meio ambiente (artigo 170, inc. VI) e de controle da produção, comercialização e emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente (artigo 225, inc. V); e
- a tributação adicional do ICMS e do ISS sobre mercadorias e serviços supérfluos (artigo 82, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), para composição de Fundos de Combate à Pobreza, como forma de promoção da dignidade da pessoa humana (artigo 1º) e erradicação da pobreza e da marginalização (artigo 3º, inc. III).²⁷⁸

Todas essas hipóteses retiradas do texto constitucional demonstram que há uma verdadeira comunicação entre o fator de discrimen, princípio da capacidade contributiva, e os mais diversos objetivos constitucionais específicos, notadamente de cunho extrafiscal, para a aplicação de tratamentos tributários diferenciados ou especiais. Por assim dizer, a norma do art. 146-A apenas traz mais uma hipótese de discriminação constitucional em matéria tributária, além das que já eram previstas ao longo da Carta Política.

Como se refere CALIENDO, “o *princípio da capacidade contributiva (Leistungsfähigkeitsprinzip)* é considerado o princípio da tributação mais importante na determinação da justiça fiscal, na repartição de encargos fiscais e na definição da base de imposição de tributos”²⁷⁹.

A capacidade contributiva, verdadeiro princípio tributário:

não constitui, apenas, um **critério de justiça fiscal** capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro **princípio a orientar toda a tributação**, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

[...]

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém²⁸⁰.

Na mesma direção:

O princípio da capacidade contributiva tem relação estreita com o princípio da *igualdade*, podendo-se afirmar que seu conteúdo deriva materialmente da idéia de tratamento equitativo e não discriminatório na repartição de encargos e sacrifícios públicos. O princípio da igualdade é um dos princípios mais importantes tanto na

²⁷⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 118-122.

²⁷⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

²⁸⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2008, p. 78-79.

filosofia clássica como no pensamento jurídico, e a sua trajetória será fundamental para o desenvolvimento do pensamento ocidental²⁸¹.

Não é demais assinalar que o princípio da isonomia é, verdadeiramente, uma garantia ao contribuinte, sendo repressível qualquer tentativa de impor o pagamento de tributos não previstos ou cujo fato gerador não abrace determinadas situações não descritas na lei, respaldada tal iniciativa na interpretação desta norma:

Cabe, por fim, anotar que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não *do Estado*. Assim, se diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode a analogia ser invocada pela administração para exigir o tributo na situação não prevista (CTN, art. 108, § 1º)²⁸².

O exercício do poder de tributar, em face do sistema vigente pela atual Ordem Jurídica brasileira, gera um visível desequilíbrio na dosagem da carga tributária, experimentado nas relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os contribuintes. Percebe-se ainda que, além do descumprimento de princípio essencial do Estado Democrático de Direito, o desnivelamento dos encargos tributários traz, no nicho dos mercados, a violação de princípios específicos do subsistema social econômico, inclusive o da livre concorrência, desencadeando uma série de danosos resultados.

O Constituinte derivado, sensível a isto, explicita, através do art. 146-A, inserido pela EC nº 42/2003, a possibilidade de uma lei complementar, a ser elaborada, para estabelecer “critérios especiais de tributação” tendentes a “prevenir desequilíbrios de concorrência”.

O disposto no art. 146-A da CR/1988, apesar de ser comando normativo que provoca um rearranjo legislativo e social²⁸³, para adequar de forma satisfatória a realidade ao modelo constitucional proposto, deixa ainda grandes dúvidas quanto à sua materialização.

O texto inserido pelo art. 146-A da CR/1988 passeia por duas áreas do conhecimento - Direito e Economia - que até a pouco tempo atrás eram inconciliáveis sob o ponto de vista do modelo do *civil law*, como já foi possível analisar. Ocorre que o nascimento prematuro do

²⁸¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 280.

²⁸² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 200, p. 136-137.

²⁸³ “No Brasil, criou-se a cultura de dizer que, para um negócio ter bons resultados, é preciso ‘dar um jeito’ ou buscar um atalho, pois seria impossível ficar dentro das regras, das boas práticas e, ainda assim, obter resultados positivos. Falso dilema! [...] Segundo estudos de uma consultoria americana (A.T.Kearney), as empresas-modelo nas práticas voltadas à sustentabilidade tiveram performance financeira melhor do que as demais, mesmo na crise (... ou sobretudo na crise?)” (BARBOSA, Fábio. “Sobre jovens e valores”. *Jornal Folha de São Paulo*, São Paulo, 15 de agosto de 2010. Caderno Mercado, B9.)

art. 146-A²⁸⁴ trouxe muitíssimas dúvidas. Mas o passo inicial – e talvez o mais importante – já foi dado, que é o reconhecimento ostensivo, pelo Direito positivo, de uma situação concreta que gera consequências nocivas à sociedade.

Partindo do pressuposto de que a tributação, sob o ponto de vista econômico, almeja a “concretização de uma determinada visão política sobre justiça econômica e distributiva”, a tributação, em conformidade com esses meios ideais de justiça:

[...] deve responder a duas exigências fundamentais: equidade vertical e equidade horizontal. A *equidade vertical* representa os critérios para a definição da repartição de encargos fiscais entre pessoas de rendas distintas, enquanto a *equidade horizontal* determina os critérios na justiça de distribuição entre pessoas de mesma renda.²⁸⁵

Assim como a Justiça é o pano de fundo do Direito, o é a Justiça fiscal em relação ao Direito Tributário, como tradução específica do princípio geral da justiça afeta às questões fiscais. O princípio da justiça fiscal está para o princípio geral de justiça assim como o princípio da capacidade contributiva está para o princípio da isonomia. Pode-se definir o princípio da justiça fiscal da seguinte forma:

[...] a justiça fiscal irá atuar como um critério seletor de proposições normativas possíveis de compor a estrutura sintática da norma jurídica. O conceito de justiça fiscal possuirá duas características: *intransitividade* e *coerência semântica*. O sentido de justiça será essencialmente variável a época e a sociedade, contudo existirá um mínimo de sentido a que a noção de justiça fiscal irá se reportar²⁸⁶.

Discorre Sérgio André R. G. da Silva que o princípio da justiça fiscal ganhou um enorme contributo da teoria da Justiça formulada por John Rawls. Esta teoria consiste numa:

²⁸⁴ “Apesar das referências à questão do desequilíbrio concorrencial provocado pelos diferentes regimes tributários relativos ao ICMS e da competição desleal gerada por práticas sonegatórias, não constava da PEC 41/03, qualquer tipo de alteração concreta do texto constitucional que se assemelhasse ao artigo 146-A. [...] Não obstante rápidas menções à questão concorrencial nos trabalhos legislativos de discussão da reforma, nem nos projetos apensados, nem nas emendas, houve qualquer referência a dispositivo parecido com o artigo 146-A. O artigo 146-A tomou forma em 03 de setembro de 2003, por ocasião da discussão e votação, em primeiro turno, na Câmara dos Deputados, da Emenda Aglutinativa Substitutiva Global de Plenário nº 27, concluída às duas horas e dez minutos do dia seguinte, após acaloradas discussões em torno do trâmite então adotado para votação de alterações legislativas de tamanha importância. Após 20 dias, ocorreram a votação e a aprovação do projeto em segundo turno na Câmara dos Deputados, sem qualquer discussão especial em torno do artigo 146-A. No trâmite da matéria no Senado Federal, o parecer proferido pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania também não teceu qualquer consideração sobre o artigo 146-A [...]. Após aprovação pelo Senado Federal, em primeiro e segundo turnos, nos dias 11 e 17 de dezembro de 2003, respectivamente, a versão final do projeto de emenda foi finalmente promulgada, dando nascimento à EC 42/03, cuja feição final acabou bastante distinta do texto originalmente proposto pelo Poder Executivo, na PEC 41/03. (BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 57-59).

²⁸⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

²⁸⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 113.

[...] tentativa de se estabelecer critérios para uma *justiça pública*, relativos à *estrutura básica* da sociedade, a qual somente pode ser aplicável a uma *sociedade bem ordenada* (com regras institucionalizadas democraticamente). Caracteriza-se por ser um teoria *contratualista*, determinando que os princípios fundamentais de justiça devem ser pactuados, em uma *posição original de igualdade*, por pessoas *racionais e razoáveis*, as quais, protegidas por um *véu de ignorância*, estariam aptas a estabelecer, na posição original, dois princípios distintos: um que garantisse as liberdades fundamentais a todos e outro que previsse que as desigualdades entre os homens somente seriam justas na medida em que beneficiassem os menos favorecidos, e que as oportunidades sociais e econômicas deveriam ser isonomicamente acessíveis²⁸⁷.

No trabalho desenvolvido por RAWLS, estabelece-se os meandros de uma teoria de justiça *distributiva*, já que tem por diretriz a distribuição dos bens da coletividade entre todos os indivíduos, de forma igualitária, para que todos possam gozar de oportunidades iguais e almejem posições socialmente benéficas, como esboça Sérgio André R. G. da Silva²⁸⁸. A partir destas bases teóricas, a Teoria da Justiça de RAWLS empresta importantíssimo fundamento ao Direito Tributário, a exemplo da faceta extrafiscal do Imposto de Renda, e serve para distribuir essas riquezas.

5.2.2.1 Correlação entre neutralidade fiscal e justiça fiscal

É cediço que um princípio enuncia uma conformação da interpretação e aplicação do direito. E que no ordenamento jurídico, sobretudo o inaugurado pela Carta de 1988, existe uma gama de princípios cuja efetividade requer sua garantia preservada, e que, como peças de um sistema coeso e sustentável, todos esses princípios, a rigor, devem coexistir harmonicamente.

A neutralidade fiscal persegue uma eficiência econômica através da não interferência dos tributos sobre a formação dos preços e, em escala maior, na própria estruturação dos mercados. A justiça fiscal, por outro lado, visa promover a isonomia com a redistribuição dos bens entre a coletividade. Para que isso seja possível, deverá agir sobre a concentração da riqueza promovendo-lhe a redistribuição de maneira mais igualitária, equânime, permitindo com que todos ou a maior parte da população menos favorecida tenha acesso e gozo aos bens da vida.

Trava-se aqui um duelo entre valores: de um lado, a neutralidade fiscal, que é um valor que prega a não interferência estatal por meio dos tributos. Do outro, a justiça fiscal, que

²⁸⁷ SILVA, Sérgio André R. G. da. *Ética, moral e justiça tributária*. In: _____ Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 51. Ano 11, jul./ago..2003. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 118.

²⁸⁸ SILVA, Sérgio André R. G. da. *Ética, moral e justiça tributária*. In: _____ Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 51. Ano 11, jul./ago..2003. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 118-119.

impõe a interferência estatal, por meio da imposição tributária, para realizar o princípio da isonomia material. Diante disto, CALIENDO dispõe que:

Esses dois princípios irão garantir ordem (consistência) e unidade (coerência) ao sistema jurídico tributário. A *justiça fiscal* irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública (todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido *público* da tributação e de seus valores essenciais.

O *princípio da neutralidade fiscal* volta-se a encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a correta relação do contribuinte entendido como agente econômico, e a esfera pública econômica (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação se insere no contexto econômico e social. O *princípio da neutralidade fiscal* volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como um valor essencial²⁸⁹.

