

REFLEXÕES SOBRE O ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

*Otacílio dos Santos Silveira Neto*¹⁶⁹
*Cíntia Maria da Costa Dantas*¹⁷⁰

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 42 de 2003 trouxe importante alteração no texto constitucional ao acrescentar o artigo 146-A à Constituição Federal de 1988. Essa inovação autoriza o legislador a estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência. Diante dos vários sentidos que pode assumir essa norma e das relevantes implicações práticas, principalmente no contexto socioeconômico atual, faz-se mister o estudo da tributação enquanto fenômeno da intervenção estatal na economia para incentivar comportamentos e como instrumento de prevenção de desequilíbrios concorrenciais, causados por falhas de mercado estruturais, comportamentais e decorrentes da própria tributação. Para tanto, o método adotado foi a pesquisa bibliográfica de trabalhos específicos sobre o objeto de estudo, somados a outros que tangenciaram matérias fundamentais ao desenvolvimento deste ensaio. Além disso, foi analisada a legislação pertinente ao tema, inclusive os debates legislativos que antecederam as alterações legislativas. Resta claro que as questões principais sobre os aspectos formais e materiais do art. 146-A da Constituição Federal são carentes de estudos mais aprofundados do sentido e alcance dessa norma, que urge seja concretizada.

Palavras-chave: Normas tributárias indutoras. Artigo 146-A da Constituição Federal de 1988. Aspectos formais e materiais.

1 INTRODUÇÃO

O artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 não constava da redação original do texto constitucional, sendo incluído pela Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de

¹⁶⁹ Bacharela em Direito. Especialista em Direito Tributário pela UFRN. Advogada.

¹⁷⁰ Mestre em Ciências Jurídicas pela UFPB. Doutor em Direito Público pela Universidade de Zaragoza/Espanha. Professor Adjunto do Departamento de Direito Público da UFRN em Regime de Dedicção Exclusiva e do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRN. Colaborador do Programa de Pós - Graduação em Direito Mestrado/Doutorado da UFPB. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Econômico, atuando principalmente nos seguintes temas: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Desenvolvimento.

2003. Essa alteração completou recentemente uma década de vigência e, apesar de sua relevância, nunca foi aplicada devidamente. Ao texto não foi dada a merecida atenção desde os debates legislativos que resultaram na citada Emenda.

O conteúdo desse dispositivo é uma autorização direcionada ao legislador para que, através de lei complementar, estabeleça critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência, podendo ainda o legislador federal o fazer por meio de lei ordinária. A tributação, então, funcionaria como instrumento para a correção das chamadas falhas de mercado, com o fito de concretizar os princípios constitucionais orientadores da ordem econômica, a existência digna e a justiça social.

Se é certo que a tributação pode causar distorções nos mercados econômicos e desequilíbrio na concorrência, resultados mais recorrentes, também é certo que ela pode funcionar como ferramenta de impacto para corrigi-los. Entretanto, não consegue ser, por si só, a solução para todos os problemas econômicos, devendo ser utilizada em conjunto com outros meios, estratégias e políticas econômicas.

O desafio é a aplicação prática da citada norma jurídica, que, se utilizada adequadamente, poderá causar relevantes impactos na economia de mercado, criando sistemas tributários que assegurem uma concorrência plena em benefício dos agentes econômicos, principalmente dos consumidores. Para isso, há que se interpretar o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 da melhor forma possível, entendendo-o em conjunto com todo o texto constitucional, e não isoladamente.

O exame do tema se deve pela riqueza de interpretações que podem ser extraídas do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988, e sobretudo pela profusão de cenários em que ele pode ser praticamente aplicado, de maneira fundamental para a concretização dos princípios constitucionais, permitindo, assim, a maximização do bem-estar da sociedade, tomada não somente em seu sentido econômico, mas também em consonância com o ordenamento jurídico como um todo.

Neste trabalho, não se pretende esgotar o debate, mas compreendê-lo e fomentá-lo, reunir em seu corpo os posicionamentos acerca de algumas questões que envolvem o tema. É discutida nos subtópicos a melhor interpretação para essa norma quanto aos seus aspectos formais, como as competências legislativa e tributária previstas, a espécie legislativa veículo da norma tributária indutora fundamentada no art. 146-A da Constituição Federal e as possíveis interpretações do dispositivo em debate. Além disso, o desenvolvimento também se dedica aos tipos de desequilíbrios concorrenciais que podem ser prevenidos pelas normas tributárias

indutoras com fundamento no art. 146-A da Constituição Federal e aos critérios especiais de tributação que podem ser estabelecidos.

A permissão do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretada de modo a lhe garantir a maior eficácia possível, tanto em seu aspecto formal quanto material, servindo de inspiração para a prevenção de desequilíbrios de concorrência, para assim concretizar os efeitos indutores que pretende gerar e os desideratos constitucionais.

2 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 dispõe: “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”. Esse texto foi incluído há cerca de uma década pela Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, e ainda não foi regulado.

Na Constituição Federal, o art. 146-A se situa no Título VI – Da tributação e do orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional e Seção I – Dos princípios gerais, logo abaixo do art. 146, que trata do cabimento da lei complementar nas matérias tributárias.

