

# Princípio da livre concorrência em matéria tributária

## Conceito e aplicação

Paulo Caliendo\*

---

**Resumo:** o presente estudo tem por objetivo verificar a importância e limites do princípio da livre concorrência para o Direito Tributário, bem como a sua ligação com o princípio da neutralidade fiscal.

**Palavras-chave:** Livre concorrência. Tributação. Neutralidade fiscal. Tratamento discriminatório.

---

### Introdução

O presente estudo pretende afirmar que: *o princípio da livre concorrência deve orientar as relações do Direito Tributário com os princípios da ordem econômica*. Desse modo, pretende-se afirmar que: (i) o princípio da livre concorrência é o mais importante princípio a orientar as relações entre o Sistema Tributário Nacional e Ordem Constitucional Econômica; (ii) o princípio da neutralidade fiscal deve ser lido a luz da interpretação da necessária concorrência leal em um mercado imperfeito e com objetivo constitucional de fundar a justiça econômica e social; (iii) todos os demais subprincípios tributários devem ser reinterpretados para adquirir uma nova compreensão (não cumulatividade, uniformidade geográfica, redução das desigualdades, etc.).

### 1 Da superação do princípio da neutralidade fiscal pelo princípio da livre concorrência no Estado Democrático de Direito

A importância do tema já foi relatada em outros estudos e é indiscutível a sua relevância em termos práticos e teóricos. Somos conhecedores do fato de que a tributação apresenta efeitos fiscais e extrafiscais na sociedade. Estes efeitos podem ser intencionais, tal como na concessão de benefícios fiscais ou na tributação

---

\* Mestre em Direito dos Negócios e da Integração – UFRGS. Doutor em Direito Tributário – PUC-SP. Professor do Mestrado e Doutorado da PUCRS.

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, somos sabedores, não apenas implica em uma forma de arrecadação de recursos privados para a sustentabilidade de políticas públicas; mas também ele age sobre a forma que iremos nos comportar tornando mais cara a aquisição de certos bens (punindo economicamente) ou tornar mais barata a aquisição de outros (premiando).

Existe uma compreensão uniforme na teoria econômica desde os economistas neoclássicos de que a tributação deveria ser neutra, não se constituindo em um fator perturbador ou desviante das leis de mercado. Para esta teoria a tributação é sempre um "peso morto" (*deadweight loss*) a ser carregado pela sociedade, equivalente aos monopólios ineficientes, às barreiras alfandegárias e as regulações irracionais. Em teoria econômica este entendimento foi expresso no chamado "*triângulo de Harberger's*", em que é demonstrado graficamente que em um mercado perfeito a curva da oferta sempre está em sintonia com a curva da demanda, mas quando a tributação incide ela distorce a percepção dos preços pelo consumidor gerando uma perda social. Assim, por exemplo, se houver uma incidência de tributos sobre o vinho maior do que sobre a cerveja o consumidor irá substituir o primeiro item pelo segundo, mesmo que não seja o seu produto de preferência, de tal modo que é reduzida a satisfação do consumidor. Para a teoria neoclássica, portanto, a tributação sempre gera ineficiência, visto que os produtos serão escolhidos não com base nas preferências dos consumidores e do mercado, mas em intervenções políticas.

Para a teoria neoclássica o objetivo geral das finanças públicas está em limitar ao máximo a intervenção fiscal de modo a diminuir também ao máximo as perdas sociais. Cabe perguntar, contudo, está em acordo este princípio com a CF/88 e os fundamentos do Estado Democrático de Direito, da promoção de uma justiça social e econômica? Cremos que não, o texto constitucional exige certo nível de intervenção estatal, que seria considerada necessária e mesmo benéfica. Devemos atentar, contudo, para o alerta de que o uso descontrolado pelo poder da tributação como meio de intervenção estatal pode significar o uso abusivo de um poder que pode destruir riquezas, prosperidade e no fundo impedir o surgimento da justiça social, visto que a ausência de um sistema claro de titularidade e de proteção da propriedade gera o inverso do perseguido: miséria, ineficiência econômica e desigualdades.

Assim, o texto constitucional exige a ponderação de valores conflitantes por meio da proteção da propriedade privada, da livre iniciativa, da liberdade de estabelecimento e ao mesmo tempo da busca da justiça social e da promoção dos direitos sociais. A proteção da livre concorrência pode ser o ponto de equilíbrio entre a

proteção da liberdade e a busca da promoção da igualdade e talvez seja o meio de aprofundar a busca solicitada por *John Maynard Keynes* de que "o problema político da humanidade é combinar três coisas: eficiência econômica, justiça social e liberdade individual".<sup>1</sup> Claramente nos afastamos do entendimento simplista de optar ou pela intervenção máxima do Estado ou pela intervenção mínima e defendemos a intervenção eficiente deste (princípio constitucional da eficiência da administração pública).

As relações entre a tributação e a economia política são estudadas durante séculos e podemos citar os estudos de David Ricardo sobre o déficit público (1817); de *Cournot* (1838) sobre a incidência da tributação nos mercados imperfeitos; de *Edgeworth* (1925) sobre os efeitos da tributação nas firmas e em *Pareto* (1909) nos fundamentos das decisões sociais.<sup>2</sup>

Todos os autores partiram da constatação de que é praticamente certo em termos econômicos que nenhuma economia pode operar sem a existência de uma base mínima de organização institucional e que, por sua vez, esta base requer ser financiada ("...*laws cannot be policed free of costs*").<sup>3</sup> Deve existir um Estado que organize o poder, contudo, o tamanho do Estado (Mínimo, Máximo, Suportável, Regulador, etc.) é fruto ainda de acalorado debate. Portanto, desse fato duas ordens de preocupações têm sido desenvolvidas na teoria econômica: equidade e eficiência.

