



EM BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL: UMA LEITURA ATUAL DO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE*

IN SEARCH OF TAX JUSTICE: A CURRENT READING OF THE PRINCIPLE OF NEUTRALITY

Aline Vitalis**

Resumo: O objetivo principal do presente trabalho é abordar a relação existente entre o princípio da neutralidade fiscal, a preservação da livre concorrência e a justiça fiscal, no contexto atual de regulação econômica. O princípio da neutralidade fiscal é apresentado sob perspectivas diversas, defendendo-se uma leitura atual do princípio, que na sua vertente positiva legitima a intervenção do Estado na economia, inclusive mediante a imposição tributária.

Palavras-chave: Livre concorrência. Neutralidade fiscal. Justiça fiscal.

Abstract: The main goal of this study is to discuss the relationship among the principle of tax neutrality, the preservation of free competition and tax justice, from the current context of economic regulation. The principle of tax neutrality is presented from different perspectives and it is defended a current reading of the principle, which in its positive sense legitimizes the state intervention in the economy, including through taxation.

Keywords: Free competition. Tax neutrality. Tax justice.

Sumário: 1.Introdução. 2. O princípio da neutralidade fiscal: algumas considerações iniciais. 3. O princípio da neutralidade fiscal nas constituições portuguesa e brasileira. 4. A neutralidade fiscal e o dever do estado de assegurar a livre concorrência. 5. A tributação e a justiça fiscal: o eterno dilema entre eficiência e justiça? 6. Em busca da justiça fiscal: uma interpretação atual do princípio da neutralidade. Conclusão. Bibliografia.

* Artigo submetido em 16 jan. 2017 e aceito para publicação em 17 mar. 2018.

** Procuradora da Fazenda Nacional, Mestre em Ciências Jurídico-Políticas (menção em Direito Constitucional) pela Universidade de Coimbra, Portugal.

1. INTRODUÇÃO

O contexto de crise econômico-financeira¹ atual traz à tona questionamentos e reflexões acerca da sociedade presente e das instituições, evidenciando as deficiências generalizadas do sistema como um todo, ao mesmo tempo em que possibilita vislumbrar a necessidade de mudanças. Sabidamente, são os momentos de crise que normalmente impõem o desafio de construção e a idealização de novos modelos e paradigmas.

Indiscutivelmente, a crise econômica presente reflete-se na crise dos orçamentos de Estado, decorrente, dentre outros aspectos, da diminuição das receitas públicas, cujas causas principais podem ser identificadas a partir da compressão da própria atividade econômica, da erosão da base tributável, da concorrência fiscal internacional, evasão e elisão fiscal, planejamento tributário abusivo, existência de paraísos fiscais, etc. Ao mesmo tempo em que a arrecadação diminui, observa-se que o nível de despesa pública mantém-se no mesmo patamar ou aumenta, diante de novas exigências sociais advindas do desemprego crescente e de necessidades sociais que emergem juntamente com o empobrecimento da população e o recrudescimento das desigualdades.

Sabe-se que o equilíbrio orçamental é comumente realizado através da redução das despesas públicas ou, ainda, mediante o aumento da arrecadação das receitas públicas, com destaque para as receitas tributárias. Todavia, considerando a redução da base tributável², o que se tem observado é um aumento considerável da tributação sobre a classe média e sobre os contribuintes que

¹ Para melhor compreensão da crise econômico-financeira desencadeada em 2008 e que permanece gerando efeitos no capitalismo global - também denominado de “*capitalismo de casino*”, na terminologia utilizada por Avelãs Nunes -, caracterizado pela predominância do capital financeiro sobre o capital produtivo, isto é, de investimentos de natureza especulativa, merece leitura AVELÃS NUNES, Antônio José. *Uma Leitura Crítica da Atual Crise do Capitalismo*, p. 1-48. Acerca do papel da fiscalidade no contexto de crise financeira, interessante a leitura de SANTOS, Antônio Carlos, “A crise financeira e a resposta da União Europeia: que papel para a fiscalidade?”, in *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Econômica*, coordenação de Sônia MONTEIRO, Suzana COSTA, Liliana PEREIRA, Vida Econômica, Porto, 2011, p. 21-40.