A importância deste dispositivo é incontestável, principalmente no contexto atual, em que a dinâmica do mercado pode gerar fortes impactos na vida da sociedade e o Estado assume um papel normativo e regulador da atividade econômica, exercendo as funções de fiscalizar, incentivar e planejar. Além disso, tem clara finalidade de permitir a liberdade de exploração das potencialidades dos agentes econômicos dentro dos enquadramentos dados pela legislação de defesa da concorrência. Uma vez que as normas antitrustes têm objetivos econômicos e não econômicos – como a proteção da competição e do consumidor, a redistribuição de renda e a estabilização da economia – essas normas acabam por visar ao atingimento último do bem-estar social.

Assim, em obra coordenada por Oscar Pilagallo (2010, p. 46), Hamilton Dias elucida que o art. 146-A da Constituição Federal deve ser entendido como “a consolidação do reconhecimento de que a obrigação tributária não pode servir como elemento indutor de comportamento do mercado” e, caso isso ocorra, “o legislador tem o dever, e não a mera opção, de adotar as medidas legais necessárias a ajustar a tributação para assegurar a neutralidade da carga fiscal para fins concorrenciais”.

Essa posição não é unânime. Carrazza (2010), por exemplo, crê que o art. 146-A da Constituição Federal é inconstitucional porque uma Emenda Constitucional não poderia ter autorizado a União a fixar, ainda que através de lei complementar, a forma como os demais entes políticos deveriam exercer sua competência tributária.

O dispositivo ora estudado traz inúmeras questões que precisam ser debatidas para que seja interpretado e aplicado da forma mais eficiente possível, concretizando todo o seu conteúdo. Dentre elas, serão abordadas nos subtópicos as problemáticas já delimitadas: a) a melhor interpretação para essa norma quanto aos seus aspectos formais; b) os tipos de desequilíbrios concorrenciais que podem ser prevenidos pelas normas tributárias indutoras com fundamento no art. 146-A da Constituição Federal; e c) os critérios especiais de tributação que podem ser estabelecidos.

2.1 Interpretação dos aspectos formais

O art. 146-A é certamente uma norma de estrutura ou de competência, que tem por núcleo a regulação de como outras normas serão criadas, garantindo a segurança jurídica, uma vez que certas regras devem preceder as regras disciplinadoras das condutas intersubjetivas (BOMFIM, 2011)¹⁷¹.

A competência reguladora deve ser entendida como a autorização normativa outorgada pela Constituição para a edição de normas jurídicas restritivas das liberdades (BOMFIM, 2011), enquanto a competência tributária é autorização constitucional aos entes federativos para instituir, exonerar e administrar a arrecadação dos tributos. O exercício da competência tributária pode ferir a repartição constitucional da competência reguladora, fenômeno chamado de efeito oblíquo sobre a competência reguladora, preocupação existente somente na tributação com finalidade extrafiscal, vez que naquela com função fiscal, os efeitos indutores são irrelevantes e prevalece a repartição da competência tributária (BOMFIM, 2011).

¹⁷¹ O autor adota em seu estudo a classificação das normas em normas de estrutura e normas de conduta. As primeiras regulam condutas voltadas à criação das normas jurídicas, com fim amplo, e as segundas, regulam diretamente condutas intersubjetivas, que teriam por fins individuais. Para Brazuna (2009), essa outorga de competência é direta, não sendo necessárias normas gerais que tratem de como tais critérios seriam instituídos mediante outros instrumentos legislativos. Esse raciocínio se justifica pela leitura do autor sobre os aspectos formais dessa norma.

Em extensão, a competência reguladora pode ser classificada em competência exclusiva, privativa, comum ou cumulativa, concorrente, e suplementar (SILVA, 2011)¹⁷². O art. 24 da Constituição Federal é um exemplo de competência concorrente, que possibilita o exercício por mais de um ente federativo, mas fixa a primazia da União para estabelecer normas gerais, e dispõe que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal, legislar concorrentemente sobre direito tributário, financeiro e econômico (inciso I) e sobre produção e consumo (inciso V), dentre outras matérias.

Assim, cabe à União estabelecer normas gerais sobre essas matérias, sem prejuízo da competência dos Estados-membros para suplementar essas disposições quando necessário. Em não havendo normas gerais federais, os Estados-membros exercem a competência legislativa plena, atendendo às suas próprias peculiaridades, mas caso essa lei seja editada supervenientemente, ela suspenderá as leis estaduais no que lhes forem contrárias. Para os Municípios, resta a competência de legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar as legislações federal e estadual no que couber (art. 30, I e II, da Constituição Federal de 1988).

O exercício da competência tributária com finalidade extrafiscal deve respeitar os limites constitucionais ao poder de tributar e aqueles impostos pela repartição da competência de regular; assim, por exemplo, não pode a União intervir sobre o domínio econômico pontualmente, através de tributos, em determinado Estado ou Município, e estes entes também não podem prever tributos que tenham conformação nacional (BOMFIM, 2011).

Outro aspecto formal a ser tratado é a espécie legislativa utilizada para veicular as normas tributárias indutoras de que fala o art. 146-A da Constituição Federal. Há duas espécies legais a que se reporta o dispositivo: a lei complementar e a lei ordinária de competência da União, ambas previstas pelo artigo 59 da Constituição Federal de 1988, respectivamente, nos incisos II e III.