Entre a neutralidade fiscal e justiça fiscal, resta evidenciado que ambos (neutralidade e justiça), numa visão preliminar, trafegam em caminhos opostos, ou melhor dizendo, almejam objetivos divergentes²⁹⁰. A medida exata para preservar-lhes o funcionamento e a efetividade é, uma vez mais, seu sopesamento, já que a busca pela justiça nem sempre é a solução mais eficiente, economicamente falando, ao passo que a conquista da eficiência do sistema econômico não resiste em suplantar, por diversas vezes, os ideais de justiça.

5.3 Da competência para legislar sobre Direito Econômico e da Concorrência

Para possibilitar a eventual adoção de uma ou outra leitura do art. 146-A da Constituição da República de 1988, conforme exporemos a seguir, é necessário esclarecer as

²⁸⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 117.

²⁹⁰ “Existem quatro visões a respeito do entendimento sobre a justiça e a eficiência: i) *autonomia*; ii) *primado* iii) *contradição* e iv) *conexão*. A primeira visão é de que justiça e eficiência possuem racionalidades diversas e se aplicam a campos distintos da realidade. Poderíamos dizer que a racionalidade jurídica é fundada na justiça (formal ou material) e a racionalidade econômica é dirigida pela idéia de eficiência; contudo, trata-se de dois conceitos distintos e aplicáveis separadamente, cada um em seu setor. A segunda posição parte do entendimento de que a justiça poder ser explicada pela eficiência ou vice-versa, ou seja, um sistema justo é um sistema eficiente ou o sistema eficiente é um sistema justo. Esta compreensão prevê a prevalência de um conceito sobre o outro. Tendem alguns autores a entender que a eficiência é o conceito adequado de justiça. Um terceira posição, segundo *Casamiglia*, seria considerar-se a existência de contradição entre a justiça e a eficiência, ou seja, uma relação inversa (*trade off*) entre estes dois conceitos, no sentido que quando a distribuição fosse equitativa a eficiência seria prejudicada e quando o sistema privilegiasse a eficiência poderia conduzir a resultados injustos. Para *Casamiglia*, contudo, existe uma relação de *conexão* (quarta visão) entre a justiça e a eficiência em pelo menos cinco sentidos: 1º) uma sociedade idealmente justa é uma sociedade eficiente; 2º) uma sociedade justa equitativa dificilmente será uma sociedade que desperdiça, não utiliza ou sub-utiliza recursos; 3º) a eficiência é um componente da justiça, embora não seja nem o único, nem o principal critério de justiça; 4º) a eficiência, entendida como processo de maximização da riqueza social, exige intervenções regulatórias, corretivas ou estratégicas do Estado no mercado e 5º) existe uma utilidade em observar se os mecanismos jurídicos de controle são eficientes na produção de riqueza social. (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 75-76).

competências materiais constitucionalmente fixadas para legislar sobre Direito Econômico e da Concorrência.

Do disposto no art. 146-A da CR/1988, está contido o comando normativo para a promulgação de lei complementar. Contudo, não está clara a determinação desta competência, para prevenir os efeitos da tributação e assegurar a livre concorrência. A qual ente político estaria outorgado o encargo de editar a lei complementar? Seria a matéria competência privativa da União Federal ou hipótese de competência concorrente?

Conforme previsão do art. 24, inciso I da CR/1988²⁹¹, há competência concorrente entre a União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre Direito Econômico.

Por competência concorrente, resta claro, a partir da leitura dos parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º, todos do art. 24 da CR/1988, que a União editará uma norma geral sobre a matéria, sendo reservada aos Estados a competência legislativa suplementar ou plena, neste último caso, na inexistência de norma geral editada pela União. Uma vez exercida a competência plena por parte dos Estados membros, na superveniência de lei federal, de caráter geral sobre a matéria, os dispositivos da lei estadual que lhe forem contrários terão a eficácia suspensa²⁹².

Os incisos I e II do art. 30 da CR/1988²⁹³, por sua vez, outorgam competência aos Municípios para legislar sobre assuntos de interesse local e para suplementarem a legislação federal e estadual no que for pertinente.

Assim, em face da competência concorrente para a disposição sobre Direito Econômico, impõe-se o regime do art. 24 da CR/1988: a competência da União Federal para editar normas gerais, restando aos Estados-membros a competência suplementar ou plena, conforme o caso, para dispor sobre a matéria e, ainda, aos Municípios, o já assinalado no art. 30, incisos I e II da Carta Política.

Pelas linhas mestras de Hely Lopes Meirelles²⁹⁴, há que se observar o exercício da competência legislativa sob dois pontos de vista: o primeiro, como discorre, reserva competência legislativa privativa da União Federal, com respaldo dos arts. 22, incisos II e III

²⁹¹ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;”

²⁹² “Art. 24. [...]”

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”

²⁹³ Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

²⁹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 32. ed. atual. até a emenda constitucional 51, de 14.2.2006 São Paulo: Malheiros editores, 2006, p. 598.

c/c art. 173 da CR/1988²⁹⁵, desde que verse sobre direito de propriedade e sobre a intervenção estatal no²⁹⁶ domínio econômico. Nesta situação, esclarece BRAZUNA que será permitido “aos Estados e aos Municípios editar apenas medidas de polícia administrativa, de condicionamento do uso da propriedade ao bem-estar social e de ordenamento das atividades econômicas, nos limites do que for estabelecido nas normas editadas pela União”²⁹⁷.

A mesma limitação não será aplicada quando se tratarem de “medidas regulamentares de condicionamento do uso da propriedade e de ordenamento das atividades”²⁹⁸, que constituem verdadeiras medidas de intervenção sobre o domínio econômico, porquanto a competência será concorrente.

No tocante à competência legislativa da União Federal para a defesa da concorrência, José Luis Ribeiro Brazuna explica que, de modo recorrente, ao longo da História, “[...] no que diz respeito à intervenção do Estado sobre a economia com o objetivo de defender a concorrência, preventiva e repressivamente, a competência para legislar sobre o tema sempre esteve centralizada na União”²⁹⁹.

Neste campo, parece apropriado fazer referência às seguintes passagens de sua obra:

[...] o CADE foi originalmente instituído sob a égide da Constituição de 1946 (artigo 148), que, assim como a Constituição atual (artigo 173, § 4º), não era expressa em afirmar a qual entidade fechada cabia editar a lei de repressão ao abuso do poder econômico. Além disso, a Constituição de 1946 também outorgava competência concorrente para legislar sobre a matéria econômica, na medida em que autorizava os Estados a legislarem supletiva ou complementarmente sobre produção e consumo (artigo 5º, inc. XV, alínea “c”, c/c artigo 6º).

[...]

Não obstante seja objetivo de toda a Federação assegurar o valor constitucional da livre concorrência, os instrumentos de prevenção e repressão em defesa da concorrência, além de já se encontrarem concentrados na União, parecem fazer mais sentido quando assim centralizados, tendo em vista ser essa a pessoa política com autoridade sobre todo o território nacional, capaz de, seja no controle estrutural, seja no controle de condutas dos agentes econômicos, avaliar o **mercado relevante** sobre o qual determinado tipo de intervenção se faz necessário.

De fato, faz sentido concentrar esse poder nas mãos da pessoa política capaz de identificar se a abrangência do mercado nacional, regional, local ou, até mesmo,

²⁹⁵ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...]

II - desapropriação;

III - requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra;”.

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/_ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso: 05 de ago. de 2010.

²⁹⁶ Distinção realizada entre intervenção sobre o domínio econômico e intervenção no domínio econômico. Para mais, GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*.

²⁹⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 152.

²⁹⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 152.

²⁹⁹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 157.

internacional, tomando as medidas cabíveis para a defesa eficaz da concorrência diante da realidade concreta.

Em favor dessa conclusão, parece militar o chamado **princípio da predominância do interesse**, segundo o qual, como regra, as competências constitucionais tendem a ser divididas entre as pessoas políticas de acordo com os interesses envolvidos, de tal forma que matérias de predominante interesse geral ou nacional tendem a ser outorgadas à União; matérias de predominante interesse regional, aos Estados; e, finalmente, matérias de interesse local fazem, necessariamente, mais sentido quando entregues pelo Constituinte aos poderes dos Municípios³⁰⁰.

O aspecto histórico é dado interessante para qualquer análise jurídica que se proceda. Entretanto, muito mais relevante que o aspecto histórico, que informa, mas não legitima, é a literalidade do artigo 24, I, da Constituição Federal, expresso ao admitir a competência concorrente dos Estados membros para legislarem sobre direito econômico e do artigo 30, I e II, do mesmo texto, categórico na competência suplementar dos Municípios e também para assuntos locais.

Tornando às claras, não se verifica, na argumentação de BRAZUNA, a solidez necessária para impor adoção por uma leitura do art. 146-A que implique na autorização legislativa apenas da União, sem a afetação do dispositivo constitucional aos demais entes federados. O fato da União, historicamente, regular a matéria, é insuficiente para autorizar essa interpretação.

Em nosso entender, quando o Estado a assume a posição de agente normativo e regulador em direito econômico, atuando sobre o domínio econômico, como se afigura na hipótese do art. 146-A, é caso de competência legislativa concorrente, tal como imposta pelos artigos 24, I, e 30, I e II da Carta Magna.

Tal leitura da Constituição Federal, todavia, não pode macular a repartição das competências tributárias instituídas pela própria norma superior do ordenamento. Como já frisado em diversas ocasiões neste trabalho, a leitura do texto constitucional deverá ser sistemática e respeitar os princípios de todos os subsistemas jurídicos que integram o ordenamento, uno por natureza. Não se poderia cogitar, pois, de autorização constitucional para os Estados editarem leis estaduais sobre o domínio econômico versando tributos federais ou, ao revés, da União editar lei federal versando competências tributárias dos Estados ou Municípios, sob pena de ruir toda a sistemática constitucional reguladora e tributária.

Para o exercício válido das competências constitucionais, no caso do artigo 146-A da Constituição e do exercício da extrafiscalidade como um todo, será então necessária a

³⁰⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 158-159.

“concomitância de competências”³⁰¹ em direito econômico e tributário, de modo a que a norma encontre respaldo constitucional. Diego Bomfim esclarece muitíssimo bem a questão:

Não parece crível imaginar que a Constituição Federal, apesar de prever detidamente a forma de distribuição da competência reguladora, ora prevendo privatividade da União em específicas matérias, ora indicando uma distribuição de competência concorrente entre todos os entes da federação, tenha criado uma via, pelo exercício da competência tributária, de total flexibilização e desrespeito a essa distribuição. Na forte expressão retórica de Geraldo Ataliba e sempre lembrada por Roque Antônio Carraza, acolher essa interpretação *seria o mesmo que construir uma fortaleza e colocar-lhe portas de papelão*.

O exercício da competência tributária com anseios extrafiscais, portanto, além do respeito a todos os limites constitucionais ao poder de tributar, deve ater-se aos limites impostos pela repartição da competência reguladora. Assim, não caberá, portanto, aos Estados e Municípios, por meio de seus tributos, regular mesmo indiretamente, matérias de índole nacional reservadas à União, não cabendo a esta última, nas matérias afeitas à competência concorrente, invadir a competência de regulação econômica outorgada aos demais entes da federação. Nessa linha é que se argumenta que, enquanto a União não pode intervir, mediante seus tributos, sobre o domínio econômico de maneira pontual em determinado Estado ou Município, não cabe a estes últimos preverem tributos que, indiretamente, regulem matérias destacadas pelo texto constitucional como de conformação nacional.