Para a teoria neoclássica o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos para a sociedade ("*minimum loss to society*"). Minimizar seus efeitos é uma das exigências da eficiência econômica. Por outro lado, o Estado deve agir para obter a mais equitativa distribuição de bens na sociedade, especialmente, perante o fato de vivermos em uma sociedade em que o mercado é imperfeito e

<sup>1</sup> No original: "The political problem of mankind is to combine three things: economic efficiency, social justice and individual liberty. The first needs criticism, precaution, and technical knowledge; the second, an unselfish and enthusiastic spirit, which loves the ordinary man; the third, tolerance, breadth, appreciation of the excellencies of variety and independence, which prefers, above everything, to give unhindered opportunity to the exceptional and to the inspiring. The second ingredient is the best possession of the great party of Proletariat. But the first and third require the qualities of the party which, by its traditions and ancient sympathies, has been the home of Economic Individualism and Social Liberty"; ver In: KEYNES, John Maynard. "Liberalism and Labour". (Essays in Persuasion. New York/London: W. W. Norton, 1963, p. 344-345. O texto se refere ao pronunciamento (speech) realizado no Manchester Reform Club, February 9, 1926.

<sup>2</sup> Ver, sobre o assunto, MYLES, Gareth D. *Public Economics*. Cambridge: Cambridge Press, 2002, p. 03. Conforme SALANIÉ a teoria da incidência tributária e suas implicações no equilíbrio geral somente foram surgir com os estudos de Harberger em 1962; ver in HARBERGER, A. *The incidence of the corporation tax*. *Journal of Political Economy*, n. 70, 1962, p. 215-240. Esta afirmação não destoa do fato do autor afirmar que desde Adam Smith e David Ricardo a tributação tinha sido tratada de modo bastante aprofundado, contudo pelo lado da oferta ("*analysis was based on supply*"); ver in SALANIÉ, *op. cit.*, p. 16.

<sup>3</sup> Cf. Myles, *op. cit.*, p. 05. Assim, no dizer de Oliver Holmes: "*taxes are what we pay for civilized society*", ver in Justice Oliver Wendell Holmes, in *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S., 100, (1927) (dissenting). No mesmo sentido expressou de modo semelhante Ricardo Lobo Tôres em sua obra "A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal", ao afirmar serem os tributos o "preço da liberdade", cuja leitura preferimos fazer como sendo a "contribuição à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade".

existem motivações decorrentes de vontade de promoção de políticas públicas de bem-estar social ("*welfare-motivated policies*"). Este pode ser considerado o aspecto da equidade nas políticas de finanças públicas.

A moderna teoria econômica demonstrou, contudo, que o mercado não é perfeito e apresenta, de modo geral, duas grandes falhas: (i) bens públicos exclusivos (*não rivais*), visto que um agente pode consumir sem reduzir o consumo de outros agentes e (ii) *presença de efeitos externos* ("*presence of external effects*"), dado que o mercado não pode alcançar sozinho o seu nível ótimo. Basta pensar no problema do financiamento das políticas públicas em matéria de saúde que iremos compreender o problema de bens públicos exclusivos, visto que o fornecimento de remédios raros pode implicar em ausência de recursos para outros remédios. De outra parte, a ideia de que o mercado sozinho não pode gerar o máximo de eficiência parte do pressuposto de que existem limitações e falhas de mercado, tal como exemplo a impossibilidade de se pensar em uma privatização da defesa nacional e mesmo da moeda, como sendo algo eficiente.

Dessa forma, têm sido propostos os "*tributos corretivos*" ("*corrective taxes*") como formas de corrigir falhas de mercado ("*market failure*").<sup>4</sup> Mesmo Adam Smith considerava que os tributos são "*preços*" a serem pagos para o fornecimento de três categorias de bens públicos para seus súditos: defesa, justiça e bens públicos sujeitos a externalidades (p.ex.: educação primária). Alguns autores irão defender ardorosamente esta tese (Pigou) e outros irão questionar a eficiência do Estado manipular tributos para corrigir o mercado (Coase e Hayek). Cabe ressaltar o importante alerta destes autores de que a intervenção estatal poderá causar mais danos do que benefícios, visto que o Estado pode ser manipulado por lobbies, oportunistas e burocratas que buscam privatizar o bem público para si em uma nova espécie de patrimonialismo e retirar renda de todos para si, usando belas bandeiras sociais (*rent seeking*)

Torna-se claro que equidade e eficiência entrem geralmente em conflito em termos econômicos.<sup>5</sup> O princípio da *neutralidade fiscal* representava no âmbito jurídico esta tentativa de ponderar estes dois interesses distintos dentro da compreensão anterior. Nessa visão 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, se estuda as implicações que induções podem provocar no sistema de preços ("*induced changes in the prices of goods*"), especialmente a tributação.

<sup>4</sup> Sobre o assunto ver SALANIÉ, Bernard. *The economics of taxation*. Cambridge/London: MIT Press, 2003; HETTICH, W. et WINER, S. *The political economical of taxation in* MUELLER, D. *Perspectives on Public Choice*. Cambridge: Cambridge Press, 1997; MUSGRAVE, R. *Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill, 1959; NOZIK, R. *Anarchy, State and Utopia*. Basic Books, 1974; STEINMO, S. *Taxation and Democracy*. Yale University Press, 1993 e SALANIÉ, Bernard. *The microeconomics of Market Failures*. Cambridge: MIT Press, 2000.