A principal diferença entre as duas se dá quanto ao quórum exigido para a aprovação da espécie legislativa: nos termos dos artigos 47 e 69 da Constituição Federal, enquanto na lei complementar é exigido o voto da maioria absoluta dos membros das Casas Legislativas para sua aprovação – quórum especial –, na lei ordinária é exigida a maioria simples. No mais, todo o procedimento legislativo é o mesmo. Além disso, a lei complementar deve disciplinar as matérias que a Constituição Federal especifica, ou seja, o conteúdo que receberá essa forma já

¹⁷² Essa classificação se refere à participação dos entes federativos na normatividade ou na realização material.

é regulado pelo texto constitucional, como se vê nos artigos 146 e 146-A da Constituição Federal.

Humberto Ávila, em obra coordenada por Oscar Pilagallo (2010) entende que a necessidade da lei complementar reflete a grande quantidade de entes federativos que compõem a República Federativa Brasileira, e tem por focos garantir a uniformidade federativa e a previsibilidade nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

Assim, resta analisar as possíveis interpretações que podem ser extraídas do art. 146-A da Constituição Federal. Brazuna (2009) propõe quatro leituras. Numa primeira leitura, a interpretação é de que o Congresso Nacional pode estabelecer os critérios especiais de tributação em relação a todos os tributos, devendo usar lei complementar para tributos de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios, e lei ordinária para aqueles de competência da União.

Apesar de respeitar a competência da União sobre matéria de defesa da concorrência, o autor, crê que essa interpretação não é a mais adequada, pois poderia resultar no questionamento da constitucionalidade do art. 146-A, conforme a doutrina de Roque Antônio Carraza, já comentada. Além disso, essa interpretação reduz os instrumentos que poderiam ser usados para a indução tributária, vez que o art. 151, III da Constituição Federal, veda a União de instituir isenções para os tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

Traz ainda como argumentos a impossibilidade da indução ocorrer através de diferenciação de alíquotas para os impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que são livremente definidas pelos legisladores estaduais, distrital e municipais, ressalvadas as delimitações criadas ou explicitamente autorizadas pela Constituição, por força do art. 146, III, *a*, do texto constitucional, que impõe à lei complementar a definição sobre fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos nela discriminados, não tratando das alíquotas.

Já a segunda leitura entende que lei complementar estadual, distrital ou municipal pode estabelecer os critérios especiais de tributação, sem prejuízo de a União fazê-lo, em relação aos seus próprios tributos, através de lei ordinária. Contrariamente à primeira, esta seria incompatível com a competência material da União para tratar da defesa da concorrência, além de autorizar a existência de um sem-número de leis estaduais, distrital e municipais e tratar, pela primeira vez, sobre a possibilidade de edição de lei complementar por Municípios.

A terceira leitura diz que o Congresso Nacional poderá, através de lei complementar, estabelecer parâmetros para que os critérios especiais de tributação possam ser regulados pelos

Estados, Distrito Federal e Municípios, sem exclusão da competência da União de estabelecer diretamente tais critérios, através de lei ordinária, sem que haja a precedência dessa lei complementar.

Tal leitura também é afastada com os seguintes argumentos: a) a norma outorga uma competência direta para que os legisladores estaduais, distrital e municipais estabeleçam critérios especiais de tributação; b) é incompatível com a competência material da União para tratar da defesa da concorrência, permitindo a interferência dos demais entes federativos; e c) também permitiria um sem-número de leis indutoras estaduais, distrital e municipais.

Por fim, na quarta leitura, aduz ser possível o entendimento de que o Congresso Nacional poderia estabelecer critérios especiais de tributação apenas em relação aos tributos de competência federal, sem prejuízo da competência da União de utilizar outros instrumentos de prevenção do desequilíbrio de concorrência via lei ordinária.

É a interpretação adotada pelo autor, por três motivos. O primeiro é de que não permite a criação de inúmeras leis com fundamento no art. 146-A da Constituição Federal, o que intensificaria as guerras fiscais pois somente o Congresso Nacional e a União teriam competência para editar as leis previstas. O segundo é a demonstração do cuidado do legislador derivado ao exigir a lei complementar como veículo das normas tributárias indutoras e ao fixar uma ampla discussão e ponderação sobre o seu conteúdo, bem como um quórum qualificado para a sua aprovação. Essa opção não tornaria o trâmite menos célere, até porque seria permitido o uso de outros instrumentos de defesa da concorrência, de eficácia imediata.

O terceiro e último motivo é o de centralizar o poder de intervenção no sentido de prevenir os desequilíbrios da concorrência que ocorram em todo o território nacional nas mãos da União, o que permitiram também que essas normas tributárias indutoras fossem criadas em concurso com os órgãos do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Sobre essa interpretação, Schoueri, em obra coordenada por Oscar Pilagallo (PILAGALLO, 2010), tece a crítica de que ela reduz o escopo do dispositivo, pois se ele alcança somente tributos federais, não haveria razões para exigir a lei complementar como veículo, quando a lei ordinária é competente para definir o fato gerador dos tributos.