² A propósito do fenômeno da erosão da base tributável e desvio artificial de lucros, faz-se referência ao Projeto e Relatório BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”), elaborado pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que pode ser consultado no sítio <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>. A partir da constatação de que a erosão da base tributável e transferência artificial de lucros das empresas é um problema mundial, a organização propõe recomendações e medidas globais, na tentativa de trazer elementos para a minimização do problema.

não possuem meios de evitarem ou se evadirem da tributação³, ensejando uma pressão substancial sobre os referidos contribuintes e um distanciamento crescente da concretização da justiça fiscal.

Não se pode olvidar que um dos elementos mais importantes de legitimação da cidadania fiscal, consubstanciada na participação de todos os integrantes da sociedade para o custeio da máquina pública, é a percepção de solidariedade social, ou seja, de que todos contribuem para o sustento do Estado na medida de sua capacidade contributiva, em uma espécie de *contrato social*. Porém, se a percepção é diversa, isto é, se os contribuintes vislumbram que aqueles que mais poderiam contribuir não o fazem e que por este motivo há uma sobrecarga de imposição tributária sobre os demais, em flagrante violação da justiça fiscal, constata-se um risco de rompimento sistêmico da própria legitimidade do sistema fiscal.

O perigo concreto para o financiamento do Estado e das políticas públicas está no surgimento de um sentimento coletivo pautado na concepção de que o ideal é também encontrar meios de não pagar os impostos, com a consequente diminuição de sua aceitação social. Como resultado, tem-se uma espiral negativa de redução ainda maior da base tributável, uma vez que a administração fiscal não possui meios de fiscalização da totalidade dos contribuintes, além dos elevados custos subjacentes a tal empreitada.

Neste contexto desafiador de busca pela justiça fiscal, aspecto relevante que deve ser considerado é a relação existente entre tributação, livre iniciativa e livre concorrência, com destaque para as repercussões da intervenção do Estado na economia a partir da fiscalidade. Emerge aqui o princípio da neutralidade fiscal, cujo conteúdo e consequências, especialmente o vínculo existente com a justiça fiscal e a preservação da concorrência, serão objeto de análise no presente estudo.

2. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O princípio da neutralidade fiscal, tido como princípio norteador do sistema tributário, detém uma natureza essencialmente jurídico-econômica, que bem demonstra a relação próxima e

³ Seja através de planejamento fiscal agressivo seja mediante a utilização dos instrumentos financeiros existentes no modelo atual de capitalismo global.

inevitável entre direito e economia, especialmente no âmbito de obtenção de receitas pelo Estado Fiscal⁴. O seu conceito tem variado no tempo, muito embora a importância do princípio se mantenha como elemento orientador do Estado no âmbito da tributação, inclusive no que se refere à elaboração da respectiva política fiscal⁵, objetivando a construção e a manutenção de um ambiente concorrencial adequado.

Se na concepção liberal clássica ou ortodoxa defendia-se uma neutralidade fiscal absoluta⁶, hoje é inegável a relativização do conceito, a partir da constatação de que o imposto sempre interferirá de alguma forma no comportamento dos agentes econômicos, inexistindo tributação integralmente neutra. Ademais, a tributação - ainda que implique distorções no mercado - pode ser a forma de corrigir certas falhas do mercado e induzir comportamentos que se mostrem mais adequados ao interesse coletivo⁷, especialmente no contexto presente de Estado regulador.

⁴ Pode-se definir o Estado Fiscal como aquele que “tem nos impostos o seu principal suporte financeiro” para realizar a sua finalidade, fundada na razão pública ou razão de Estado. Em síntese, os impostos correspondem ao “preço” que os integrantes de uma sociedade organizada pagam pela liberdade e solidariedade que a caracterizam, solidariedade esta entendida como o elo e a integração de todos os participantes da sociedade ao todo coletivo. Deve-se mencionar a importância da cidadania fiscal em um contexto de Estado Fiscal, de modo que todos os membros da comunidade sejam também destinatários do dever de pagar impostos, logicamente, em conformidade com a respectiva capacidade contributiva. (Cf. NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 24, 26 e 34).