<sup>5</sup> Assim, conforme Myles: "Due to their distinct nature, it is inevitable that the aims of equity and efficiency regularly conflict"; ver in Myles, Gareth D. *Public Economics*. Cambridge: Cambridge Press, 2002, p. 07.

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 estes pressupostos a teoria econômica orientava a política fiscal a procurar a assunção de três objetivos: (i) financiar as despesas públicas; (ii) controlar a economia e (iii) organizar o comportamento dos agentes econômicos.<sup>6</sup>

#### (i) O financiamento do Estado

A questão central das finanças públicas, em qualquer nação, é qual o tamanho apropriado do Estado?<sup>7</sup> Ou melhor, dizendo: quais as tarefas públicas que o Estado deverá desenvolver? Quais e como irá proceder a promoção dos direitos fundamentais?

A discrepância entre as tarefas públicas e os encargos produz um conflito insolúvel entre o Estado e o seu financiamento pela sociedade. Por outro lado, as questões relativas ao orçamento e seu método envolvem questões da maior relevância, dado que o Estado possui objetivos de longo prazo que devem ser considerados na equação entre o financiamento e seus encargos e, portanto, considerações anuais são incapazes de prever, tais como previdência social, obras de infraestrutura e mesmo educação.

O texto constitucional respondeu esta questão de modo claro ao afirmar que:

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: [...].

Desse modo, a Ordem Constitucional Econômica está fundada na ideia de justiça social, de tal modo que o capítulo econômico, fiscal e social devem ser lidos integradamente e com base em princípios comuns. Não é possível entender que o texto de 1988 deseje um Estado Mínimo quando garante a saúde, a educação e a Seguridade Social como meios de realização de uma existência digna.

Desse modo, a defesa da concorrência pode ser considerada como um ponto de encontro e equilíbrio entre os princípios da liberdade fiscal e da promoção da igualdade material no Estado Democrático de Direito, de tal forma que nem se defenda absurdamente a neutralidade fiscal em prol de uma livre iniciativa sem freios e nem um intervencionismo fiscal exagerado em prol da promoção da igualdade social.

#### (ii) O controle da economia

Há uma visão geral, dentro do pensamento *keynesiano*, de que o uso de medidas fiscais, tal como a manipulação de receitas e despesas públicas pode influenciar

<sup>6</sup> Nesse sentido, Musgrave são três as funções do governo: "allocation, to provide public goods and remedy market failures", "redistribution" e "stabilization, as pertains to macroeconomic interventions (including automatic stabilizers"; ver *in* MUSGRAVE, R. Theory of Public Finance. New York: McGraw-Hill, 1959.

<sup>7</sup> Ver FELDSTEIN, Martin. How Big Should Government Be? 50, *National Tax Journal*, 197, 1997, p. 197.

outros agregados econômicos relevantes, tais como: o emprego, a renda, a inflação, o crescimento, entre outros.<sup>8</sup>

Dessa forma, diversas medidas foram implementadas em períodos de crise para incentivar uma recuperação econômica, o que foi denominado de medidas contracíclicas ("*counter cyclical economic stimulus*"). Autores diversos, dentre eles o mais importante foi Milton Friedman, questionaram a validade desses procedimentos, alegando que o equilíbrio econômico não obedece diretamente a aplicação de medidas fiscais e que mesmo elas podem permitir o aumento da inflação e a manutenção do desemprego ao mesmo tempo (estagflação).

Existem, contudo, diversos modos de aplicação de medidas contra-cíclicas ainda em vigor, tais como o uso generalizado nos países do mundo de um imposto de renda progressivo como forma de estabilização da renda nos ciclos econômicos, tributando mais em períodos de elevação da renda e menos nos períodos de depressão.<sup>9</sup>

Apesar destes ditames o texto constitucional brasileiro dialoga tanto com a ideia de um planejamento econômico normativo, regulador e de uma intervenção limitada em alguns setores sociais. Nesse sentido determina o art. 174 do texto constitucional que:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

### (iii) Organizar o comportamento dos agentes econômicos

Este aspecto está relacionado à promoção de políticas mediante a utilização de medidas fiscais. Assim, podem ser consideradas como exemplos: o incentivo à poupança, ao investimento, à distribuição de renda ou à moradia.<sup>10</sup> Outro número significativo de elementos poderia ser citado, não apenas na ordem econômica, mas igualmente na ordem social, tal como: a promoção de um sistema econômico auto-sustentável (verde), da família, da cultura, entre outros.

Inexistem, contudo, certezas sobre a capacidade da política fiscal produzir resultados satisfatórios na organização do comportamento dos agentes econômicos. Entendeu-se que tanto as saídas neoclássicas, quanto *keynesianas* foram insuficientes para responder aos desafios atuais. Contudo, torna-se claro que a viabilidade do mercado capitalista depende da realização simultânea da aquisição de níveis de poupança e formação de capital compatíveis com o crescimento econômico e o pleno emprego sem inflação<sup>11</sup>. A tributação do capital e da renda cumpre um papel fundamental na formação de expectativas dos agentes econômicos não apenas no longo prazo, mas igualmente no curto prazo, indicando as melhores saídas para momentos de dificuldade econômica, tal como na recessão.

<sup>8</sup> Cf. OLIVER, Philip D. *Tax Policy: readings and materials*. New York: Foundations Press/Thompson West, 2004, p. 19.

<sup>9</sup> Cf. *idem*, p. 27.