O melhor entendimento, *data venia*, não parece estar com o autor citado acima, mas com Bomfim (2011), ao afirmar que o art. 146-A da Constituição Federal autoriza a edição de lei complementar, norma geral de caráter nacional, a criar balizas ao exercício da competência tributária dos entes federativos quando da edição de suas respectivas leis ordinárias, normas tributárias indutoras que, aplicando os critérios especiais de tributação, impõem obrigações aos

sujeitos passivos dos setores econômicos em que há desequilíbrios concorrenciais, a fim de preveni-los. Essa posição assemelha-se à terceira leitura acima exposta.

Os argumentos usados são de que, caso não seja essa a interpretação adotada haverá duas dificuldades. A primeira delas é a impossibilidade da lei complementar disciplinar diferentes critérios especiais de tributação para setores específicos da economia, uma vez que os critérios devem variar conforme o setor econômico afetado e a origem do desequilíbrio concorrencial. Assim, seriam estabelecidos apenas limites e critérios pelo Congresso Nacional, restando as minúcias e os detalhamentos para cada setor específico à competência dos legisladores estaduais, distrital e municipais por lei ordinária.

A segunda dificuldade se trata da violação do pacto federativo caso se permitisse a criação ou majoração de tributos com a finalidade de prevenir desequilíbrios concorrenciais, uma vez que a instituição de uma lei complementar para todo o país invadiria a competência tributária dos outros entes federativos. Isso, entretanto, não exclui a competência da União, através de lei ordinária, estabelecer normas com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência, decorrentes do abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros prevista no art. 173, § 4º da Constituição Federal (SILVA, 2011).

Hamilton Dias, em obra organizada por Pilagallo (2010) parece concordar com esse posicionamento, afirmando que caso não seja editada a lei complementar, a competência federal plena permanece e, caso o seja, estabelecendo todos os critérios, uma lei complementar posterior deve se subordinar a ela. Continua o raciocínio dizendo que se a lei complementar for insuficiente e não tiver densidade normativa para regular a matéria, esse vazio será preenchido pelo legislador ordinário federal, mas a competência dos Estados e Municípios nesta matéria depende da lei complementar, podendo estes entes federativos disciplinar as obrigações tributárias através de suas próprias leis ordinárias.

Dessa forma, a leitura acima exposta permite a fixação de balizas por lei complementar oriunda do Congresso Nacional, com vistas à uniformização mínima do conteúdo que pode ser editado a partir dessa norma, enquanto preserva a competência legislativa de cada ente federativo ao permitir que eles emitam leis ordinárias para prevenir desequilíbrios de concorrência para cada setor específico, conforme suas próprias particularidades.

O estabelecimento anterior dos critérios especiais em lei complementar faz com que os legisladores estaduais, distrital e municipal não possam instituí-los de formas diversa, direta e ilimitada, não produzam o caótico sem-número de leis ordinárias indutoras, bem como

preservaria a competência federal de defesa da concorrência, argumentos usados por Brazuna (2009) para afastar este posicionamento.

Finda a discussão dos aspectos formais, passa-se ao debate sobre os tipos de desequilíbrios de concorrência que podem ser prevenidos com fulcro no art. 146-A da Constituição Federal, item que demonstra a importância do estudo da Economia e dos seus impactos no Direito.

2.2 Os tipos de desequilíbrios de concorrência prevenidos pelo artigo 146-A da Constituição Federal

Outra questão importante diz respeito aos tipos de desequilíbrios que podem ser prevenidos pelas normas tributárias indutoras fundamentadas no art. 146-A da Constituição Federal. Primeiro, é necessário descrever brevemente o modelo de concorrência perfeita e as falhas que ocorrem em um mercado imperfeito.

A concorrência perfeita é o modelo¹⁷³ ideal e básico para os estudos de economistas em análises do comportamento dos agentes econômicos que fazem parte de determinados mercados e das relações que surgem a partir daí. É sede da eficiência máxima do mercado, já que nenhum recurso é desperdiçado. Obviamente, é mera idealização, uma vez que na prática as relações entre os agentes econômicos são complexas e defeituosas.

Suas características principais são as seguintes: a) as firmas e as pessoas são tão pequenas em relação ao mercado que suas decisões não afetam o preço por ele fixado, sendo chamadas de tomadoras de preço, é o chamado mercado atomizado; b) esses agentes econômicos têm informação perfeita sobre a qualidade, a disponibilidade e o preço de todos os bens e serviços; c) as ações de uma firma ou de uma pessoa afetam outras firmas e pessoas apenas indiretamente, através dos preços; e d) os bens são desfrutados de forma exclusiva pelo consumidor, impossibilitando a fruição pelos demais (STIGLITZ; WALSH, 2003)¹⁷⁴.

Esse mercado competitivo é autorregulável: as falhas que ocorrem em seu bojo são corrigidas sem nenhuma intervenção externa. Esse fenômeno não ocorre na prática e as falhas provocam verdadeiras distorções e prejuízos; são imperfeições ou inoperabilidades de mercado

¹⁷³ “O modelo pode ser visto como uma simplificação drástica da realidade, da qual se extraem ou se separam algumas poucas variáveis, tidas como relevantes para a explicação de um dado fenômeno, com o estabelecimento de relações funcionais entre elas” (NUSDEO, 2010, p. 67).