Esse posicionamento é reforçado por LUIZ MÉLEGA, quando afirma que, “no federalismo, a extrafiscalidade encontra meios de ser manipulada por qualquer dos entes tributantes, desde que, embutida no tributo que lhe pertencer, tenha por objeto influir sobre o campo que se situe seu poder de polícia”.³⁰²

O próprio BRAZUNA reconhece o aqui exposto:

Não está excluída a possibilidade de serem editadas normas de direito econômico pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que pertinentes às competências materiais dessas pessoas políticas e, em especial, desde que se trate de medidas que não coloquem em risco o livre funcionamento dos mercados de abrangência extralocais ou extrarregionais, pois, nessa hipótese, a medida de intervenção tomada pela entidade federada poderá, ela própria, ser fator de desequilíbrio da livre concorrência naqueles mercados, o que seria inconstitucional.³⁰³

5.4 O art. 146-A e suas possíveis interpretações.

Após a fixação de alguns pontos elementares para a justificação, compreensão e alcance da norma contida no art. 146-A da CR/1988, chega-se à etapa de apresentar as possíveis leituras decorrentes da análise do supracitado dispositivo para que seja possível aplicar o comando determinado pelo Constituinte derivado, em respeito à técnica legislativa e, sobretudo, ao sistema jurídico vigente.

³⁰¹ Expressão de Luis Eduardo Schoueri.

³⁰² BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 267.

³⁰³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 161-162.

Na visão de BRAZUNA³⁰⁴, verifica-se, a partir da leitura do art. 146-A da CR/1988, quatro possíveis interpretações:

5.4.1 Primeira possível interpretação

“O Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais relativos à cobrança de todos os tributos. Tratando-se de tributos de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios, deverá utilizar lei complementar e, para os tributos da União, lei ordinária”.

Esta interpretação esbarra em algumas limitações que merecem ser esclarecidas, dificultando a possibilidade da sua adoção. BRAZUNA identifica nesta interpretação a concentração da competência material da União Federal para legislar sobre concorrência, tal como sustenta. Mas segundo afirma o referido autor, nos dizeres de Roque Antônio Carrazza, não haveria legitimação constitucional para que uma lei federal, mesmo de natureza complementar, interferisse frontalmente no exercício do poder de tributar dos demais entes políticos da federação.

Outro impedimento apontado por BRAZUNA está contido ou expresso na vedação às isenções heterônomas, conforme previsão do art. 151, III da CR/1988³⁰⁵. Desta forma, sendo evidente que o instrumento previsto pelo art. 146-A não será capaz de alterar a tributação de competência de outros entes políticos, é notório que não será cabível a manipulação ou exoneração da carga tributária, com o fito de reequilibrar o quadro concorrencial, mediante alterações nos tributos não instituídos pela União Federal. Entendimento em sentido contrário feriria de morte os fundamentos da teoria tributária (aspectos da competência tributária positiva e negativa) e a um passo, o pacto federativo.

No sistema federativo brasileiro, todos os entes políticos receberam parcela de autonomia (política, administrativa e financeira). Nesta tocada, aplicar uma legislação que comprometa a autonomia financeira do ente político é atentar contra a sua própria existência material, hipótese vedada pela blindagem contida no art. 60, § 4º, inciso I, da CR/1988.³⁰⁶

³⁰⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 148-149.

³⁰⁵ “Art. 151. É vedado à União: [...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”

³⁰⁶ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;”

A primeira interpretação apresentada, pois, não respeitaria a indispensável “concomitância de competências” em direito econômico e tributário, como já asseverado.

5.4.2 Segunda possível interpretação

“Lei complementar dos Estados, Distrito Federal ou Municípios poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, mediante lei ordinária, fazer o mesmo com tributos de sua competência”.

O entendimento trazido aqui implicaria na criação de uma lei complementar autônoma para cada Estado federado e Município do país, além do Distrito Federal, aptas a tratar de critérios concorrenciais dos diversos setores econômicos no âmbito de competência de cada ente político.

Nesta interpretação seria preservada a competência tributária de todos os entes federados e dar-lhes-ia a possibilidade de intervirem de forma específica no foco do desequilíbrio do mercado local ou regional, levando-se em conta as diversidades culturais e econômicas de cada qual.

Em contrapartida, a aplicação desta corrente ou entendimento nega, sem maiores rodeios, a concentração da competência material da União Federal para legislar sobre concorrência, tal como entende BRAZUNA, pelo motivo já apontado, qual seja, o de permitir a edição de leis estaduais, municipais e distrital para regular a matéria.

Com a adoção deste entender, a nosso ver, o país estaria à beira de um colapso normativo. Sabe-se bem o que o inchaço legislativo e a burocratização em demasia provocam na economia. O instituto ETCO³⁰⁷ apresentou estudos consistentes na área, que apontam o rigorismo normativo como uma das principais causas para o fomento da economia informal, a sonegação fiscal, a perda de receita, o desemprego, a formação de grupos de monopólio, enfraquecimento da figura do Estado etc. É como esclarece Emerson Kapaz, Presidente do Instituto ETCO:

³⁰⁷ “Fundado em 2003, o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial é uma organização da sociedade civil de interesse público -OSCIP- que congrega empresas e entidades empresariais não governamentais com o objetivo de promover a melhoria no ambiente de negócios e estimular ações que evitem desequilíbrios concorrenciais causados por evasão fiscal, informalidade, falsificação e outros desvios de conduta. Numa visão mais ampla, conscientizar a sociedade sobre os malefícios sociais de práticas não éticas e seus reflexos negativos para o crescimento do país. Adicionalmente propor e apoiar iniciativas que estimulem o comportamento ético na economia. Compõem o ETCO seis câmaras setoriais congregando empresas dos segmentos de tecnologia, medicamentos, combustíveis, fumo, cervejas e refrigerantes”. Disponível em: <<http://www.etc.org.br/texto.php?SiglaMenu=QSM>>. Acesso: 06 de ago. de 2010.

O justo equilíbrio entre o valor dos impostos e a democratização da base de arrecadação é a forma mais eficaz de organizar o sistema tributário, inibindo a sonegação e, como desdobramento, os impactos negativos da concorrência ilegal. Contudo o Brasil, ao longo de sua história, tem caminhado no sentido inverso, com conseqüências perversas para o desenvolvimento.

A primeira delas é a cultura da sonegação, que afeta toda a cadeia de produção e cria um poderoso diferencial competitivo para as empresas que agem na ilegalidade, que não cumprem com suas obrigações fiscais ou se dedicam ao contrabando e às práticas de pirataria. Além dos cofres públicos, perdem os trabalhadores que, sem empregos formais, se vêem privados de melhores condições de renda e ascensão profissional.

Perde também a economia, porque, no embate com a concorrência ilegal, uma das primeiras vítimas é a competitividade. E há ainda prejuízos em cadeia para toda a sociedade que, sem que se perceba, vão destruindo a sua capacidade de geração de riquezas, minando seus valores essenciais³⁰⁸.

São também identificados uma série de problemas práticos no trato da tributação para evitar os desvios dos mercados sem competitividade:

De fato, se cada Estado ou município, tendo em vista interesses dos que atuam em seus territórios, tivesse competência para criar tributação diferenciada para determinados setores, a discriminação de rendas tributárias e as normas gerais que lhe dão consistência poderiam ser seriamente afetadas. Imaginem-se, a propósito, regimes especiais em matéria de ISS ou até de ICMS introduzidos pelas legislações locais sob a alegação de evitar problemas concorrenciais. Isso inviabilizaria o trato uniforme dessas questões no território nacional, prejudicando a lógica interna do sistema e possibilitando o surgimento de inúmeros conflitos federativos, sobretudo quando as operações realizadas repercutem em mais de um território³⁰⁹.

BRAZUNA relembra ainda que a adoção desta corrente colocaria o poder legislativo municipal na atribuição inédita de editar uma lei de *status* complementar³¹⁰.

5.4.3 Terceira possível interpretação

“O Congresso Nacional poderá, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem por leis próprias os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, o que também poderá ser feito pela União, por meio de lei ordinária e independentemente da edição da lei complementar”.

³⁰⁸ *Impactos macroeconômicos, regionais e setoriais da reforma tributária* – relatório de trabalho nº 1. P. 04. Disponível em: <http://www.etco.org.br/user_file/Estudo_ETCO_FGV.pdf>. Acesso: 12 de dez. de 2010.

³⁰⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Em defesa da boa concorrência*. Revista ETCO. Agosto 2005, nº 3, Ano 2, p. 38-39 *apud* BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164.

³¹⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164.

Na visão de BRAZUNA, tal leitura não poderia ser adotada. Primeiramente, porque “a norma do artigo 146-A contém uma outorga de competência direta ao legislador, determinando ao destinatário dessa competência que, caso queira, estabeleça ele próprio os critérios especiais de tributação, necessários à construção da norma tributária indutora”.³¹¹

No entender do referido autor, pois, o dispositivo determina ao legislador complementar que, ele mesmo, institua tais critérios especiais de tributação e não que estabeleça normas gerais para outros legisladores.

Ainda na visão de BRAZUNA, outro empecilho provocado por esta terceira interpretação seria a desconstrução da tese de concentração da competência legislativa da União Federal para dispor sobre a concorrência, abrindo espaço para os demais entes políticos regulamentarem o assunto.

Novamente, na visão do mencionado autor, verificar-se-ia um inchaço normativo pela autorização dos demais entes políticos disciplinarem a matéria mediante a edição de leis próprias, já que, como afirma, “ainda que as normas dos Estados, Distrito Federal e Municípios estivessem sujeitas a parâmetros fixados em lei complementar, continuaria havendo o risco de uma multiplicidade caótica de normas indutoras estaduais, distritais e municipais”³¹².

A nosso ver e como melhor discutiremos no tópico seguinte, o posicionamento apresentado pela inaplicabilidade desta corrente é questionável³¹³. Já foi esclarecido que o critério histórico para impor a concentração de competência legislativa da União para dispor sobre concorrência não é suficientemente sólido, o que abre espaço para os demais entes da federação regularem a matéria.

5.4.4 Quarta possível interpretação

“Por meio de lei complementar, o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, apenas quanto aos tributos de competência da União, que continuará, por meio de lei

³¹¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II . São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164.

³¹² BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II . São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 242.

³¹³ Schoueri, orientador do trabalho de Brazuna, considera que a interpretação dada por ele limita em demasiado a aplicabilidade do artigo 146-A, na medida em que o artigo passaria a ter eficácia tão somente quanto aos tributos federais.

ordinária, a poder utilizar outros instrumentos preventivos de defesa da livre concorrência”.

Nesta corrente, aderida por José Afonso da Silva, como expõe BRAZUNA, prestigia-se a concentração da competência da União para dispor sobre concorrência, sem afastar a possibilidade de serem adotados outros instrumentos de intervenção no domínio econômico, mediante a elaboração de lei ordinária federal, com idêntico propósito. Neste sentido:

O que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema jurídico tributário, não exclui a competência que o art.173, § 4º, dá à lei ordinária, já existente, de reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros³¹⁴.

Na hipótese de sua adoção, BRAZUNA entende também que se obstaría a edição de uma infinidade de normas indutoras estaduais, municipais e distritais para a realização deste princípio do subsistema social econômico³¹⁵.