<sup>10</sup> Cf. *idem*, *ibidem*.

<sup>11</sup> Cf. OLIVER, *op. cit.*, p. 34.

Diversas questões irão ocupar a agenda sobre os temas envolvendo tributação e finanças públicas, tais como: o federalismo fiscal, a questão dos incentivos fiscais, da evasão fiscal e dos tributos em espécie e a sua influência em uma economia competitiva (tributo sobre a renda, capital, propriedade e consumo).

Todas estas observações, contudo, partem da observação que para financiar o fornecimento de bens públicos ("public goods"), redistribuir renda ou controlar a economia; o Estado faz uso de transferências de riqueza privada ("non-lump-sum transfers"<sup>12</sup>) para o setor público que se fundamentam em decisões econômicas dos agentes privados, especialmente, devido ao fato de que a tributação contemporânea funda-se em uma incidência sobre fatos econômicos.<sup>13</sup>

Novamente o texto constitucional admite a extrafiscalidade como forma de controle na economia, por meio do IPI, IOF, II e IE, bem como no caso do IR, ICMS e todos os demais tributos.

Estas questões foram respondidas pelo texto constitucional de 1988 e a resposta induz ao entendimento de que não é possível continuar defendendo a primazia do princípio da neutralidade fiscal no sistema constitucional brasileiro e este deve ser superado pelo princípio da livre concorrência.

Dessa forma somente se pode interpretar da impossibilidade de defender uma ideia de neutralidade fiscal como sendo o princípio norteador das relações entre o Sistema Tributário Nacional e a Ordem Econômica e Financeira. Devemos, portanto, encontrar outro princípio que possa orientar esta relação. Em nosso entender este princípio é o da defesa da concorrência leal, inscrito no art. 170, inc. IV (livre concorrência).

O princípio da livre concorrência encontra-se estabelecido no texto constitucional e na Lei 8.884/90, que determina em seu artigo 20 as condutas que consideram como atentatórias da livre concorrência: limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, bem como dominar mercado relevante de bens e serviços, aumentar arbitrariamente os lucros, exercer posição abusiva.<sup>14</sup>

A livre concorrência possui diversos significados sendo seu significado como condições leais de competição, em que os melhores agentes econômicos serão premiados por sua eficiência e não por condições artificiais ou maliciosas de ganhos perante os demais competidores. Este entendimento se extrai da leitura do disposto no art. 20, § 1º da Lei 8.884/90 que dispõe que as posições em mercado devem ser alcançadas unicamente pelo uso eficiente das estruturas empresariais (§ 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").

<sup>12</sup> Assim, "lump sum transfers", ou seja, transferências totais, ao invés de pagamentos menores e periódicos.

<sup>13</sup> Cf. SALANIÉ, Bernard. *The economics of taxation*. Cambridge/London: MIT Press, 2003, p. 09.

<sup>14</sup> "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."

A importância da tributação para garantir um regime de concorrência efetiva está prevista no art. 146-A do texto constitucional, acrescentado pela Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003. Conforme este 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.

Desse modo, reconhece-se claramente a importância da tributação para que exista um regime de concorrência que não seja afetado pela tributação. Dois exemplos importantes de utilização do princípio da livre concorrência em matéria tributária podem ser citados: o caso dos benefícios fiscais e das sanções políticas.

O tema dos incentivos fiscais foi tratado pelo CADE no Processo Administrativo 038/99, em uma decisão relevante sobre o assunto, apresentado pelo PNBE (*Pensamento Nacional das Bases Empresariais*). Nesse caso, o Plenário do CADE apreciou uma consulta acerca da adequação dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados-Membros às empresas, prática conhecida como "Guerra Fiscal", à legislação de defesa da livre concorrência. Segundo a consulta "guerra fiscal pode levar a situações de alocação ineficiente de recursos na economia e a condições que permitam a uma empresa deter 'domínio do mercado'."

Um exemplo citado na Consulta refere-se ao caso pelo qual a desoneração tributária (incentivos fiscais ou financeiro-fiscais) resulta em um efeito sobre o custo de funcionamento das empresas beneficiadas e sobre os mercados em que estas atuam. Assim, como estudo de caso levantou-se o impacto da redução do ICMS no lucro das empresas do setor de sabonetes:

Alíquotas do ICMS	Lucro/Faturamento	Varição do ICMS	Varição do Lucro
18%	2,71%	0%	0%
12%	6,20%	- 33%	128%
9%	8,54%	- 56%	215%
0%	13,21%	- 100%	388%

O regime de proteção da concorrência no Brasil é determinado pela Lei 8.884/94, que determina que as infrações à ordem econômica (abuso de poder dominante, cartelização ou monopolização) deverão ser investigadas, julgadas e punidas pelos órgãos que compõem o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência: CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) e SDE (Secretaria de Direito Econômico), com a possível participação da SEAE (Secretaria de Acompanhamento Econômico).

Pela importância das conclusões cabe aqui citar o entendimento alcançado na Consulta nº 038/99:



- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam "predatoriamente" eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.

No presente caso decidiu o Plenário do CADE em 22 de março de 2000, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, determinando o encaminhamento de cópia do relatório, voto e acórdão à Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, ao Supremo Tribunal Federal e ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Entendemos, contudo, que o presente caso ainda não encerrou a questão visto que a edição da Emenda Constitucional que incorporou o art. 146-A exige que exista uma harmonização entre o sistema de proteção da concorrência e o Sistema Nacional Tributário.