¹⁷⁴ Salomão Filho anota que hoje é consenso no meio econômico de que a homogeneidade de produtos e a informação completa dos agentes econômicos são premissas inexistentes e irrealizáveis, críticas feitas à teoria econômica neoclássica (SALOMÃO FILHO, 2007a).

derivadas do mau funcionamento de sua mecânica em razão da ausência dos pressupostos que a estrutura legal própria do liberalismo não logrou captar nem tratar, produzindo resultados falhos, distanciados do esperado e muitas vezes inaceitáveis (NUSDEO, 2010). Aqui, serão divididas conforme a origem em estruturais, comportamentais e derivadas da própria tributação.

As falhas estruturais decorrem da inobservância das características do modelo de concorrência perfeita. Assim, são elas a concentração do poder de mercado, a assimetria informacional, a externalidade e os bens coletivos ou públicos. A concentração do poder de mercado se dá por uma ou várias empresas, formando barreiras à entrada de novos concorrentes, que pode ocorrer em vários graus, sendo os casos extremos os monopólios.

Já a assimetria de informação advém do desequilíbrio no nível de informação entre os agentes econômicos, o que pode interferir na existência, conclusão e regularidade da transação econômica e do funcionamento do mercado, resultando em ineficiência (STIGLITZ; WALSH, 2003); quanto mais assimétricas e concentradas as informações, maior será o poder econômico de quem as detêm (SALOMÃO FILHO, 2007a).

A externalidade resulta de interações não intencionais ou que não decorram de mútuo acordo, quando os agentes econômicos não incorrem ou não incorporam os custos das transações (PINHEIRO; SADDI, 2005), de modo que os agentes econômicos utilizam bens escassos como se fossem gratuitos. Custos e benefícios não são compensados pois o mercado não consegue lhes imputar um preço por limitações institucionais (NUSDEO, 2010).

Por fim, os bens coletivos ou públicos são aqueles cujo uso ou consumo simultâneo por um grupo ou coletividade não se submete ao princípio da exclusão (NUSDEO, 2010), sendo impossível determinar o benefício resultante para cada indivíduo, bem como o rateio dos custos de produção (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011), o que leva à figura do carona (*free rider*).

As falhas de mercado comportamentais são fruto da corrupção do desejado equilíbrio do mercado pelo exercício do poder econômico, restando necessária a repressão e punição estatal das condutas tendentes à concentração econômica (TAVARES, 2011), através de normas de concorrência desleal e da legislação antitruste. É importante salientar que o poder econômico somente é vedado pelo ordenamento jurídico quando abusivo, com vistas à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros, prejudicando concorrentes e/ou consumidores, conforme disposição do art. 173, § 4º da Constituição Federal.

As condutas infratoras à ordem econômica são previstas nos artigo 36 da Lei 12.529/2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, revogando quase integralmente

os dispositivos da Lei 8.884 de 11 de junho de 1994. Salomão Filho (2007b), em obra anterior à vigência da Lei 12.529/2011, mas sobre dispositivos que não sofreram modificações, diz que há três tipos de ilícitos em que se classificam os demais: a concorrência desleal (art. 36, I, da lei), os atos tendentes à dominação do mercado relevante de bens e serviços (art. 36, II, da lei), e o abuso de posição dominante (art. 36, IV, da lei), sendo o aumento arbitrário dos lucros (art. 36, III, da lei) uma espécie deste último gênero.

Finalmente, as falhas de mercado decorrentes da tributação têm impactos não só no mercado como um todo, como também no comportamento econômico e psicológico do contribuinte (BALEIRO, 1996). O tributo é definido pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. É o gênero, que abriga as espécies tributárias impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme o art. 5º do mesmo texto legislativo.

Todo aumento da alíquota de um tributo, toda a criação de uma nova obrigação tributária ou de uma nova forma de cumprimento de uma obrigação acessória indiscutivelmente afetam a conduta e as expectativas de ação dos agentes econômicos (CALIENDO, 2011).

Os efeitos gerais da tributação incidem sobre três grandes signos presuntivos de riqueza: a renda, o consumo e a folha de pagamentos (CALIENDO, 2011) No segundo caso, mais corriqueiro e explícito, são observados dentre outros os fenômenos da percussão, repercussão e incidência, típicos da tributação indireta: no primeiro momento, o contribuinte de direito é chamado a recolher o tributo (percussão), consegue transferir total ou parcialmente o ônus tributário ao contribuinte de fato, uma ou mais vezes (repercussão), que por sua vez não consegue escapar do pagamento do tributo, conformando-se com o sacrifício ou não tendo plena consciência do ocorrido (incidência) (BALEIRO, 1996).

Assim, o aumento do tributo na mercadoria afeta diretamente seu preço, uma vez que a carga tributária é incorporada aos custos de produção pelo vendedor sempre que possível, total ou parcialmente; do contrário, o vendedor deverá suportar o ônus tributário no todo ou em parte, tendo seus lucros reduzidos em maior ou menor parcela.