E também, seguindo o raciocínio do aludido autor, a aplicação do quarto entendimento garantiria um maior amadurecimento, por parte do Poder Legislativo, para sopesar todos os reflexos da aplicação dos instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico.

A exigência de lei complementar, como é cediço, é reserva que se faz às matérias mais relevantes dentro do contexto social, político, econômico. O processo legislativo para a promulgação de lei complementar é o mesmo observado para a lei ordinária. A distinção, quanto a este aspecto, está no *quorum* de aprovação especial, qualificado, exigido para a lei complementar, representado pela manifestação da maioria absoluta dos membros da casa legislativa votante.

Nesse sentido, o Constituinte derivado teria determinado a maior discussão e reflexão da estrutura da lei que regulará o art. 146-A da CR/1988, propiciando um maior amadurecimento dos debates que deverão representar, no corpo do instrumento legal, o interesse democrático, protegendo o sentido da norma contra a manipulação de alguns poucos grupos de poder e que, eventualmente, não representam os interesses da nação.

³¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição* – de acordo com a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. 4. Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2007, p. 646.

³¹⁵ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 242-243.

5.5 Da interpretação mais adequada

Pelo relatado, fica fácil descartar, de imediato, a aplicação da primeira e da segunda interpretações, pelos motivos já explicitados na análise de cada uma delas, não sendo proveitoso reprisá-los.

A quarta interpretação, muito embora seja a mais adequada na visão de BRAZUNA e que, conforme menciona, também encontraria a preferência de José Afonso da Silva, não nos parece ser a mais compatível com a sistemática constitucional.

De acordo com todas as detidas análises e observações realizadas, não é razoável a adoção de um posicionamento interpretativo que exclua a competência legislativa dos demais entes federativos, sob o argumento de que o destinatário da norma contida no art. 146-A da CR/1988 seria, exclusivamente, a União Federal.

Reconhece-se que há, de fato, uma concentração histórica da competência legislativa da União sobre o direito da concorrência, como já destacado. Ainda sim, entendemos que tal quadro pode e deve ser alterado para permitir a implementação de instrumentos particularizados, conforme as necessidades regionais ou locais dos mercados, sem que isso implique em ofensa à Constituição Federal, haja vista a expressa previsão constitucional para o exercício de competência concorrente e suplementar dos entes federados em direito econômico.

A propósito, o inconveniente gerado pela “explosão de normas” na terceira interpretação seria apenas fático e suposto. Exatamente pensando nesta possibilidade foi que o Constituinte derivado previu a edição de lei complementar versando as normas gerais, evitando assim a instauração de um “vale-tudo” normativo, pois estariam traçadas, de antemão, as regras básicas de instituição dos critérios especiais de tributação. A problemática deste excesso normativo, pois, na segunda e na terceira interpretações, é bem distinta, pois na segunda leitura não existiria uma norma geral, tal como existiria na terceira.

No nosso entender, pois, a melhor exegese do artigo 146-A pode ser encontrada na terceira leitura proposta por BRAZUNA, no sentido de que o Congresso Nacional poderá, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros gerais para os Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem por leis próprias os critérios especiais de tributação para prevenirem desequilíbrios da concorrência, respeitada a competência regulatória e tributária de cada ente, o que poderá ser feito pela União, para os tributos de sua competência, por meio de lei ordinária e independentemente da edição da lei complementar.

Neste aspecto, Diego Bomfim coaduna com o ora exposto:

Com essas considerações, portanto, tem-se que a lei complementar aludida pelo art. 146-A da Constituição Federal poderá apenas editar normas gerais sobre legislação tributária, delineando de maneira ampla a possibilidade de instituição, por lei ordinária própria de cada ente federativo, da instituição de critérios especiais de tributação.³¹⁶

Especificamente quanto à competência da União, divergimos de BOMFIM e entendemos que o Constituinte derivado da EC 42/03 expressamente ressaltou a possibilidade exclusiva de tal ente valer-se de legislação ordinária para o atingimento do objetivo da norma no âmbito federal, qual seja, defesa do princípio da livre concorrência na esfera federal, independentemente da edição de lei complementar, exigida para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios apenas poderão editar suas legislações específicas após a edição da lei complementar prevista no artigo 146-A, que trará as normas gerais de balizamento para sua edição. Já a União, por autorização expressa do dispositivo, poderá, desde já, valer-se de legislação ordinária específica, logicamente dentro de sua competência tributária e reguladora, como já frisado, para tratar de tais critérios especiais de tributação, sendo estes critérios válidos tão somente para ela própria, sem o caráter de norma geral.

Ensina-nos Tércio Sampaio Ferraz Júnior que:

Esse artigo mostra a preocupação do constituinte derivado com a tributação e as distorções em mercados concorrenciais, atribuindo competência à lei complementar para instituir critérios tributários capazes de fazer frente àquelas distorções. A menção à lei complementar, entretanto, não exclui, até expressamente inclui previsão de a União estabelecer, por lei (ordinária), critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, no âmbito de sua competência tributária, tudo em atenção ao art. 24, I e par. 1º (legislação concorrente) da Constituição Federal.

(...) a imposição de obrigações tributárias acessórias, nos termos do artigo 146-A da CF, tem a finalidade de coibir o consumo de certos produtos ou de coibir a evasão fiscal mas também de coibir o aproveitamento anticoncorrencial, pelos agentes econômicos, de estruturas tributárias vigentes, podendo ser, efetivamente, importante instrumento a serviço da livre concorrência, enquanto condição da livre iniciativa. (...)³¹⁷

Hamilton Dias de Souza, na obra coordenada por Oscar Pilagallo, deixa muito claro seu posicionamento, com o qual coadunamos na íntegra:

³¹⁶ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 187-189.

³¹⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Parecer*, São Paulo, 2005.

Se a lei complementar posterior às leis ordinárias da União regular a matéria diferentemente da antes tratada pela lei ordinária, haverá revogação. Se a lei complementar for insuficiente, ou seja, se não tiver densidade normativa suficiente para regular a matéria, e houver um vazio na lei complementar, nesse vazio será competente o legislador ordinário da União. A competência dos Estados e municípios nessa matéria nasce com a lei complementar. Sem a lei complementar não há competência dos entes locais. À lei complementar não compete disciplinar obrigações principais ou acessórias. Essa competência é da União, dos Estados, municípios e do Distrito Federal, através de leis ordinárias.³¹⁸

Questão pouquíssima abordada na doutrina reside na possibilidade dos Estados e do Distrito Federal exercerem a competência plena prevista no parágrafo 3º do artigo 24 da Constituição Federal na ausência da lei federal de normas gerais sobre o tema, situação que se afigura na atualidade, na qual a lei complementar prevista não foi ainda editada.

De acordo com nosso entender, acompanhado por Hamilton Dias de Souza, não é possível o exercício da competência plena por parte dos Estados e do Distrito Federal sem a existência da lei complementar de normas gerais, na medida em que o artigo 146-A optou por qualificar a legislação das normas gerais para complementar, ressalvando a possibilidade de tão somente a União valer-se de normas ordinárias próprias independentemente da lei complementar, exegese essa que não se pode extrair em relação aos Estados e ao Distrito Federal. A exigência do dispositivo foi por uma lei nacional e não federal, tal como preconizado no parágrafo 3º do artigo 24 do texto constitucional.

O professor Ives Gandra da Silva Martins, ainda que tratando de tema diverso, demonstrou também possuir posicionamento neste sentido:

A competência concorrente só pode ser exercida pelas diversas entidades da Federação, na medida em que os veículos legislativos sejam do mesmo nível, ou seja, lei ordinária. Não há competência concorrente sempre que a Constituição impuser lei complementar para regular determinada matéria, posto que tal imposição torna privativa a competência da União para produzir, por maioria absoluta, o veículo diferenciado eleito pelo legislador supremo.

Considero a lei complementar uma lei nacional. Inclusive no que diz respeito às leis complementares que veiculam normas autoaplicáveis (imposto sobre grandes fortunas), visto que a relevância da matéria é de tal ordem que sua implantação pode ocasionar distorções no exercício harmônico dos poderes federativos.

Por esta razão, tenho defendido a tese de que a lei complementar, que cria normas gerais, é lei da Federação e não da União, emprestando esta seu aparelho legislativo à Federação, que, por maioria absoluta, das Casas Legislativas da própria Federação (Senado) e do povo (Câmara), produz uma lei de dignidade legislativa superior à lei ordinária.³¹⁹

³¹⁸ PILAGALLO, Oscar (org.). *Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 54

³¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2009, p. 34/35.

Creemos que o Constituinte derivado quis, com tal dispositivo, evitar o “vale tudo” normativo já ressaltado alhures, na medida em que a autorização para os Estados e o Distrito Federal legislarem de maneira plena, sem o balizamento das normas gerais, ainda que temporariamente, conduzir-nos-ia a uma barafunda legislativa, sem qualquer ponto de saída para as normas estaduais e distritais, tal como pretende ser a lei complementar geral.

E, dentro de nossa interpretação, acompanhados de André Franco Montoro Filho e Hamilton Dias de Souza, julgamos que critérios especiais de tributação advindos da aplicabilidade do artigo 146-A poderão estar centrados tanto nos elementos da obrigação principal (critérios materiais), quanto em obrigações acessórias (critérios formais).

O posicionamento quanto ao uso das obrigações acessórias para tal desiderato, todavia, não é uníssono na doutrina, havendo divergências frontais. Para BRAZUNA:

Finalmente, a alteração do texto constitucional tornou restrito o uso de normas tributárias com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais apenas àquelas normas que veiculam a própria imposição do tributo, cuja faceta indutora poderá ser utilizada para tal fim, não sendo o caso de utilização de normas de outra natureza, como as normas de imposição de deveres instrumentais necessários ao controle do cumprimento da obrigação tributária principal, para aquele fim.

Isto porque, como o dispositivo constitucional autorizou o uso das normas tributárias indutoras, estas se manifestam sempre a partir da própria norma de incidência do tributo. A norma de imposição das chamadas obrigações acessórias justifica-se, do ponto de vista legal, para a fiscalização e o controle da arrecadação do tributo, não sendo meio apropriado para indução de comportamentos outros que não apenas o próprio cumprimento da chamada obrigação principal.³²⁰

Podemos afirmar com segurança que, no plano teórico, o Supremo Tribunal Federal considera inconstitucional todo e qualquer meio coercitivo indireto de cobrança, as chamadas sanções políticas. Prova disso é a existência de três súmulas do STF no assunto, quais sejam, as de número 70, 323 e 547.³²¹

Não obstante a firme orientação do Supremo Tribunal Federal, a verdade é que existem, sim, em nosso ordenamento jurídico, meios de indução do sujeito passivo em débito para com o fisco à quitação desses valores, em alguns casos sem que haja um reconhecimento explícito de que se tratam de sanções políticas.³²²

³²⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 149.