Outro caso relevante foi julgado na questão envolvendo a *American Virginia*, em que entendeu o STF que o inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI resulta em comportamento ofensivo à livre concorrência. Em que pese a singularidade do mercado e do caso manteve a Corte a interdição do estabelecimento e cancelamento do registro especial de fornecimento de cigarros, visto que esta indústria de cigarros deixava sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência. No caso, ponderando a corte sobre a proteção do direito fundamental de estabelecimento e a defesa da concorrência, entendeu de modo excepcional afastar a tendência da Corte e promover a punição da empresa.

Diversos são os questionamentos que devem seguir em questões tão relevantes como: incentivos fiscais, planejamentos tributários, parcelamentos especiais, regimes especiais de tributação, redução das desigualdades regionais, etc. Acreditamos, contudo, que o uso do instrumental da livre concorrência trará resultados práticos e teóricos mais fecundos que a velha tese da neutralidade fiscal.

A tributação entre empresas deve ser realizada em condições isonômicas de competição e não em condições neutras, visto que este conceito de neutralidade carece de sentido em nosso sistema.

## 2 Do princípio da livre concorrência como orientador das relações entre a ordem tributária e a ordem econômica

As escolhas que implicam em tornar a aquisição, manutenção ou circulação de determinados bens mais acessíveis ou mais difíceis são escolhas que devem ser orientadas por *critérios de justiça e eficiência*.<sup>15</sup> Assim, por exemplo, se os produtos essenciais (cesta básica) sofrerem uma tributação elevada o próprio sistema será injusto por onerar mais gravosamente as camadas de baixa renda da sociedade. Por outro lado, a concessão de incentivos fiscais para uma indústria nascente e importante como a de biotecnologia ou nanotecnologia deve ser orientada não apenas por critérios de justiça, mas também por critérios de eficiência econômica, visto que toda a tributação deve realizar-se sobre fatos econômicos. Nem sempre, contudo, os critérios de justiça e eficiência produzem soluções harmônicas, existindo casos de antinomias entre eles, o que implica a necessidade de uma avaliação intersistêmica do modo de (re)estabelecer um equilíbrio entre justiça e eficiência.

O princípio de defesa da concorrência se relaciona diretamente com a proteção da igualdade e da vedação do tratamento discriminatório. O princípio da igualdade possui um sentido bastante ligado à noção instrumental de garantia da eficiência de mercado, da proteção das condições de concorrência efetiva e livre circulação de bens. Possui, assim, uma semelhança o sentido presente nas legislações nacionais que entendem o princípio como uma forma de "*limitação de competência*" e "*proteção contra o arbítrio*" e é considerado um direito fundamental.

O tratamento discriminatório foi objeto de variada jurisprudência europeia que caracterizou a discriminação como "*tratamento diferenciado para situações comparáveis*" (*dissimilar treatment of comparable situations*), no caso *Société des Fonderies de Pont-à-Mousson*, 1959. Por sua vez, no caso *Klöckner* (1962) considerou esta como sendo a diferenciação injustificada pela inexistência de diferenças objetivas (*without such differentiation being justified by the existence of substantial objective differences*). Contudo, desde, o caso *Ruckdeschel* (1977) tem sido adotada a fórmula de que o princípio da igualdade de tratamento "*requer que situações similares não devem ser tratadas diferentemente, salvo se a diferenciação for objetivamente justificada*" (*requires that similar situations shall not be treated differently unless differentiation is objectively justified*).

<sup>15</sup> Cf. Tipke: "Richtig verstanden können Steuergerechtigkeit und ökonomische Effizienz oder Neutralität durchaus konforme Ziele sein"; ver in Tipke, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. 2. Auf., Köln: Dr. Otto Schmidt, 2003, p. 591.

Esta caracterização formal do princípio da igualdade de tratamento foi gradativamente sendo superado por um conceito substantivo (*Italian Refrigerators Case -1963*). Nesse caso entendeu-se que o "tratamento diferenciado de situações não-comparáveis não implica automaticamente a conclusão de que houve discriminação" (*the different treatment of non-comparable situations does not lead automatically to the conclusion that there is discrimination*). Assim, uma aparente discriminação pode na verdade apresentar uma substantiva ausência de discriminação.

Historicamente a neutralidade econômica da tributação foi entendida como uma forma do Estado implementar suas políticas com o mínimo de efeitos para a sociedade ("*minimum loss to society*"), bem como a sua influência sobre as decisões econômicas dos agentes privados deve ser realizada de modo a influenciar o mínimo possível sobre o sistema de formação de preços. A ofensa a estas premissas implica na ineficiência geral do sistema econômico.

Outra forma de refletir sobre a relação entre a tributação e a concorrência está no fato que os tributos influenciam a percepção dos preços em mercado, de tal modo que os agentes não possuem as melhores condições de escolher sobre determinada decisão econômica. Para entendermos melhor este princípio torna-se necessária a análise da influência que exerce a tributação no equilíbrio geral do sistema, ou seja, sobre as decisões dos agentes e na formação de preços. A percepção dos agentes gera distorções na coordenação eficiente dos agentes, assim, por exemplo, os consumidores percebem os preços após a incidência da tributação ("*after-tax prices*"), enquanto que os produtores os percebem antes da tributação ("*before-tax prices*"). Não há como ocorrer uma ação coordenada, visto que os agentes percebem diferentemente os sinais enviados pelo mercado.<sup>16</sup>

## 2.1 Os efeitos gerais da tributação

Os efeitos gerais da tributação podem divididos da seguinte forma quanto aos tributos sobre: (i) a renda; (ii) consumo e (iii) folha de pagamentos.