A solução para as falhas de mercado é, de um modo geral, a intervenção do Estado, notadamente a intervenção sobre o domínio econômico na forma de indução¹⁷⁵, através de

¹⁷⁵ Sobre a classificação da intervenção do Estado *no* e *sobre* o domínio econômico, ver GRAU (2010). Diz ele que quando o Estado desenvolve a atividade econômica em sentido estrito como empresa privada fosse, ele intervém *no* domínio econômico, o que pode ocorrer por absorção ou por participação, conforme atue em regime de monopólio ou em regime de competição com

normas dispositivas que oferecem um estímulo a certo comportamento do destinatário, que pode ou não aderir à prescrição veiculada. Essas normas são positivas ou negativas, conforme estabeleçam bônus ou ônus ao destinatário, e podem ser vigorosas a ponto de conferirem posição privilegiada aos que aderirem a ela (como redução ou isenção tributária em certos casos) ou ser economicamente proibitivas tamanha a onerosidade estabelecida (como alíquota mais alta para a importação de certo produto) (GRAU, 2010).

Nesse contexto, a tributação é usada como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico por indução, tal qual dispõe o art. 146-A da Constituição Federal. Mas quais os tipos de desequilíbrios econômicos poderiam ser prevenidos por lei fundamentada neste dispositivo?

Bomfim (2011) entende que a competência constante do art. 146-A do texto constitucional, autorizando o uso da tributação indutora, deve prevenir os distúrbios concorrenciais exógenos, produzidos pelo exercício da competência tributária dos entes políticos, ou seja, pela própria tributação. Tanto é que o legislador se preocupou em deixar claro que a competência instituída pelo art. 146-A não excluísse a antiga competência prevista no art. 173, §4º.

A competência outorgada no art. 173, § 4º da Constituição refere-se aos distúrbios concorrenciais endógenos, criados pela inexistência de uma concorrência perfeita e/ou derivados da conduta dos agentes econômicos – são as falhas de mercado estruturais e comportamentais. Nesse caso, a tributação não deve ser instrumento para tal repressão, vez que já existem meios suficientes e eficazes para tanto, previstos inclusive na Lei 12.529/2011.

Brazuna (2009) argumenta que o art. 146-A da Constituição Federal pode ser aplicado para prevenir desequilíbrios de tributação de ordem estrutural, derivados das falhas estruturais do mercado, que levam à concentração do poder econômico, e de ordem comportamental, oriundos de condutas desleais dos agentes econômicos tendo em vista reduzir ou eliminar a concorrência.

Hamilton Dias (2010) fala que a lei complementar deve prever os desequilíbrios do mercado provocados, tais como a sonegação, a omissão reiterada no pagamento de tributos declarados, a informalidade na economia – atividade produtiva que se dá à margem da legislação –, a contravenção dos laranjas e os efeitos perniciosos da indústria de liminares e mandados de segurança deferindo o não recolhimento de impostos, e esclarece que aqueles

as empresas privadas. Já quando o ente estatal age enquanto regulador da atividade econômica em sentido estrito, ele intervém *sobre* o domínio econômico, o que pode se dar por direção ou por indução, conforme as normas emitidas tenham caráter imperativo ou simplesmente estimulem comportamentos.

resultantes de atos do Poder Público ou de conflitos setorizados que afetam interesses privados não são objeto desse artigo, pois não têm efeito relevante ao mercado.

Não se pode dizer que ele concorde que os desequilíbrios decorrentes da própria tributação são aqueles que devem ser prevenidos pelas normas do art. 146-A da Constituição Federal, pois eles são resultantes de atos do Poder Público, no exercício da competência tributária correspondente, embora os exemplos citados se enquadrem nesse tipo de distorções.

Essa discussão ainda merece amadurecimento, vez que se apresenta mais tormentosa que as demais, e não se resolve através da perquirição dos debates que antecederam a sua edição ou da lei complementar ali prevista. Assim, é necessário o desenvolvimento de estudos acerca dos tipos de desequilíbrios concorrenciais que podem ser prevenidos para que se possam estabelecer afirmações gerais; o que é mais certo afirmar é que, no caso concreto, a identificação da existência de desequilíbrio na concorrência é menos complexa, pois não se refere mais a hipóteses.

Caso se adote a linha de que nenhuma disposição constitucional é vazia de sentido e que nenhuma delas existe em vão, de fato, os desequilíbrios a serem prevenidos são aqueles decorrentes da própria tributação, vez que as falhas de mercado estruturais e comportamentais já eram tuteladas no art. 173, § 4º da Constituição Federal.

Entretanto, a defesa da aplicação do art. 146-A do texto constitucional a todos os tipos de desequilíbrios econômicos não implica o reconhecimento de que há normas constitucionais vazias ou repetidas, mas que o legislador constituinte reformador pretendeu oferecer aos legisladores derivados decorrentes estaduais, distrital e municipais e aos gestores públicos mais instrumentos para restaurar ou manter o bem-estar do mercado e assim fomentar o bem-estar social, a dignidade da pessoa humana e a justiça fiscal através da tributação corretiva.