³²¹ “70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

“323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

“547 – Ao contribuinte em débito, não é lícito à autoridade proibir que adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

³²² Alguns exemplos de medidas que podem ser consideradas meios indiretos de cobrança, hoje existentes em nosso ordenamento (algumas delas existem há muito e não foram, até hoje, declaradas inconstitucionais pelo STF), são, a nosso ver, as seguintes: (i) a proibição de participação em licitações públicas se houver débito quanto a qualquer tributo (CTN, art. 193; Lei 8.666/1993); (ii) a proibição de concessão de benefícios fiscais federais quando houver débito relativo a

Leciona Humberto Ávila que:

Esses novos precedentes revelam que o Tribunal, outrora apenas preocupado em saber quando o direito poderia ser restringido, agora passa a querer saber quando ele próprio poderá ser *protegido*. Isso significa que o Tribunal passa a se concentrar numa questão *logicamente anterior* à restrição dos direitos fundamentais: sua existência harmônica com outras liberdades. Assim, o direito fundamental só é reconhecido como tal quando comprometido inicialmente com outros direitos fundamentais. [...]

Não há sanção política (inconstitucional) 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 coexistência harmoniosa de liberdades por meio do afastamento de concorrência desleal que causa comprovado desequilíbrio concorrencial.³²³

Assim, a nosso sentir, o artigo 146-A permite a utilização das obrigações acessórias com função extrafiscal.³²⁴ Não se trata, todavia, de um salvo conduto generalizado e desregrado ao legislador complementar ou ordinário, pois será necessária uma instituição ponderada e razoável de tais obrigações, de modo a não se ferir os direitos fundamentais dos contribuintes, a livre concorrência ou a livre iniciativa. Tal como no ditado popular, aqui a diferença entre o veneno e o remédio estará na dosagem com que a medida será utilizada. Se corretamente, será muito eficaz no anseio constitucional de defesa da concorrência. Se inadvertidamente, ferirá direitos pétreos dos cidadãos e, em último grau, poderá prejudicar exatamente o que deveria proteger.

Ainda que Diego Bomfim discorde da utilização das obrigações tributárias acessórias com função extrafiscal, concordamos com ele quando sustenta que “a instituição das obrigações acessórias, nessa linha, pode servir de potente instrumento de preservação da livre

qualquer tributo federal (Lei 9.069/1995); (iii) a perda de benefícios fiscais em todo o ano, pela falta de emissão de notas fiscais (Lei 9.069/1995); (iv) a inscrição no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin), com diversas conseqüências restritivas, tributárias e creditícias, daí decorrentes (Lei 10.522/2002); (v) a vedação à opção pelo SIMPLES, ou a exclusão desse regime tributário, à pessoa jurídica que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União, aplicável, também, se o titular, ou sócio que participe do seu capital com mais de 10% (dez por cento), esteja inscrito em Dívida Ativa da União (Lei 9.317/1996); (vi) a exigência da quitação de todos os tributos para a obtenção de recuperação judicial (CTN, art. 191-A, com a redação dada pela LC 118/2005); (vii) os denominados regimes especiais de fiscalização (Lei 9.430/96 e outras); (viii) os chamados regimes especiais de funcionamento (Decreto Lei 1.593/77 e outros), dentre outras medidas do mesmo jaez.

³²³ ÁVILA, Humberto. Parecer, São Paulo, 2007.

³²⁴ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Cautelar 1.657-2007, demonstrou tender neste mesmo sentido: 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 conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.” (AC 16.57-6/RJ, Relator Min. Cesar Peluso).

concorrência, porém, em sentido oposto, pode representar distúrbios na livre iniciativa e, também, na própria livre concorrência”.³²⁵

5.6 Duas hipóteses de aplicação do art. 146-A

Após tantas proposições, é conveniente aliar a teoria à prática, através de um exercício de verificação da incidência do art. 146-A em duas hipóteses concretas, ambas em voga nos grandes debates tributários nacionais e demandando soluções urgentes. Não se pretende, todavia, esgotamento das possibilidades de aplicação, muito mais numerosas.

5.6.1 Descumprimento reiterado da legislação tributária

Uma das hipóteses mais palpitantes e que talvez seja um dos principais motivos para a utilização da norma tributária indutora com este caráter extrafiscal específico de reequilibrar os mercados é o descumprimento recorrente da legislação tributária.

Em parecer concedido para o ETCO, ensina-nos José Afonso da Silva que:

A vigência dos princípios, postos acima [tributação, livre concorrência, livre iniciativa e função social da empresa], não tolera as formas ilícitas de evasão fiscal. A empresa que sonega tributo incidente sobre o produto de sua fabricação não só comete crime contra a ordem tributária, como também infringe a regra de que todos aqueles que praticam o fato gerador de um imposto deve sofrer o ônus de sua incidência na mesma medida dos demais (princípio da universalidade). Essa consideração é de suma importância, porque não é só a norma penal que é desacatada com a sonegação fiscal. De fato, a empresa que sistematicamente sonega tributos descumpra sua função social e esse descumprimento demonstra que uma tal empresa não se acomoda aos valores sociais da livre iniciativa (Constituição Federal, arts. 1º, IV, e 170), que são, de um lado, a possibilidade de o proprietário usar e trocar seus bens, a autonomia jurídica, a possibilidade de os sujeitos econômicos regularem suas relações do modo que lhes seja mais conveniente, garantida a cada um desenvolver livremente a atividade escolhida, e, de outro, submissão à função social da empresa, ao dever do empresário de propiciar melhores condições de vida aos trabalhadores, exigidas pela valorização do trabalho (Constituição Federal, arts. 1º, IV, e 170), incluindo aí o cumprimento de suas obrigações tributárias, entre outras em face do Poder Público.

[...]

A livre iniciativa só é juridicamente amparada, quando legítima, e só é legítima quando seu titular a exerce com respeito aos ditames da ordem jurídica, na qual se inclui concorrência leal e o cumprimento da função social da empresa. A sonegações, como é contrabando, é um ato ilícito e, como tal, possibilita o exercício de concorrência desleal. As práticas ilícitas, em geral, constituem formas de quebra do princípio da lealdade que se encontra na base da livre concorrência. Mas as práticas ilícitas que consistem em escapar-se dos ônus tributários caracterizam, com

³²⁵ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 264.

mais efetividade, uma situação de concorrência desleal, tanto mais é assim quanto mais elevada for a carga tributária [...] ³²⁶.

Como exposto por Ives Gandra da Silva Martins, a sonegação fiscal está conhecida entre nós como prática anticoncorrencial:

[...] visto que, neste ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos. A questão mais grave acontece, se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo de produto que fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, torna-se impotente em combatê-la.

Essa é a razão pela qual, conforme o ramo da atividade, há necessidade de diversos meios de fiscalização e controle, todos eles para que os tributos sejam pagos e não haja concorrência desleal, decorrente da sonegação de tributos ³²⁷.

É de conhecimento público quanto a isto a odisséia de algumas grandes sociedades empresárias do setor produtivo, em especial do setor tabagista, que, devedoras contumazes, mantinham-se em funcionamento mediante a concessão de sucessivas medidas liminares. A situação lhes assegurava a condição de praticarem preços abaixo do mercado, em razão do não recolhimento de inúmeros tributos que incidiam sobre a produção, provocando um quadro verdadeiramente absurdo dos pontos de vista econômico e jurídico.

Aparentemente, esta hipótese reclamaria a incidência clássica da norma contida no art. 146-A. Entretanto, tal visão não é unânime:

[...] é preciso separar o comportamento do contribuinte que descumpra a legislação fiscal, independentemente do mecanismo utilizado para tanto, do comportamento praticado em desconformidade com a legislação de defesa da concorrência. Ainda que aquele sirva para viabilizar a prática deste, as normas sancionadoras de tais atos atuarão em momentos distintos, sendo distintos também os pressupostos de sua incidência sobre o caso concreto ³²⁸.

Para BRAZUNA, casos como esses estarão sujeitos à incidência da Lei 8.137/90 e da Lei 9.279/96, que tratam dos crimes contra a ordem tributária e dos crimes contra a ordem econômica, respectivamente ³²⁹, não sendo hipótese de aplicação de norma tributária indutora no sentido de corrigir o desequilíbrio de mercados. Ademais, a seu ver, seria compatível com o conjunto de obrigações tributárias acessórias a adaptação legislativa para coibir essas

³²⁶ SILVA, José Afonso da. Parecer, São Paulo, 2005.

³²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar* (p. 125-138). In: _____ Revista Dialética de Direito Tributário nº 105, jun. de 2004. São Paulo: Editora Dialética. p. 130.

³²⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 207.

³²⁹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 207.

práticas e atuar de forma particular na inibição deste tipo de comportamento, como já o faz a legislação brasileira, a exemplo do entendimento consubstanciado no direito alemão³³⁰.

Creemos, diferentemente do exposto por BRAZUNA, que não há impedimentos para que o art. 146-A e demais instrumentos normativos oriundos deste comando constitucional possam regulamentar e aplicar-se a casos de reiterado descumprimento da legislação tributária e que provoquem prejuízos à livre concorrência. No nosso entender, outrossim, nada obstará a imposição de obrigações acessórias diferenciadas a determinados setores produtivos ou até mesmo a contribuintes específicos dentro de determinados setores, tudo na busca da efetivação da concorrência livre e leal e, em última instância, da livre iniciativa. Como nos ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Como o artigo 146-A da CF fala em critérios *especiais*, dá ele fundamento constitucional à possibilidade de estabelecerem-se disciplinas setoriais, sem ferir o princípio da isonomia e da generalidade da legislação tributária, bem como impor disciplinas restritivas à livre concorrência a fim de assegurar a livre iniciativa.³³¹

Destaque-se que o descumprimento reiterado de obrigações tributárias é, talvez, o problema mais contundente de repercussão econômica no setor produtivo. E a sociedade toda paga o alto preço do cumprimento retardado destas obrigações.

A professora Misabel Derzi ensina com correção que:

Como já realçamos, as teorias econômicas liberais defenderam o desenvolvimento livre de uma economia informal ou paralela. F. Hayek preconizou uma ordem social espontânea, contra uma ordem “decretada” (*Droit, Législation et Liberté*). Tais teorias, que tiveram o mérito de trazer considerações mais racionais e transparentes para o seio do Direito Tributário, e ajudaram a criar uma mentalidade mais exigente de eficiência nos gastos e na prestação dos serviços públicos, por outro lado desencadearam um antifiscalismo nocivo que fortaleceu a economia informal. Ademais, o mercado livre é incapaz de reduzir o desemprego e solucionar os graves problemas sociais. A economia, segundo alguns, deveria se afastar inteiramente da política, mas as graves questões sociais tornaram-se políticas a demandar soluções econômico-políticas. O mercado se revelou impotente para assegurar o crescimento, o pleno emprego e, com isso, a segurança e a liberdade. Os problemas econômicos, com o crescimento da pobreza, tornaram-se graves problemas sociais, e, com isso, políticos. O corte que se pretendeu dar entre política e economia ficou assim prejudicado, como alerta Michel Bouvier.

Assim, o crescimento da informalidade e da sonegação não é fenômeno setorial ou geograficamente localizado, mas se revelou existente em toda a parte. Tal fenômeno, além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária,

³³⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição - Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 209.

³³¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Parecer, São Paulo, 2005.

comprometendo a qualidade dos serviços públicos e, sobretudo, a sustentabilidade da previdência social³³²

A recuperação judicial do crédito tributário é lenta e não se tem um desfecho do processo executivo fiscal em média inferior a dez anos. Até que esse crédito ingresse, de forma efetiva e definitiva nos cofres públicos, o Estado, nesse ínterim, já terá promovido o rearranjo da sua política fiscal e financeira para suprir as necessidades econômicas de execução dos planos governamentais, inclusive promovendo a redistribuição da carga tributária para suprir as obrigações dos contribuintes inadimplentes.