### *Os efeitos gerais da tributação a renda das pessoas físicas*

A tributação da renda afeta a oferta de mão de obra, em um primeiro sentido diminuindo a renda e, em consequência, implicando em uma diminuição da demanda por tempo livre ("*leisure*") e implica em uma oferta maior de força de trabalho. A redução de salários, pelo aumento da oferta de força de trabalho, por sua vez, diminui novamente a renda e, por conseguinte tornando menos atrativa a oferta de trabalho, incentivando o suprimento de atividades no setor informal da economia, em tempo integral ou parcial, dado que este é um setor não tributado.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Cf. *Idem*, p. 35.

<sup>17</sup> Cf. *Idem*, p. 38 e 44.

A leitura tradicional deste aspecto nos diz que a tributação, nesse sentido, deve agir de modo a influenciar o mínimo possível a oferta de trabalho, sem estimular o mercado informal, reduzindo o mínimo à renda pessoal. Poderíamos rere este caso dizendo que a tributação não pode gerar condições desleais de competição entre setores diferentes do mercado de trabalho, salvo se existir uma condição importante para superar este princípio, tal como um incentivo a determinado setor econômico ou regional.

A própria livre concorrência pode ser afastada no modelo europeu e brasileiro de proteção da concorrência em casos que outros valores mais importantes estão em choque com a liberdade comercial, tais como a vida, a saúde pública, etc. Assim determina o texto constitucional políticas de combate aos desequilíbrios regionais:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;* [...]

Ou políticas de incentivo às micro e pequenas empresas:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, *visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias*, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Cabe ressaltar que esta intervenção deverá ocorrer em caráter excepcional e limitado e sempre minimizando os danos à livre concorrência, visto que os incentivos fiscais mal utilizados podem produzir o efeito contrário de reduzir a miséria e as desigualdades e ser um ponto de manutenção de privilégios e monopólios privados.

#### *Os efeitos gerais da tributação o consumo*

Os efeitos da tributação sobre o consumo dependem de capacidade de realizar escolhas econômicas e mudanças de comportamento (*elasticidade*). Desse modo, quanto menor for a possibilidade de alterar minhas escolhas e mudar meu comportamento menor será a elasticidade desta situação. Dessa forma: (a) se a demanda possuir maior elasticidade do que a oferta, então tributação sobre o consumo influenciará pouco o preço ao consumidor e, portanto, os produtores carregarão todo o peso da tributação.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Cf. *Idem*, p. 19.

Se por outro lado, (b) a oferta possuir maior *elasticidade* do que a demanda, então o peso da tributação sobre o consumo será transferido diretamente para o consumidor. A regra poderia ser explicada da seguinte forma: *a parte do ciclo econômico (produção ou consumo) que possuir menor flexibilidade para alterar o seu comportamento econômico e não puder realizar escolhas alternativas irá suportar a maior parte do peso da tributação*. Imagine-se a tributação sobre produtos essenciais da cesta básica, não há como os impostos sobre estes produtos não afetarem as classes mais desfavorecidas, por outro lado, a tributação sobre bens supérfluos não implicam em grande dano à dignidade da pessoa humana. O grande problema está em categorizar o que é supérfluo e o que é essencial, assim poderíamos perguntar: o lazer é supérfluo? E os bens culturais? Não se trata de uma questão simples de responder de imediato e depende da situação econômico e social de cada nação.

Cabe novamente perguntar aqui se existe ou se deve existir uma neutralidade fiscal nos tributos sobre o consumo? Não podemos afirmar existir um modelo geral de neutralidade, mas podemos corroborar a afirmação de que a tributação deve evitar gerar ineficiências no sistema, melhor dizendo, é vedado constitucionalmente toda ação econômica que vise falsear, limitar ou prejudicar a livre concorrência de mercado. Esta tese tem por objetivo permitir um equilíbrio entre o lado da oferta (produção) ou do consumidor, o que em longo prazo propõe em evitar sérias distorções no sistema produtivo ou na renda geral da sociedade.

#### *Os efeitos gerais da tributação a folha de pagamentos*

Neste caso torna-se mais clara a inexistência de uma neutralidade fiscal do sistema, visto que ele é altamente protetivo de setores mais carentes da sociedade, dado que é melhor deixar de retirar a renda da sociedade do que retirá-la para redistribuí-la, visto que existem custos administrativos de controle (burocracia social) que acabam sugando a renda que deveria ser redistribuída. Entende-se que é mais eficiente permitir que os setores mais necessitados se desenvolvam sem enfraquecer a classe média e os setores assalariados mais bem pagos.

Na maioria dos países a seguridade social é financiada pela tributação sobre a folha de pagamento ("*payroll taxes base on wages*") e, muitas vezes, há uma repartição de ônus entre empregados e empregadores. Tal distinção, contudo, é tida por irrisória, visto que o impacto na oferta de trabalho e no emprego será o mesmo.

Novamente, 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. Tomemos os seguintes exemplos:<sup>19</sup>

– *trabalhadores menos qualificados*, geralmente, possuem menores possibilidades de competição no mercado, estando mais sujeitos ao aumento de carga na folha de pagamentos, visto que estão mais sujeitos às reduções de produção ou lucratividade;

<sup>19</sup> Cf. SALANIÉ, *op. cit.*, p. 18-19.