2.3 Os critérios especiais de tributação do artigo 146-A da Constituição Federal

É necessário fixar também os critérios especiais de tributação que serão estabelecidos por lei complementar, conforme previsão do art. 146-A da Constituição Federal. Para Brazuna, os critérios especiais de tributação são os elementos que compõem a norma tributária que institui a obrigação de pagar tributo ao Estado, ou seja, que determinam “em conjunto, um fato, um local e um momento para nascimento da obrigação de pagar o tributo, um sujeito passivo e um sujeito ativo dessa obrigação, bem como, finalmente, fatores de quantificação da obrigação” (BRAZUNA, 2009, p. 133).

Já Machado Segundo (2009) define os critérios especiais como fórmulas que a lei pode adotar, conforme autorização constitucional, com o fito principal de reduzir as possibilidades de evasão fiscal em certos setores econômicos e os desequilíbrios existentes entre os contribuintes adimplentes e os sonegadores. Tais critérios devem ser estabelecidos considerando as especificidades de cada setor econômico, o perfil constitucional de cada tributo, as normas que os regem – como as normas de competência tributária de cada ente federativo e as limitações ao poder de tributar – e a existência real de desequilíbrios gerados pela evasão fiscal, e não instituir de forma ilimitada e indistinta ficções, antecipações, nivelamentos, analogias, entre outros.

Hamilton Dias (PILAGALLO, 2010) entende que a lei complementar poderia traçar critérios gerais, materiais e formais. Os critérios materiais são os que interferem na obrigação principal, como a tributação monofásica, a antecipação da cobrança ao fato gerador, alíquotas fixas ou específicas e pautas de valores mínimos; já os formais criam deveres instrumentais especiais, como regime especial de fiscalização, medidores de peso, volume e vazão, condicionamento de créditos de tributo não cumulativos à comprovação de efetivo pagamento do montante devido na operação ou prestação anterior e regime especial de recolhimento.

Para Humberto Ávila (PILAGALLO, 2010), os critérios especiais devem ser fixados com cautela por tangenciar a igualdade, embora a lei complementar assegure uniformidade e previsibilidade da atuação estatal quando a sua aplicação é confusa, sendo exemplos mecanismos como a substituição tributária, para que sejam feitos de maneira uniforme e previsível (cabimento, objeto, critérios, procedimentos...), pois cada ente federado adota um jeito diferente de proceder, e a possibilidade e o fundamento de regimes especiais para uma empresa única, hipótese frequente na guerra fiscal.

Bomfim (2011, p. 195-196) acredita que os critérios especiais de tributação podem prever:

a instituição de obrigações acessórias mais rígidas e setoriais, a fixação de critério de verificação da neutralidade tributária no exercício da competência tributária por oneração fiscal, a criação de regras para implantação de regimes não cumulativos tendentes a não gerar distorções concorrenciais, critérios gerais de observância obrigatória quando do exercício da competência tributária por exoneração (como criação de regras de revisão dos incentivos fiscais em prazos certos e periódicos), regras sobre edição de parcelamentos especiais cumulados com anistias, balizas normativas para concessão de regimes especiais de tributação, enfim, o estabelecimento de normas gerais que tenham o condão de impor ao detentores de competência tributária uma atuação não fomentadora de distúrbios (exógenos) sobre a livre concorrência.

Para Schoueri (PILAGALLO, 2010), o art. 146-A faculta o estabelecimento de critérios especiais de tributação, mas não a criação de novos tributos, ainda que objetivassem combater desequilíbrios de concorrência. Exemplifica como critérios a substituição tributária e a imposição de responsabilização pelo recolhimento de tributo como forma de evitar fraudes fiscais.

A conclusão é de que o art. 146-A da Constituição Federal não permite a criação de novos tributos, logo, o estabelecimento de critérios especiais deve se restringir à fixação de regras gerais sobre a tributação, conforme os desequilíbrios concorrenciais que se quer prevenir. Entretanto, convém ressaltar que parece ser unívoca a possibilidade de disciplinar institutos como a substituição tributária e a concessão de incentivos fiscais ou regimes especiais de tributação pelos Estados-membros. Caso se adote o posicionamento de Bomfim no tema debatido anteriormente, os critérios especiais devem corresponder às distorções geradas pela própria tributação.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O art. 146-A da Constituição Federal não foi alvo de intensos debates antes de ser adicionado ao texto constitucional o que, juntamente com a inexistência da lei complementar que ele prevê, faz com que ainda haja inúmeras dúvidas acerca de seus aspectos formais e materiais. É um dispositivo de importância incontestável, mormente quando se toma o perfil atual do Estado e a dinâmica que movimenta os mercados, visando não só garantir liberdade aos agentes econômicos, mas promover o bem-estar por toda a sociedade.

Em se tratando dos aspectos formais do art. 146-A da Constituição Federal, conclui-se que a melhor interpretação é pela autorização de edição de lei complementar que crie balizas ao exercício da competência tributária dos entes federativos quando da edição de suas respectivas leis ordinárias com o fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais, sem prejuízo da competência federal de estabelecer tais critérios por lei ordinária.

No que se refere aos tipos de desequilíbrios concorrenciais que podem ser prevenidos pelas normas tributárias indutoras com fundamento no art. 146-A da Constituição Federal, é fato que os distúrbios são mais facilmente observados quando da análise no caso concreto, porém, quando se fala de forma mais genérica, são necessários estudos mais aprofundados para que sejam determinados.