A tributação, por uma concepção moderna e adequada, constitui-se como um instrumento destinado a materializar soluções aos anseios sociais e objetivos estatais consagrados no Texto Maior. E como todos seus propósitos, de forma direta ou indireta, se correlacionam com o próprio tecido social, não mais se sustenta o significado da tributação como um constrangimento estatal de liberdades. Tudo parte de um movimento cíclico do povo para o povo. Assim como há obrigatoriedade dos órgãos estatais na realização das suas finalidades, constitui-se o pagamento de tributos num dever fundamental dos cidadãos³³³.

Sobre a importante figura do tributo, José Casalta Nabais discorre que:

[...] o imposto se nos apresenta como um *dever fundamental*, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional -, onde integra a “constituição do indivíduo”. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.³³⁴

Essas ilações se devem ao fato de que:

[...] um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita cumprir os seus objectivos (originários ou

³³² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária*. In: _____ Revista internacional de direito tributário, nº 03. Jan/jun. 2005. Belo Horizonte: Editora Del Rey, p. 115/116.

³³³ Nesse sentido: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros editores, 2002, p. 15.

³³⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185.

primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social³³⁵.

Essas premissas nos conduzem a uma concepção adequada e essencial de obrigatoriedade da contribuição dos indivíduos integrantes da coletividade e que, pelos ditames da justiça fiscal, revelem uma capacidade contributiva. O comprometimento com o financiamento do Estado mostrará uma maior intensidade quanto maior for essa capacidade contributiva, residindo aí o dever fundamental de pagar impostos³³⁶, observando-se, evidentemente, o rol de princípios, expressos, conexos e derivados, limitadores do exercício do poder de tributar, conforme arrolamento do orientador deste trabalho:

- A) legalidade formal e material da tributação (at. 5º, II, e 150, I);
- B) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (art. 5º, XXXVI, e 150, III, “a”);
- C) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja a anual, seja a nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”, e 95, § 6º), também chamado de princípio da não-surpresa;
- D) princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais (art. 150, V);
- E) princípio da isonomia tributária (art. 5º, I, e 150, II);
- F) princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (art. 145, § 1º);
- G) princípio do não-confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório), a teor dos artigos 5º e 150, IV;
- H) princípios da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (art. 153, § 2º);
- I) princípios da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (art. 153, § 4º, I, e 156, § 1º);
- J) princípio da não-cumulatividade do ICMS e do IPI (art. 153, § 3º, II e 155, II).

São princípios, entre outros, derivados do *sistema jurídico da Constituição*:

- A) o princípio federativo da uniformidade da tributação federal;
- B) o princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;
- C) o princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;
- D) o princípio da isonomia entre as pessoas políticas;
- E) o princípio da anualidade orçamentária, influenciando nos impostos periódicos;
- F) o princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;
- G) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato administrativo normativo de caráter fiscal;
- H) o princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional.³³⁷

³³⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos* – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185.

³³⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos* – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 186.

³³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 197-198.

Julgamos, pois, como medida de combate ao descumprimento da legislação tributária e fulcrada no artigo 146-A do texto constitucional, ser plenamente possível a instituição de critérios especiais de tributação voltados para a própria obrigação principal, tais como a imposição da tributação monofásica, a antecipação de cobrança ao fato gerador (substituição tributária para frente), a fixação de alíquotas fixas ou específicas (*ad rem* ao invés de *ad valorem*), dentre outros, a depender do setor econômico que se pretenda proteger, bem como da localidade.

Como também já discorrido, a nosso ver nada obsta a adoção de tais critérios especiais de tributação voltados para as obrigações acessórias impostas aos contribuintes, no que podemos citar como exemplos o estabelecimento de regimes especiais de fiscalização, de funcionamento e de recolhimento dos tributos, a imposição de medidores de produção, a exigência de comprovação de regularidade fiscal, dentre outras, aqui também a depender de qual setor econômico se está regulando e em qual esfera de poder.

Tais critérios diferenciados, como já reiterado neste trabalho, deverão ser adotados com razoabilidade e proporcionalidade, sopesando os direitos fundamentais dos contribuintes com os valores constitucionais que se pretende tutelar com as normas que visam a proteção da livre concorrência e da livre iniciativa.

À guisa de exemplo concreto, a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa nº 869/2008, ancorada no art. 58-T da Lei nº 10.833/2003 (incluído pela Lei nº 11.827/2008), regulamentou o SICOBE - Sistema de Controle de Produção de Bebidas. O equipamento é um medidor de vazão eletrônico que tem por objetivo o controle, em tempo real, da produção de cervejas e refrigerantes produzidos pela indústria brasileira.³³⁸ Após sua implantação, a arrecadação do setor de bebidas subiu 20%.³³⁹

Situação semelhante enfrentarão os produtores de vinho com a obrigatoriedade da oposição do selo fiscal em todas as garrafas produzidas no país ou regularmente importadas a partir do ano de 2012, visando assegurar-se que todos os contribuintes paguem os tributos

³³⁸ No caso da indústria tabagista, o sistema é o SCORPIOS (Sistema e Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros), que faz a contagem das unidades produzidas.

³³⁹ “Para a AmBev, primeira empresa a ter 100% das instalações controladas pelo Sicoobe, o mercado sempre foi prejudicado pela sonegação. “A sonegação servia de diferencial competitivo. Como os tributos compõem um terço do preço, quem sonega vende mais barato. Está comprovado que o Sicoobe intimidou a sonegação”, diz Alexandre Loures, diretor da empresa”. (Jornal Folha de São Paulo – B3 – Dinheiro – 06 de abril de 2010 – “Arrecadação sobre 20% no setor de bebidas”). Já os pequenos e médios fabricantes, criticam arduamente a tributação. “(...) como as menores companhias praticam preços menores no mercado, a cobrança uniforme da taxa penaliza de maneira desproporcional as pequenas fábricas, pois o custo acaba diluído no preço final dos produtos das gigantes AmBev e Coca Cola, responsáveis por 75% do volume envasado no setor.” (Jornal Diário do Comércio – 26 – Legislação e Tributos – 14 de julho de 2010 – “Pequenos criticam a tributação isonômica”).

incidentes sobre os produtos e se crie, conseqüentemente, condições equânimes de competitividade.³⁴⁰

Em face do narrado, vemos como possível e adequada a utilização do artigo 146-A do texto constitucional em casos de reiterado descumprimento da legislação tributária e que provoquem prejuízos à livre concorrência.

5.6.2 Regulação da substituição tributária “para frente” imposta pelos Estados

A denominada substituição tributária “para frente” é o regime de tributação pelo qual o Estado impõe a incidência do ICMS sobre operações ainda não realizadas pelos contribuintes, mas com probabilidade quase certa de ocorrência. Possui seu fundamento de validade no artigo 150, §7º da Constituição Federal³⁴¹ e já foi chancelada pelo Supremo Tribunal Federal como instrumento válido de tributação³⁴².

Diego Bomfim esclarece que:

Nessa hipótese, a lei prescreve a responsabilidade a um sujeito passivo (nomeado de substituto) pelo recolhimento do imposto que será devido quando da realização, futura, de fatos geradores por outros contribuintes (nomeados de substituídos) dentro de uma mesma cadeia de circulação econômica, potencializando a fiscalização tributária e o princípio da praticabilidade.³⁴³

José Luis Ribeiro Brazuna arremata:

Desse modo, ao invés de apurar o imposto sobre cada etapa, pelo confronto entre créditos e débitos, a pessoa política competente, Estado ou Distrito Federal, arrecada o ICMS de toda a cadeia em apenas uma operação, concentrando a sua atividade fiscalizadora sobre um número reduzido de contribuintes, que, além de pagar o imposto incidente sobre as suas próprias operações, retém, na qualidade e substitutos tributários, o imposto presumidamente devido sobre as operações posteriores.³⁴⁴

³⁴⁰ Temos conhecimento que a medida é polêmica. Para o proprietário da vinícola Valontano, Luís Henrique Zanini, “o selo não garante a competitividade, garante a continuidade de um regime desigual, no qual os pequenos não tem capacidade de concorrer com os grandes. (Jornal Diário do Comércio – 23 – Negócios – 30 de abril a 02 de maio de 2011 – “Impostos são a maior barreira para o setor”).

³⁴¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

³⁴² Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851; Relator Ministro Ilmar Galvão; Tribunal Pleno; Julgamento: 8-5-2002; DJ de 22-11-2002.

³⁴³ BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 267.

³⁴⁴ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação* - à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 231.

Os Estados federados, todavia, na constante busca pelo aumento da arrecadação, têm utilizado o mecanismo de modo desordenado, sem qualquer critério e, por que não dizer, de modo abusivo, no intuito exclusivo de arrecadarem mais, ainda que não se afigurem quaisquer dos pressupostos para o enquadramento do setor produtivo na sistemática da substituição tributária “para frente”, em especial, comercialização muito pulverizada e forte sonegação.

A situação se agrava ainda mais quando se constata que cada um dos Estados do país tem adotado, em suas legislações estaduais próprias, o regime da substituição tributária como melhor lhes convém, pautados em critérios próprios, variáveis e, às vezes, escusos, enquadrando setores e fixando valores a seu exclusivo talante.

A professora Misabel Derzi assevera com propriedade que:

A decisão do STF estimulou, pois, a audácia dos Entes fiscais, que vêem na substituição tributária um mecanismo de simplificar a tributação, mas também de aumentá-la impunemente sem lei, por meio da simples manipulação da base de cálculo. Com isso, deformam-se inteiramente os tributos não cumulativos (ICMS, IPI, PIS e COFINS). Ofende-se a Constituição e compromete-se a neutralidade dos tributos de mercado. [...]

A deformação do princípio da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade, ou pela redução do princípio da não cumulatividade ou ainda, e finalmente, pelo uso abusivo da substituição tributária “para frente”), após a Emenda Constitucional n.º 42/03, afronta hoje o artigo 146-A da Constituição da República. Urge restabelecer a livre concorrência e a lealdade na competitividade.³⁴⁵

À guisa de comprovação, trazemos a seguir tabela elaborada pela PricewaterhouseCoopers e pelo IBGE demonstrando o número de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária em cada um dos Estados até o ano de 2008:

Estado	2004	2005	2006	2007	2008
MG	68	74	81	88	98
SP	66	66	66	67	105
RS	66	66	66	66	75
RJ	94	94	94	97	104
RO	182	183	181	184	189
AL	71	69	74	148	150
AM	67	69	69	70	73
RN	139	140	143	144	146
GO	114	114	114	114	115
PI	103	104	110	111	116
MT	70	72	72	78	98
AC	91	92	95	95	95

³⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária*. In: _____ Revista internacional de direito Tributário, n.º 03. Jan/jun. 2005. Belo Horizonte: Editora Del Rey, p. 115 e 117.