⁵ A respeito das possíveis diferenças conceituais da neutralidade fiscal na democracia e da busca pelas melhores definições e opções políticas a partir da perspectiva do bem-estar social, merece leitura o artigo de FORMBY, John P.; SMITH, W. James; THISTLE, Paul D., “On the Definition of Tax Neutrality: Distributional and Welfare Implications of Policy Alternatives”, in *Public Finance Quarterly*, vol. 20, n. 1, 1992, p. 3-23. Deve-se ressaltar, ainda, que a política fiscal varia conforme a realidade econômica e social de cada país. A título de exemplo, países mais pobres e em desenvolvimento apresentam um menor resultado financeiro decorrente da tributação sobre a renda, isso porque a maior parte da população não auferem recursos suficientes e não apresenta capacidade tributária para arcar com o pagamento do imposto. Já os países desenvolvidos têm boa parte de sua receita fiscal advinda da tributação sobre os rendimentos, pois há uma maior homogeneidade da própria população no tocante aos rendimentos recebidos. A respeito das diferenças entre as políticas fiscais dos países, verificar SANDFORD, Cedric, *Why tax systems differ – A comparative study of the political economy of taxation*, Fiscal Publications, Great Britain, 2000.

⁶ Segundo Natércia Sampaio Siqueira, “(...) o estado fiscal burguês realizou-se sob a neutralidade do liberalismo econômico, caracterizada pelos seguintes postulados: mínima interferência no mercado; garantia de propriedade; a iniciativa privada enquanto liberdade individual. A exação tributária não se prestaria a políticas de distribuição de riquezas, de controle e direção da economia ou de estímulo ou desestímulo a hábitos culturais, o que contrariaria os três postulados acima enumerados. Antes, o imposto justificava-se nos exatos limites do custeio das despesas estatais necessárias à paz social. Ou seja, a tributação se legitimaria enquanto suficiente ao cumprimento, pelo Estado, das funções de segurança e estabilidade que lhe foram atribuídas pela sociedade burguesa.” (SIQUEIRA, Natércia Sampaio, *Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito*, Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012, p. 39).

⁷ A este respeito, merece referência a concessão de isenções e benefícios fiscais, bem como o fenômeno da extrafiscalidade, cujo objetivo principal da tributação está mais voltado à correção de externalidades e ao estímulo a determinados comportamentos do que propriamente à arrecadação. Como exemplos recentes, mencionam-se a fiscalidade verde, as

Insta ressaltar que, na atualidade, os sistemas fiscais e a elaboração de políticas fiscais mostram-se relevantes para a realização de objetivos distintos da mera arrecadação⁸ de recursos para o financiamento das atividades do Estado, destacando-se, exemplificativamente, como incumbência prioritária do Estado português, preconizada na Constituição, a promoção da justiça social e a correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento através da política fiscal⁹, elementos que por si só já implicariam a intervenção no mercado através da tributação, e o rompimento com o princípio da neutralidade fiscal, na sua vertente absoluta¹⁰. A tais finalidades, associadas a uma concepção remanescente de Estado Social¹¹, acresce-se a função de assegurar e garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, em um modelo de Estado Regulador, inclusive através da tributação, o que será analisado com mais profundidade no decorrer do presente trabalho.

normas tributárias indutoras de comportamento (alíquotas e tributação maior de açúcar e refrigerantes, para combater a obesidade), além de exemplos comuns como a maior tributação de fumo, tabaco ou de bebidas alcoólicas, que são encontrados em alguns sistemas tributários.

⁸ Deve-se ressaltar que a imposição tributária sempre apresentará uma natureza fiscal (arrecadatória) e outra extrafiscal, ou seja, nenhuma destas finalidades se mostra exclusiva ou absoluta. Diversamente, a fiscalidade e a extrafiscalidade coexistem nos tributos, variando, por vezes, a intensidade da finalidade. Mesmo os tributos “predominantemente” extrafiscais têm por consequência a arrecadação de receitas para o Estado, ainda que o objetivo prioritário não seja propriamente fiscal, mas sim o estímulo ou o desestímulo a determinados comportamentos.