– *trabalhadores mais qualificados*, geralmente, estão menos sujeitos ao desemprego por possuírem uma maior empregabilidade e escassez e, portanto, a demanda por parte destes profissionais tende a ser menos elástica;

– *sexo*: as trabalhadoras mulheres tendem a possuir uma maior elasticidade, podendo optar por dedicarem-se (total ou parcialmente) ao cuidado dos filhos e deixar o trabalhador masculino com a tarefa pelo sustento. Dessa forma, trabalhadores do sexo masculino e menos qualificados possuem um pequeno grau de elasticidade, estando mais sujeitos aos efeitos do aumento da tributação da folha de pagamentos.

A tributação, dessa forma, deve se preocupar com os seus efeitos sobre o mercado de trabalho, tentando evitar que se torne em um fator de desemprego ou desabastecimento do mercado de profissionais qualificados. Desse modo, dispõe claramente o art. 195, § 9º da CF/88 que determina que:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

A proteção da concorrência leal deve ser combinada com a proteção do trabalho e a busca constitucional do pleno emprego (art. 170, inc. VIII CF/88).

## 2.2 Do conteúdo do princípio da defesa da concorrência em matéria tributária

O princípio da *defesa da concorrência em matéria tributária* estabelece um *valor* ou *fim*, qual seja diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências no sistema econômico que impliquem em restrição, falseamento ou prejuízo da competição leal em mercado.<sup>20</sup> 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 um tratamento anti-isotômico e ineficiente nas decisões econômicas é o grande desiderato do Direito Tributário. Cabe notar que o sistema não propugna uma proteção absoluta da livre concorrência, mas de uma defesa da concorrência efetiva em um contexto constitucional de valorização do trabalho, dos direitos sociais, do contribuinte e dos consumidores.

<sup>20</sup> Assim entende SALANIÉ que: "In the economic world an economic action, an institution, a law, do not generate only one effect but a whole series of effects. Only the first effect is obvious. It is simultaneously with its cause: it can be seen. The others only unroll in succession. They cannot be seen: we are lucky if we can predict them"; ver in SALANIÉ, *op. cit.*, p. 15.

### 2.2.1 Dos sentidos do princípio da livre concorrência

Os princípios para um alcançar um *sistema tributário ótimo*, segundo Adam Smith, são:<sup>21</sup> (i) *equidade*: a tributação deve estar relacionada a capacidade contributiva do contribuinte ("*ability to pay*"); (ii) *clareza*: os tributos deve ser claros e não arbitrários; (iii) *razoabilidade*: os tributos devem ser arrecadados no modo menos oneroso possível ("*be collected in a reasonably painless way*"); e (iv) *deve produzir o menor custo possível*: tanto em termos arrecadatários, quanto nas ineficiências que provocam no ambiente econômico. Adicionam os autores modernos o papel de *estabilizador fiscal*, ou seja, a capacidade de adaptar-se aos ciclos econômicos e as suas flutuações.

O *sentido* da proteção da livre concorrência em matéria tributária está na noção de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública, impedindo que as intervenções fiscais sejam instrumentos discriminatórios de proteção econômica ilegítima, para monopólios, grupos privados e amigos do poder. A tributação deve ser o mais eficiente possível, ou seja, *não deve se constituir em um elemento ilegítimo 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 da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento. Não se pode mais acreditar na possibilidade da tributação ser o mais neutra possível, visto que o próprio sistema constitucional não é neutro.

A utilização da função *extrafiscal* do direito tributário deve, contudo, continuar a ser entendida como sendo 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.

### 2.3 Da aplicação do princípio livre concorrência em matéria tributária

O princípio da livre concorrência em matéria tributária deve em sua aplicação tentar alcançar os preceitos de eficiência e menor onerosidade e influência possível nas decisões dos agentes econômicos, de modo a impedir as condutas que visem falsear, restringir ou prejudicar a liberdade econômica.

O conceito de livre concorrência em matéria tributária pode ser entendido em dois aspectos principais: *interno* e *externo*. Em sentido interno, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos a *mesma carga fiscal, sob pena de proteção indevida de um determinado setor ou empresário*. A livre concorrência em matéria tributária em sentido *externo* relaciona-se com a ideia de que a tributação deve combinar dois elementos aparentemente contraditórios: a proteção da livre iniciativa e a promoção de direitos sociais. A livre concorrência deve ser utilizada como forma de solução de conflitos aos casos de concessão de incentivos e benefícios fiscais e outras formas de proteção social, verificando quando estes na verdade prejudicam a ordem econômica e social.

<sup>21</sup> Cf. SALANIÉ, *op. cit.*, p. 59.

### 2.3.1 Da livre concorrência nos tributos sobre a renda

A neutralidade fiscal sempre foi utilizada nos tributos sobre a renda para exigir que a tributação evitasse a distorção na alocação de capital, renda, trabalho, investimento e na poupança privada. Especialmente podemos destacar os elementos que visam evitar a dupla tributação da renda, a não tributação dos dividendos, entre outros. Trata-se inclusive de um conceito consagrado na literatura tributária internacional e que deve ser lida com a noção de proteção da concorrência leal entre empresas nacionais e multinacionais, bem como entre os próprios países, de modo a evitar a "guerra fiscal" ou a competição fiscal danosa (*tax harmful competition*).

### 2.3.2 Da livre concorrência nos tributos sobre o consumo

Historicamente a neutralidade fiscal nos tributos sobre o consumo procura preservar a não-cumulatividade dos tributos sobre a formação dos preços finais ao consumidor. A experiência mais relevante sobre o assunto encontra-se nos "impostos sobre o valor adicionado" (VAT), os quais podem variar em função de sua extensão vertical<sup>22</sup>.