PA	90	90	90	90	92
BA	82	84	86	87	90
CE	75	79	86	84	88
MS	73	73	74	80	85
TO	81	83	79	79	84
PR	67	67	67	56	68
ES	74	76	79	79	81
PB	72	74	77	75	77
AP	68	71	72	72	77
SC	44	44	41	43	75
PE	71	72	73	73	76
SE	73	75	80	76	80
RR	63	70	70	73	76
MA	70	73	71	74	74
DF	68	69	69	72	76

Não fosse o status já muitíssimo grave, desde o ano de 2008 os Estados têm incluído produtos e setores produtivos, cada vez mais, no regime da substituição tributária para frente. Minas Gerais, por exemplo, em 2009 passou a ter 337 produtos, enquanto em 2008 tinha 98. Rio Grande do Sul, por sua vez, em 2009 contava com 266, e o Rio de Janeiro tinha 238.³⁴⁶

O mecanismo tributário da substituição tributária para frente, pois, com os distúrbios apontados, ao invés de produzir os efeitos almejados pela Constituição Federal de 1988, quais sejam, a praticidade na arrecadação e o combate à sonegação, tem atuado em sentido diametralmente oposto, impondo reajuste de preços ao consumidor final, prejudicando a livre concorrência, retirando do mercado empresas menores e com capital de giro mais reduzido³⁴⁷, favorecendo os produtores localizados nos Estados em que o mecanismo da antecipação não é adotado, porquanto o custo final de produção é menor.³⁴⁸

Consideramos, pois, ser plenamente possível e recomendável que a lei complementar a ser editada com base no art. 146-A do texto constitucional tenha condão de disciplinar e regular a substituição tributária “para frente” imposta pelos Estados, fixando critérios e procedimentos, estabelecendo garantias e setores produtivos a serem atingidos, de modo a garantir o escopo constitucional de praticabilidade tributária e combate à sonegação, todavia, sem ofender a isonomia e a livre concorrência, como ocorre atualmente.

³⁴⁶ Jornal Valor Econômico – Brasil – A3 – 14 de abril de 2011 – “Substituição tributária elevou preços em 5%, aponta estudo”.

³⁴⁷ “As maiores empresas parecem capazes de obter uma pressão tributária mais baixa do que aquela sofrida pelas empresas de tamanho médio”, conforme consta do 22º Relatório do Conselho de Impostos da França.

³⁴⁸ “Estudo da firma de consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC), encomendado pela CNI, afirma que a disseminação da substituição tributária (ST) estaria provocando reajuste médio de 5% nos preços, além de prejuízo financeiro de até 48,79% sobre o valor do ICMS antecipado aos fiscos estaduais, às empresas submetidas ao regime. Empresas menores, obrigadas a recolher antecipadamente o imposto, teriam dificuldades para financiar o capital de giro.” (Jornal Valor Econômico – Brasil – A3 – 14 de abril de 2011 – “Substituição tributária elevou preços em 5%, aponta estudo”.)

Fazemos coro a Humberto Ávila, para quem:

É verdade que os Estados podem fazer substituição tributária para frente. Mas em quais situações? Com quais mercadorias? Baseados em que critério? Com fatos aferidos de qual forma? Mediante a observância de quais procedimentos? Mediante a observância de quais garantias? Pois é isso que a lei complementar quer: nós vamos regular esses mecanismos especiais, para que eles sejam feitos de maneira uniforme e previsível. (...) Quem advoga sabe que cada Estado faz de um jeito. No Rio Grande do Sul, por exemplo, o mecanismo de fixação de pautas fiscais é o mais transparente possível – porque a gente olha e não enxerga nada. (...) Ninguém sabe como as mercadorias são pautadas, é um absoluto segredo. Isso é um escândalo, cada um faz do seu jeito.³⁴⁹

Vemos, também neste caso, uma hipótese de possível aplicação frutífera do artigo 146-A da Carta da República, demandando providências urgentes do Congresso Nacional no sentido da elaboração e aprovação da lei complementar prevista.

³⁴⁹ PILAGALLO, Oscar (org.). *Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate*. São Paulo: Saraiva, 2010. 88 p.

6 CONCLUSÃO

Pela análise empreendida para a elaboração do presente estudo, é possível alcançar as seguintes conclusões:

- A) O advento do artigo 146-A no texto constitucional fez inserir comando normativo autorizativo expreso para a utilização da tributação com o propósito de atingimento dos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, basilares da ordem econômica, trazendo consigo muitas discussões doutrinárias.
- B) Apesar de, num passado recente, haver um abismo que separava o Direito e a Economia, é possível afirmar que estes dois ramos do saber têm íntima correlação, sendo patente que esta franca intercomunicação, mais do que possível, se mostra indispensável, já que as realidades jurídica e econômica interagem-se no mundo dos fatos. Neste sentido, não há espaço e nem razão para segregação, vez que a troca de informações entre esses ramos proporciona um aperfeiçoamento das falhas que são evidentes na Economia, como o não atingimento da Justiça (re)distributiva, e no Direito, pela dificuldade em encontrar a eficiência.
- C) Direito e Economia têm e devem ter mais pontos comuns entre si, em franco magnetismo de complementaridade: os conhecimentos científicos econômicos e jurídicos devem se abraçar para gerar um sistema *otimizado* de soluções, que privilegie a eficiência econômica, representada pelas escolhas racionais, com os pilares humanísticos de justiça que o Direito pode promover.
- D) As interfaces entre os subsistemas do Direito e da Economia deverão respeitar a coerência intersistemática entre eles existente, de modo a não se permitir a “corrupção” do sistema como um todo. As trocas entre os subsistemas jurídico e econômico deverão se dar de modo equilibrado, sem a imposição do código binário de um sobre outro, permitindo as leituras próprias dos fenômenos por cada um destes subsistemas.
- E) O movimento de constitucionalização da ordem econômica, liderado pelas Constituições mexicana e alemã (Weimar), na primeira metade do século XX, ultrapassa a importância das percepções liberais para incorporar um sentido

social ativo, em prol da coletividade e não mais apenas do lucro e da propriedade privada pura e simples, típicos do modo de produção capitalista liberal puro.

- F) A atividade econômica não mais está entregue tão somente às suas próprias definições, devendo sim, ao contrário do que se experimentou no Estado liberal, servir aos anseios sociais e não apenas a si própria.
- G) Os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, dão as diretrizes para, definitivamente, enraizar a imprestabilidade do modelo econômico do Estado liberal para os repaginados compromissos estatais assumidos diante da instauração da nova ordem jurídica nacional.
- H) Os princípios estruturantes da Ordem Econômica almejada pelo Constituinte de 1987/1988 não deixam dúvidas acerca da legitimidade e do dever específico do Estado enquanto agente normativo e regulador para intervir sobre o domínio econômico e realinhar a atividade dos agentes econômicos aos eixos pretendidos e previstos na Constituição da República, inclusive valendo-se do Direito Tributário para tal desiderato, consoante determinação do artigo 146-A.
- I) O Direito Tributário e a Economia guardam íntima relação, o que só vem a encorajar a intervenção do Estado no domínio econômico através do exercício da competência tributária autorizada pela Carta Magna, explorando-se os recursos financeiros necessários para a realização dos fins constitucionalmente almejados e conformando-se as condutas salutares ao desenvolvimento social.
- J) O caráter extrafiscal dos tributos, faceta da exação legal que desprestigia a mera arrecadação para induzir condutas, é uma condição cada vez mais explorada. Partindo desta ideia de indução de condutas, o Constituinte derivado, atento a este importante instrumento, promoveu a inserção do art. 146-A na Carta Magna para, a partir da edição de lei complementar, explorar a feição extrafiscal dos tributos e realizar princípios da Ordem Econômica com a aplicação de regimes tributários especiais que objetivem amortecer as falhas dos mercados no campo da livre concorrência.
- K) A interpretação e a aplicação do artigo 146-A devem, concomitantemente, respeitar os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, os princípios do modelo econômico adotados pelo Constituinte de 1988, bem como os princípios sacramentados na Carta Política e que norteiam toda a base do arcabouço normativo. A norma não goza, assim, de especiais prerrogativas, vindo ao cenário

- jurídico para colaborar com a efetivação de outros importantes princípios constitucionais, devendo ser com eles constantemente sopesada e ponderada.
- L) Ao lado dos objetivos da ordem econômica a serem alcançados pelo artigo 146-A, estão inculidos os princípios tributários da neutralidade, da isonomia e da justiça fiscal.
- M) Embora já se pudesse extrair o princípio da neutralidade tributária da melhor exegese do texto constitucional anterior à Emenda Constitucional 42/2003, o artigo 146-A foi o responsável por sua positivação expressa, passando a ser tal princípio uma autêntica garantia do contribuinte e a integrar o rol das limitações constitucionais ao poder de tributar.
- N) Os objetivos da neutralidade tributária são a preservação da política tributária como fim arrecadatório e não como instrumento institucionalizado de embaraços ilegais ou pretexto para a imposição de gravames ou perseguições de natureza qualquer. Por outro lado, tal orientação pode ceder lugar para atingimento de princípios constitucionais outros, tal como o da livre concorrência, protegido pelo artigo 146-A da CR/88, que apenas trouxe mais uma hipótese de discriminação constitucional em matéria tributária, além das que já eram previstas ao longo da Carta Política. O aparente conflito que se constata entre a neutralidade fiscal, a extrafiscalidade e a justiça fiscal deve, pois, ser solucionado com seu sopesamento, num verdadeiro “jogo de princípios”.³⁵⁰
- O) Enquanto estiver em jogo a realização de valores constitucionais, a neutralidade fiscal pode perder espaço para a atuação da extrafiscalidade afeta a objetivos essenciais do Estado brasileiro, na busca da realização da isonomia em sentido material e da justiça fiscal. Todavia, tal afastamento da neutralidade fiscal não se dá por qualquer motivo ou diante de qualquer condição simplória, devendo encontrar justificativa no próprio texto constitucional e respeitar todas as limitações ao poder de tributar nele constantes.
- P) Quando o Estado assume a posição de agente normativo e regulador em direito econômico, atuando sobre o domínio econômico, como se afigura na hipótese do art. 146-A, é caso de competência legislativa concorrente, tal como imposta pelos artigos 24, I, e 30, I e II da Carta Magna. Numa leitura constitucional sistemática, o reconhecimento de tal competência concorrente deve respeitar os princípios dos

³⁵⁰ Expressão de Eros Roberto Grau.

demais subsistemas jurídicos que integram o ordenamento, principalmente a distribuição das competências tributárias entre os entes federados.

- Q) Dentre as quatro possíveis leituras do art. 146-A demonstradas por BRAZUNA, foi constatada a impropriedade de algumas delas e, a nosso entender, decorrente da existência de competência concorrente entre os entes políticos para legislar sobre Direito Econômico, a correção da terceira leitura, no sentido de que o Congresso Nacional poderá, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros gerais para os Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem por leis próprias os critérios especiais de tributação para prevenirem desequilíbrios da concorrência, respeitada a competência regulatória e tributária de cada ente, o que poderá ser feito pela União, para os tributos de sua competência, por meio de lei ordinária e independentemente da edição da lei complementar.
- R) Não é possível o exercício da competência plena por parte dos Estados e do Distrito Federal sem a existência da lei complementar de normas gerais, conforme previsão do parágrafo 3º do artigo 24 do texto constitucional, na medida em que o artigo 146-A optou por qualificar a legislação das normas gerais para complementar, ressalvando a possibilidade de tão somente a União valer-se de normas ordinárias próprias independentemente da lei complementar.
- S) Em razão da redação aberta do dispositivo, entendemos que critérios especiais de tributação advindos da aplicabilidade do artigo 146-A poderão estar centrados nos próprios elementos da obrigação principal (critérios materiais) ou também nas obrigações acessórias (critérios formais).
- T) Os critérios especiais de tributação deverão ser adotados com razoabilidade e proporcionalidade, sopesando os direitos fundamentais dos contribuintes com os valores constitucionais que se pretende tutelar com as normas que visam a proteção da livre concorrência e da livre iniciativa.
- U) Sem intuito de esgotamento de possíveis hipóteses concretas de aplicabilidade do dispositivo, concluímos pela possibilidade de aplicação do artigo 146-A nos casos de descumprimento reiterado da legislação tributária e regulação da substituição tributária “para frente” imposta pelos Estados.
- V) Para os casos de descumprimento reiterado da legislação tributária, concluímos ser possível a instituição de critérios especiais de tributação voltados para a própria obrigação principal, tais como a imposição da tributação monofásica, a antecipação de cobrança ao fato gerador, a fixação de alíquotas fixas ou

específicas, dentre outros, bem como voltados para as obrigações acessórias, tais como o estabelecimento de regimes especiais de fiscalização, de funcionamento e de recolhimento dos tributos, a imposição de medidores de produção, a exigência de comprovação de regularidade fiscal, dentre outros, a depender de qual setor econômico se está regulando e em qual esfera de poder.