⁹ O artigo 81, *b*, da Constituição Portuguesa, prescreve que incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito econômico e social: “promover a justiça social, assegurar a liberdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.” Também merece referência o artigo 104º, 1, da Constituição, que assevera que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a *diminuição das desigualdades* e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”. Por sua vez, a Lei Geral Tributária portuguesa, em seu artigo 5º, 1, estabelece que “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

¹⁰ A propósito, Natércia Sampaio Siqueira afirma a contribuição do Estado Social à compreensão da neutralidade, bem como a necessidade de transformação de seu conteúdo, nos termos seguintes: “a neutralidade não mais podia ser concebida pela perspectiva da ausência de intervenção do Estado nas relações privadas e no mercado, antes, ela teria de compatibilizar-se com intervenções públicas que fossem necessárias a assegurar a dignidade do homem”. A mesma autora defende que a neutralidade hoje deve ser contextualizada à realidade do Estado Democrático de Direito como um Estado intervencionista, que atua nas esferas social, econômica e cultural. (SIQUEIRA, Natércia Sampaio, *op.cit.*, p. 60 e 67).

¹¹ Comumente, afirma-se que a razão da crise do modelo de Estado do Bem-Estar Social, concebido para resolver o problema de garantia de acesso de todos aos direitos de cunho social, fundado no princípio da igualdade, decorre da expansão da intervenção estatal para um grande número de setores (sociais, econômicos, culturais, etc), ensejando um crescimento das necessidades financeiras do Estado, e conseqüentemente, o déficit e endividamento público. A crise do Estado do Bem-Estar Social estaria relacionada, pois, à crise do Estado Fiscal. No que se refere à tentativa de eliminação ou redução das desigualdades sociais através da atuação do Estado, mediante um suposto “decreto” constitucional, destaca-se a posição de Suzana Tavares da Silva, para quem “a igualdade social não é uma tarefa estadual, ela é apenas um *objetivo de atuação* do poder público, designadamente das *políticas públicas* de fomento da coesão social, às quais apenas se impõe que garantam a *igualdade de oportunidades no acesso aos bens sociais assentes em serviços* (educação, saúde e segurança social)”. (TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direitos Fundamentais na Arena Global*, 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 189).

Verifica-se, pois, que o viés absoluto do princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual o desejável seria a não alteração da situação anterior dos contribuintes pela tributação (“*leave them as you find them*”)¹², para não causar distorções no mercado, encontra-se relativizado nos dias atuais. A propósito, Antônio Carlos dos Santos¹³ apregoa que todas as formas de tributação provocam distorções, o mesmo ocorrendo com os benefícios e incentivos fiscais. Partindo deste pressuposto, prossegue o autor afirmando que, em uma abordagem inicial, voltada à elaboração da política fiscal, a questão da neutralidade estará adstrita à escolha dos impostos (e das técnicas tributárias) que menos distorções provoquem, já que “a neutralidade é um conceito relativo, e não um conceito absoluto”¹⁴.

Interpreta-se o princípio da neutralidade, no contexto atual, com o sentido de “abstenção de qualquer intervenção que prejudique a livre concorrência no mercado, *salvo* se uma tal intervenção se mostrar indispensável para corrigir os resultados de uma concorrência perfeita, na medida em que tal se considere necessário por razões que se entenda deverem prevalecer, ou para eliminar ou atenuar imperfeições na concorrência.”¹⁵ Identificam-se, pois, dois vetores do princípio da neutralidade, um vetor negativo, consubstanciado na abstenção de o Estado intervir no mercado, a fim de evitar a distorção da concorrência, e um vetor positivo, que implica justamente o contrário, ou seja, a intervenção do Estado, na qualidade de ente regulador, para corrigir os desvios de concorrência e eventuais falhas de mercado.

¹² Trata-se da chamada “regra de Edimburgo”, que orientava a formulação clássica liberal do princípio da neutralidade fiscal.

¹³ SANTOS, Antônio Carlos dos, *Auxílios do Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 355.