É certo que, caso se adote a posição de que nenhuma disposição constitucional é vazia e que nenhuma delas existe em vão, os desequilíbrios a serem prevenidos são aqueles decorrentes da própria tributação, vez que as falhas de mercado estruturais e comportamentais já eram tuteladas no art. 173, § 4º da Constituição Federal. Entretanto, não se pretende aqui defender a existência de normas constitucionais vazias, mas a aplicação do art. 146-A da Constituição Federal de 1988 para as falhas de mercado estruturais, comportamentais e decorrentes da própria tributação, o que não exclui nem se contrapõe à competência de repressão do abuso do poder econômico. Muito pelo contrário: fornece uma ferramenta a mais ao ente estatal para corrigir essas falhas de mercado.

A mesma dificuldade é encontrada quando se fala nos critérios especiais de tributação previstos no dispositivo em debate, conforme os distúrbios concorrenciais que ele pretende prevenir. É certo que eles devem respeitar as normas constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional e as características peculiares de cada tributo, não prevendo critérios já normatizados, bem como as especificidades do setor econômico em que incidirá a tributação e o efetivo desequilíbrio concorrencial, vedada a criação de novos tributos. Convém ressaltar que parece ser unívoca a possibilidade de disciplinar institutos como a substituição tributária e a concessão de incentivos fiscais ou regimes especiais de tributação pelos Estados-membros.

A aplicação do art. 146-A da Constituição Federal de 1988 no caso concreto deve ter por horizonte estrito a prevenção a desequilíbrios concorrenciais e, finda essa situação, resta incabível a tributação indutora com fundamento no citado dispositivo. Por ser lei complementar, deve dispor sobre normas gerais em matéria tributária, criar balizamentos genéricos que possam ser restringidos pelos Estados e Municípios quando da edição das respectivas leis ordinárias.

Além disso, depende diretamente das peculiaridades do tributo, do setor econômico, do ente federativo competente, da abrangência do desequilíbrio concorrencial... enfim, de fatores que devem ser aferidos em profundidade e conforme o enquadramento legal, para que a norma condiga com o ordenamento jurídico e possa surtir os efeitos desejados, sobretudo respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em exercício de reflexão e a título de exemplos, podem constituir conteúdo das normas fundamentadas no art. 146-A da Constituição Federal: a) a imposição de obrigações acessórias específicas para certos setores econômicos, respeitados os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, a fixar regimes especiais de acompanhamento da atividade comercial, fiscalização e arrecadação do tributo, por exemplo; b) a fixação de regras gerais e padronizadoras da substituição tributária, acerca das situações cabíveis, das mercadorias ou produtos que podem se submeter a esse regime, dos critérios exigidos, dos procedimentos e das

garantias aos contribuintes, uma vez que os entes federativos o fazem da forma como lhes é conveniente e muitas vezes com vistas a arrecadação tributária, esquecendo-se da prevenção à sonegação fiscal; e c) o estabelecimento regras gerais sobre a concessão de incentivos fiscais e sua revisão em prazos determinados, para que ocorra de forma menos desigual entre os entes federativos, a fim de evitar guerras fiscais, respeitando os princípios da livre concorrência e da redução das desigualdades regionais.

A ordem econômica plasmada no texto constitucional se mostra equilibrada e multifacetada, fornecendo subsídios suficientes para a melhor concretização do dispositivo ventilado, não havendo motivos para tal norma continuar no ostracismo. Assim, urge sejam encetados estudos que viabilizem a edição da lei complementar autorizada pelo art. 146-A da Constituição Federal, especialmente quanto à delimitação de seu sentido e alcance.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

_____. **Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação: à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. **Direito tributário em questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, n. 7, p. 115-132, jan./jun. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Editor Revista dos Tribunais, 2010.

PILAGALLO, Oscar (Org.). **Tributo ao mercado**: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate. São Paulo: Saraiva, 2010.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial**: as estruturas. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007a.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial**: as condutas. São Paulo: Malheiros Editores, 2007b.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

STIGLITZ, Joseph E.; WALSH, Carl E. **Introdução à microeconomia**. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Método, 2011

REFLECTIONS ON ARTICLE 146-A OF THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988**ABSTRACT**

The 2003 Constitutional Amendment no. 42 brought important changes in the Constitution, adding the Article 146-A to the 1988 text. This innovation allows the legislator to establish special criteria for taxation in order to prevent imbalances in competition. Given the many ways this standard can be taken and relevant practical implications, especially in the current socioeconomic context, mister makes the study of taxation as a phenomenon of state intervention in the economy to encourage behaviors and as a tool to prevent competitive imbalances caused by failures of structural, behavioral and resulting market taxation itself. Thus, the method used was the literature research on the specific object of study, together with others that involve fundamental questions to the development of this test work. Furthermore, it was analyzed the pertinent legislation to the theme, including the legislative debates preceding the legislative. It is clear that the main issues on the formal and material aspects of the art. 146-A of the Constitution are in need of further study of the meaning and scope of that rule, which urges to be effected.

Keywords: Inductor tax regulation. Article 146-A of the 1988 Constitution. Formal and material aspects.