W) Visando a regulação da substituição tributária “para frente” imposta pelos Estados, consideramos ser plenamente possível e recomendável a edição de lei complementar com base no art. 146-A do texto constitucional, com o propósito de fixar critérios e procedimentos, estabelecer garantias e setores produtivos a serem atingidos, evitando que a medida continue a ser adotada sem qualquer critério e de modo abusivo, tal como ocorre hoje.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Fabíola Santos. *Liberdade de contratar e livre iniciativa*. (p. 73-88). In: _____ *Revista trimestral de direito civil* – vol. 15 (jul/setembro 2003) Rio de Janeiro: Padma, 2000.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. 512 p.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. 295 p.

ÁVILA, Humberto. *Parecer*, São Paulo, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* – 11ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96 - atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 1063 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* – 7ª ed. rev e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/99 - atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 859 p.

BARBOSA, Fábio. “Sobre jovens e valores”. *Jornal Folha de São Paulo*, São Paulo, 15 de agosto de 2010. Caderno Mercado, B9.

BARROSO, Luís Roberto, *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*. Revista de direito administrativo, v. 1. Rio de Janeiro: Livraria e editora Renovar. out./dez. 2001, p. 187-212.

BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, v. 7: arts. 170 a 192. 2. Ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. 450 p.

BITENCOURT NETO, Eurico. Legalidade e Improbidade Administrativa: Justa Aplicação da Lei n.8.429/92: in FERRAZ, Luciano. MOTTA, Fabrício. *Direito Público Moderno: Homenagem Especial ao Professor Paulo Neves de Carvalho*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 233-258.

BLANCO, Patrícia. *O impacto da tributação na concorrência*. Disponível em: <www.etco.org.br>. Acesso: 08 de jul. de 2010.

BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011. 306 p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm> Acessos: 27 de junho de 2010 e 05 de agosto de 2010.

BRASIL. Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990, “Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078compilado.htm>. Acesso: 10 de maio de 2010.

BRASIL. Lei nº 8.884 de 11 de junho de 1994, que “Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8884.htm>. Acesso: 05 de ago. de 2010.

BRASIL. Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003, “Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso: 12 de dez. de 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/bebidas/orientasicobe.htm>> Acesso: 12 de dez. de 2010.

BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009. 295 p.*

CARVALHO, Cristiano. *A Análise Econômica do Direito Tributário*. Disponível em: <<http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/27.pdf>>. Acesso: 17 de maio de 2010.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico – direito, economia e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 431 p.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. 16ª ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. 1616 p.

CASSONE, Vittorio. *Sistema tributário nacional na nova constituição*. São Paulo: Atlas, 1989. 127 p.

CASTRO JR., Oswaldo Agripino. *Introdução à ordem constitucional econômica à luz do direito e desenvolvimento*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, Ano 16, n. 65, out-dez. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 202-244.

CATEB, Alexandre Bueno. *Análise econômica da lei de sociedades anônimas*. Disponível em: <http://www.amde.org.br/joomla/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=1&Itemid=10>. Acesso: 30 de junho de 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Direito antitruste brasileiro: comentários à lei n. 8.884/94*. São Paulo: Saraiva, 1995. 171 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 917 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário e Conjuntura Econômica*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/biblioteca/artigos/direito-tributario-conjuntura-economica/>> Acesso: 02 de junho de 2011.

CRETELLA JR., José. *Comentários à constituição de 1988*. 2ª ed. vol. VIII, arts. 170 a 232. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. 4585 p.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997. 297 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A concorrência tributária do ponto de vista da neutralidade econômica, da equidade entre os contribuintes, e da eficácia dos serviços públicos. A guerra fiscal e os princípios constitucionais tributários*. In: _____ Revista internacional de direito tributário, nº 04. Jul/dez. 2005. Belo Horizonte: Editora Del Rey, p. 14-22.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária*. In: _____ Revista internacional de direito tributário, nº 03. Jan/jun. 2005. Belo Horizonte: Editora Del Rey, p. 103-117.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadoria*. In: _____ Revista Dialética de Direito Tributário, nº 167. Ago. 2009. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, p. 26-38.

- DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press. 1997.
- FAVETTI, Rafael Thomaz. *Controle de constitucionalidade e política fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003. 168 p.
- Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) – Assessoria de Pesquisas Econômicas. Nota técnica nº 05/2004 – 25 de maio de 2004, p. 04. Disponível em: <<http://www.firjan.org.br/lumis/porta1/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908CE9215B0DC401216A108B292854>>. Acesso: 12 de dez. 2010.
- FERRAZ, Andrea Karla. *Estudo da evolução do conceito de extrafiscalidade e seus limites constitucionais*. Monografia, Belo Horizonte: PUC-MG, 2006.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Parecer, São Paulo, 2005.
- FRANÇA, Júnia Lessa. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 8 ed. rev. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2009. 258 p.
- FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*; 3ª Ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. 896 p.
- FREITAS JÚNIOR, Luís de. *Riscos do intervencionismo judicial para a segurança jurídica e efetividade da economia*. (p. 181-203). In: _____ Revista da AGU – Advocacia-Geral da União. Ano VIII – número 19 – Brasília-DF, jan./mar. 2009. p. 181-203
- FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 4ª ed., rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2003. 382 p.
- GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2004. 924 p.
- GOUVÊIA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9151>>. Acesso: 28 de junho de 2010.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 11ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 391 p.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 12ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 391 p.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editores, 1991.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. 726 p.

Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). *Apresenta estudos desenvolvidos por Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO)*. Disponível em: <www.etco.org.br>. Acesso em: 06 de ago. de 2010.

Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). *Direito e economia*. São Paulo: Saraiva, 2008. 86 p.

Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). *Impactos macroeconômicos, regionais e setoriais da reforma tributária* – relatório de trabalho nº 1. p. 04. Disponível em: <http://www.etco.org.br/user_file/Estudo_ETCO_FGV.pdf>. Acesso: 12 de dez. de 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros editores, 2003. 505 p.

MARSHALL, Carla. *Direito constitucional: aspectos constitucionais do direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007. 224 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I (arts. 1º a 95). 5ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Desequilíbrio Concorrencial e o Artigo 146-A da CF*. Disponível em: <www.fiscolex.com.br/doc_6221838_DESEQUILIBRIO_CONCORRENCIAL_ARTIGO_146_CF.aspx>. Acesso: 28 de abril de 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2009. 429 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar* (p. 125-138). In: _____ Revista Dialética de Direito Tributário nº 105. Jun. de 2004. São Paulo: Editora Dialética.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 32. ed. atual. até a emenda constitucional 51, de 14.2.2006, por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros editores, 2006, 826 p.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed., rev. e atual. de conformidade com as emendas constitucionais 45/04 e 47/05, a lei complementar 118/05 e medida provisória 258/05. São Paulo: Dialética, 2005. 479 p.

MONTORO FILHO, André Franco. "Muito além de fiscalizar fronteiras". *Jornal Folha de São Paulo*, São Paulo, 20 de julho de 2010. Caderno Tendências e Debates, A3.

MONTORO FILHO, André Franco. "Os custos sociais da sonegação". *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 08 de setembro de 2009. Caderno Opinião, A14.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24ª ed. atual. até a EC nº 57/08. São Paulo: Atlas, 2009. 914 p.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. 746 p.

NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição federal comentada e legislação constitucional*. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 1533 p.

OLIVEIRA, Dinara de Arruda. *A constitucionalização da ordem econômica*. In: _____ Revista de direito constitucional e internacional, ano 16, n. 62 – jan-mar./2007, São Paulo: editora revista dos tribunais.(p. 46-73).

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. 247 p.

PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica – o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal*. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 320 p.

PILAGALLO, Oscar (org.). *Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate*. São Paulo: Saraiva, 2010. 88 p.

RAMOS, Elival da Silva. *O estado na ordem econômica*. (p. 49-56). In: _____ Revista de direito constitucional e internacional, ano 11, n.43 (abril-junho de 2003). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 49-56.

SCAFF, Fernando Facury. *ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré pagos*. In: _____ Revista dialética de direito tributário, nº 126. Mar.2006. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. p. 70-80.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In: *Princípios e limites da tributação 2*. FERRAZ, Roberto (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139/164.

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Constitucional Econômico - Estado e Normalização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000. 208 p.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição – de acordo com a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006*. 4. Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 1024 p.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed., revista, e atualizada. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 924 p.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28ª ed., revista e atualizada até a Emenda Constitucional nº 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 928 p.

SILVA, José Afonso da. *Parecer*, São Paulo, 2005.

SILVA, Sérgio André R. G. da. *Ética, moral e justiça tributária*. In: _____ Revista tributária e de finanças públicas, nº 51. Ano 11, jul/ago.2003. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 109-129.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTr, 2001. 206 p.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 369 p.

SOUZA, Hamilton Dias de (coord.). *Tributação específica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 286 p.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 6ª ed. São Paulo: LTr, 2005. 603 p.

SCHWARTSMAN, Alexandre. Impostos e seu custo invisível. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 07 de julho de 2010. Caderno Mercado, B10.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2006. 360 p.

TIMM, Luciano Benetti. *Função social do contrato: a “hipercomplexidade” do sistema contratual em uma economia de mercado* (p. 107-119) In: _____ *Direito e economia*. São Paulo: IOB Thomson, 2005. 208 p.

TIMM, Luciano Benetti. "Lições do Nobel de Economia para o direito". *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 27 a 29 de novembro de 2009. Caderno Legislação e Tributos, E2.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros editores, 2002. 127 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13ª ed., atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 48 de 10.8.2005 e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 460 p.

VAZ, Isabel. *Aspectos da constituição econômica na ordem constitucional em vigor*. (p. 247 a 265). In: _____ *Estudos de direito constitucional: homenagem ao Prof. Ricardo Arnaldo Malheiros Fiuza*. Coordenação: de Adhemar Ferreira Maciel, et. Al. – Belo Horizonte, Del Rey, 2009. 592 p.

VELJANOVSKI, Cento. *A economia do direito e da lei: uma introdução*. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994. 121 p.

ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (Org.). *Análise econômica do direito e das organizações*. (p. 01-15). In: _____ *Direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005 – 2ª reimpressão. 315 p.