¹⁴ SANTOS, Antônio Carlos dos, *op.cit.*, p. 355. Deve-se ressaltar que não existe um imposto ideal ou perfeito, pois sempre haverá vantagens e inconvenientes na sua adoção. Ademais, os critérios para a avaliação de um imposto não são estanques, diversamente, são variáveis e modificáveis conforme o tempo e a conjuntura social e econômica. Não por acaso, em momentos de crise econômica, surgem discussões e propostas de novas formas de tributação, que se mostrem mais eficientes para angariar recursos financeiros ao Estado, além de promover outras finalidades tidas como prioritárias. Como bem observa Luís Máximo dos Santos, comumente há zonas de conflito entre tais finalidades, ora sobrepondo-se as razões econômicas sobre as razões de equidade, que por sua vez, também cedem, em determinados momentos, a razões de natureza administrativa. Para o mencionado autor, talvez o melhor imposto seja aquele que consegue otimizar “pontos de vista cujo peso varia consoante as opções políticas, sociais, financeiras e econômicas em dado momento tidas por prioritárias”. (Luís Máximo SANTOS, *Os sujeitos passivos no imposto sobre o valor acrescentado*, apud Clotilde Celorico PALMA, *As Entidades Públicas e o Imposto Sobre o Valor Acrescentado – uma Ruptura ao Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 34).

¹⁵ Rui Duarte MORAIS, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, p. 159-160, apud Clotilde Celorico PALMA, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura ao Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 63.

A alteração do conteúdo e a insuficiência de uma interpretação puramente econômica do princípio da neutralidade, no atual contexto histórico e social, caracterizado, dentre outros aspectos, pela globalização econômica, são expressamente afirmadas por Marta Costa Santos¹⁶, para quem a perspectiva do princípio da neutralidade como a menor interferência possível da tributação na escolha dos agentes econômicos era satisfatória para a concepção de um Estado Liberal, porém insuficiente para o modelo atual de Estado *incentivador*¹⁷.

Há também quem defenda, em termos essencialmente econômicos, que o princípio da neutralidade fiscal implica a não discriminação de tratamento entre atividades economicamente equivalentes, constituindo um dos aspectos essenciais da eficiência do sistema tributário¹⁸. Vislumbra-se aqui a relação de proximidade existente entre o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da igualdade ou isonomia tributária.

A propósito, Felipe Fortes e Marlene Bassoli¹⁹ identificam três perspectivas do princípio da neutralidade fiscal: “(i) neutralidade fiscal enquanto igualdade de condições no jogo de mercado; (ii) neutralidade fiscal enquanto ausência de barreiras estatais de ingresso e permanência no mercado; (iii) neutralidade fiscal enquanto interferência nula ou mínima do Estado no jogo de mercado.” As duas últimas perspectivas relacionam-se à concepção negativa da neutralidade fiscal (de não intervenção do Estado), respectivamente, a partir da priorização da livre iniciativa e de manutenção de um equilíbrio concorrencial supostamente já existente.

¹⁶ SANTOS, Marta Costa, *Eficiência Fiscal e Governança por Indicadores*, in *Trajectórias de Sustentabilidade – Tributação e Investimento*, coordenação de Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 285.

¹⁷ Conforme ressalta Amartya Sen (SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010, p. 170), o mecanismo de mercado não é suficiente para ensejar a solução de todo e qualquer problema econômico, uma vez que as questões de equidade não se resolvem com uma análise puramente da eficiência econômica, sendo imprescindível a “suplementação do mecanismo de mercado com outras atividades institucionais”, inclusive de regulação e intervenção.

¹⁸ Fernando ARAÚJO, *Introdução à Economia*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006, p. 522, *apud* Clotilde Celorico PALMA, *op.cit.*, p. 62. A propósito das características de um sistema tributário ótimo, na concepção de Adam Smith, citam-se: (a) equidade – a tributação deve se relacionar à capacidade contributiva do sujeito passivo (*ability to pay*); (b) clareza – os tributos devem ser instituídos de forma clara e não arbitrária; (c) razoabilidade – os tributos devem ser coletados do modo menos oneroso possível; (d) menor custo possível – tanto no que se refere ao montante arrecadado quanto às ineficiências provocadas no mercado. Os autores modernos ainda acrescentam a função de estabilização fiscal, relacionada à capacidade de o sistema tributário se adaptar aos ciclos econômicos e suas flutuações. (CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 113).

¹⁹ Felipe Cianca FORTES, Marlene Kempfer BASSOLI, “Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal”, in *Scientia Iuris*, vol.14 (2010), p.241.