Os "impostos sobre o valor adicionado" (VAT) podem variar, também, quanto ao tipo, sendo possível assumirem as seguintes formas: (a) sobre o consumo ("*consumption type*"); (b) sobre o rendimento ("*income type*") e (c) sobre o produto ("*product type*").

Os "impostos sobre o valor adicionado" sobre o consumo ("*consumption type*") são aqueles nos quais todas as compras para uso na produção são dedutíveis do cálculo do valor final do valor adicionado, sendo parte da base de cálculo tão somente os impostos utilizados no consumo privado. As classes de impostos sobre o valor adicionado, tomando por base o rendimento ("*income type*"), consideram como indedutíveis no VAT o preço de compra dos bens de capital duráveis no momento de compra. No tipo "produto" ("*product type*"), são indedutíveis o VAT pago na compra de equipamentos.<sup>23</sup>

Acreditamos que o princípio da livre concorrência em matéria tributária adquire uma importância ímpar na estruturação da tributação sobre o consumo em países que tem múltiplas jurisdições fiscais, como o Brasil, ao lado da noção de tributação eficiente. Como exemplo poderíamos a legislação sobre o IVA na União Europeia. Cabe ressaltar que a legislação e doutrina, nacional e estrangeira, continua a listar o princípio da neutralidade fiscal como um dos mais importantes a orientar a tributação sobre o consumo. Em nosso, entender, este princípio deve ser reinterpretado ao lado do princípio da livre concorrência, da vedação de condutas discriminatórias e da proteção extrafiscal de setores sociais.

<sup>22</sup> Assim "when the vertical coverage forward from manufacturing extends through the retail level encompassing all retailers, VAT, can be classified as an all-stage non-cumulative tax. When the tax extends from manufacturing through the last wholesale transaction the VAT may be classified as dual-stage non-cumulative tax. When the value added principle is used within the manufacturing section only, with tax applying to each manufacturer on his value added but not to wholesalers or retainers (except to a limited degree), VAT may be classified as a single-stage non-cumulative tax". Ver *in Terra/Kajus, idem*, p. 29.

<sup>23</sup> Ver, sobre o assunto, *in Terra/ Kajus, idem*, p. 30.



## Considerações finais

O presente artigo apresenta como principais conclusões sobre o *princípio da livre concorrência em matéria tributária*:

1. O princípio da livre concorrência é o mais importante princípio a orientar as relações entre o Sistema Tributário Nacional e Ordem Constitucional Econômica, devendo superar o princípio da neutralidade fiscal como princípio fundamental na leitura dos demais subprincípios tributários (não cumulatividade, uniformidade geográfica, redução das desigualdades, etc.).

2. O princípio da livre concorrência deve ser lido como capaz de harmonizar os valores constitucionais da liberdade e da igualdade, possibilitando que eventuais conflitos sejam resolvidos, superando a tensão entre a Ordem Econômica, que trata da produção e distribuição de bens em regime de livre iniciativa e a Ordem Social que exige a redistribuição de bens.

3. O princípio da livre concorrência em matéria tributária deve ser relido a luz da interpretação da necessária concorrência leal em um mercado imperfeito e com objetivo constitucional de fundar a justiça econômica e social, nos termos do art. 170 da CF/88;

4. Torna-se claro que equidade e eficiência entrem geralmente em conflito em termos econômicos. O princípio da livre concorrência em matéria tributária supera o sentido da *neutralidade fiscal*, como meio de ponderação entre estes dois interesses distintos.

5. O princípio da livre concorrência em matéria tributária estabelece um *valor* ou *fim*, qual seja permitir que as competições entre agentes econômicos, na produção e distribuição de bens e serviços, sejam motivados por critérios de eficiência, evitando distorções e conseqüente ineficiências no sistema econômico, bem como toda e qualquer conduta que limite, restrinja ou falseie a concorrência.

6. A busca de um *sistema tributário ótimo*, ou seja, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais, incentivando um sistema econômico fundado na livre concorrência entre os agentes econômicos, passa a ser o grande desiderato do Direito Tributário.

7. O próprio princípio da neutralidade fiscal deve ser substituído pelos princípios da livre concorrência, da proibição de tratamento discriminatório, da proteção extrafiscal de valores sociais constitucionais e da eficiência fiscal (art. 37 da CF/88).

## Bibliografia

AUERBACH, Alan J.; HINES JR., James R. Taxation and Economic Efficiency. National Bureau of Economic Research Working Paper Series, Working Paper n. 8181, Mar. 2001. Disponível em: <<http://www.ssrn.com>>.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito*. São Paulo: Elsevier, 2009.

ENGLISCH, Joachim. Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel. mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern. Mohr Siebeck: Tübingen. *JusPubl*, 174, 2008.

GUARDIA, Renata La. Os efeitos da sonegação fiscal na estrutura tributária ótima: experiência brasileira de aplicação das regras de "lump-sum taxation". Berkeley Program in Law & Economics. Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers. University of California, Berkeley. Year 2007 Paper 043007-6. Disponível em: <http://repositories.cdlib.org/bple/alacde/043007-6>. Acesso em: 15 set. 2007.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: *Direito Tributário – homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998.

MUSGRAVE, R. *Theory of public finance*. New York: McGraw-Hill, 1959.

SALANIÉ, Bernard. *The economics of taxation*. Cambridge/London: MIT Press, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SKINNER, Jonathan; ENGEN, Eric M.. In: *Taxation and economic growth*. National Bureau of Economic Research Working Paper Series, Working Paper n. 5826, Nov. 1996.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. Auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2003.

TÔRRES, Heleno. Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2.