A *neutralidade fiscal enquanto igualdade de condições no jogo de mercado* é a que se mostra mais relevante para a análise realizada no presente trabalho, pois implica que a tributação seja instituída e regulamentada de forma a não ocasionar desigualdades entre aqueles que se encontrem em idêntica situação jurídica, excepcionando-se os casos em que a diferenciação seja necessária para se assegurar a igualdade material. Admite-se, pois, uma tributação diferenciada para os contribuintes que se encontrem em situações jurídicas e econômicas também diversas, justamente para ser garantida uma efetiva liberdade concorrencial. A diferenciação de tributação estaria condicionada, segundo os autores, à previsão e justificação da distinção e das medidas niveladoras, o que ocorre, exemplificativamente, na existência de tributação especial para as microempresas e empresas de pequeno porte, respaldada em dispositivos constitucionais que já preveem um tratamento diferenciado²⁰.

Também é importante considerar, diante dos desafios que se apresentam para a compreensão do conteúdo do princípio da neutralidade, até porque, consoante o já mencionado, o seu conteúdo tem variado no tempo, a posição de autores como Moris Lehner²¹, segundo o qual são dois os aspectos principais da neutralidade fiscal: a *eficiência* e a *equidade*. A *eficiência* – aspecto eminentemente econômico - relaciona-se à não distorção econômica. A *equidade*, por sua vez, constitui um aspecto legal voltado essencialmente à não discriminação e à não restrição. Para o autor, tanto a *eficiência* (econômica) quanto a *equidade* (legal) integram o que se convencionou denominar de neutralidade fiscal, admitindo, ainda, que as leis tributárias sempre influenciarão, de alguma forma, as decisões dos agentes econômicos envolvidos. Nota-se, pois, que a *equidade*, para o autor, funciona como uma válvula de escape da neutralidade, na sua acepção exclusivamente econômica (relacionada à *eficiência*), e permite a afirmação de valores tais como o princípio da igualdade, através da não discriminação e não restrição, e por que não dizer também, possibilita a afirmação da justiça fiscal. Em síntese, também sob esta ótica, afasta-se a concepção de neutralidade fiscal absoluta.

²⁰ A Constituição Federal Brasileira, nos artigos 146, III, *d*; 170, IX e 179, expressamente prevê um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive em termos de tributação. Também a Constituição portuguesa estabelece expressamente em seu artigo 86º, 1, que “o Estado incentiva a atividade empresarial, *em particular das pequenas e médias empresas*, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam atividades de interesse econômico geral.”

²¹ Moris LEHNER, “O Impacto da Neutralidade Fiscal na Crise Financeira Global”, in *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 4 (2011), p. 191.

A partir da constatação de que *eficiência* e *equidade* geralmente entram em conflito no âmbito econômico, Paulo Caliendo²² defende a possibilidade de o princípio da neutralidade fiscal representar um mecanismo de ponderação de tais interesses no âmbito jurídico. Prossegue o autor afirmando que esta tese pressupõe a existência de um equilíbrio geral na economia, bem como o fato de que determinadas políticas buscam estabelecer um novo equilíbrio, valendo-se do princípio da neutralidade como parâmetro ou instrumento de calibração. É interessante a posição do autor, que corrobora sua visão de que “o direito é um sistema modulador de eficiência e equidade de um determinado sistema social, ou seja, não é apenas um instrumento de eficiência, mas é o próprio instrumento de realização da eficiência e de sua ponderação com as exigências de igualdade e equidade.”²³

Nota-se que as concepções de neutralidade fiscal são inúmeras, algumas relacionando a neutralidade fiscal com o princípio da isonomia, posição que se revela justificável diante da constatação, praticamente uníssona, de que a neutralidade absoluta é uma quimera e de que sua concepção estritamente econômica mostra-se insuficiente para responder aos desafios presentes. Também relevantes são as análises que relacionam *equidade* e *eficiência* como os dois grandes corolários a serem atingidos por uma tributação ideal²⁴, cujo balanceamento é instrumentalizado mediante o princípio da neutralidade fiscal. Tal perspectiva será retomada no curso do presente trabalho, dada a relevância para o desenvolvimento da tese aqui propugnada.

Analisados alguns aspectos conceituais e introdutórios do princípio da neutralidade, far-se-á uma abordagem da neutralidade fiscal sob a perspectiva constitucional, a partir da forma como está consagrado o princípio nas Constituições Portuguesa e Brasileira.

²² CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma Visão Crítica*, p. 101.

²³ CALIENDO, Paulo, *op.cit.*, p. 77.

²⁴ Trata-se da melhor tributação possível, isto é, a mais próxima de uma tributação ideal, que considerará sempre a justiça fiscal na distribuição dos encargos (*equidade*) e a maior arrecadação com o menor dispêndio de recursos (*eficiência*).



3. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL NAS CONSTITUIÇÕES PORTUGUESA E BRASILEIRA

Dispõe o artigo 81º, *f*, da Constituição Portuguesa, que incumbe prioritariamente ao Estado, no âmbito econômico e social, “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominantes e outras práticas lesivas do interesse geral”. Depreende-se do mencionado dispositivo constitucional o princípio da neutralidade fiscal, consubstanciado no dever de o Estado vir a assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas, de modo a não acarretar distorções significativas que possam comprometer o livre mercado e a eficiência econômica²⁵.

Para José Casalta Nabais, a exigência de neutralidade fiscal, consubstanciada no artigo 81º, alínea *f*, da Constituição Portuguesa, relaciona-se diretamente com as liberdades econômicas dos contribuintes, especialmente a liberdade de gestão fiscal, descrita pelo jurista como *uma liberdade estruturante* do Estado Fiscal. Para Nabais, a liberdade de gestão fiscal “exige a maior amplitude possível para a livre decisão dos indivíduos e empresas, inclusive para planificar a sua vida econômica sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual”.²⁶ Nota-se, aqui, o princípio da neutralidade fiscal na sua aceção *negativa*, consubstanciada, como já visto, no dever de abstenção e não intervenção do Estado nas atividades econômicas do contribuinte, especialmente relacionadas à gestão e ao planejamento fiscal, facultando-se a possibilidade de escolha por parte das empresas de soluções menos onerosas do ponto de vista fiscal. Logicamente, como não poderia deixar de ser, em se tratando de liberdades, o seu exercício não é absoluto, encontrando-se delimitado, por exemplo, pelo

²⁵ Para J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, a alínea *f* do artigo 81º, da Constituição Portuguesa, consagra o que denominam de *princípio da concorrência*, que corresponde à tarefa atribuída ao Estado de assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas. Trata-se, segundo os autores, do principal elemento de uma economia de mercado, configurando, ainda, o embasamento essencial dos mecanismos de defesa da concorrência, princípio elementar da ordem jurídica comunitária. (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, v. 1, p. 966, 969-970).

²⁶ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 162-163.

próprio texto constitucional²⁷, bem como pelas cláusulas antiabuso²⁸, estabelecidas em diversos países como instrumento de combate à evasão e à fraude fiscais.

A Constituição Brasileira, por sua vez, a partir da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, também passou a consagrar expressamente o princípio da neutralidade fiscal no artigo 146-A, nos termos a seguir referidos: “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.²⁹”

A partir da inclusão do mencionado dispositivo na Constituição Federal, é inegável que o princípio da neutralidade fiscal passou a se fazer presente no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente na sua acepção positiva³⁰. Tal fato é ressaltado por Osvaldo Santos de Carvalho, ao

²⁷ A Constituição Portuguesa prevê no artigo 61º, 1, que “a iniciativa econômica privada exerce-se livremente *nos quadros definidos pela Constituição e pela lei* e tendo em conta o *interesse geral*.” No mesmo artigo 61º, 5, é reconhecido o direito de autogestão, todavia, limitado aos *termos da lei*. Também a Constituição Brasileira estabelece limites à livre iniciativa, destacando-se, dentre outros, a obediência aos princípios da função social da propriedade, aos ditames da livre concorrência, defesa do consumidor e defesa do meio ambiente, consoante determina o artigo 170 do texto constitucional brasileiro. (“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e Administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”).

²⁸ Nas palavras de Casalta Nabais, “a consagração de uma cláusula geral anti-abuso compreende-se em princípio, pois estamos num momento em que se torna cada vez mais necessário dar poderes à administração tributária, sobretudo em segmentos da tributação como o paradigmático exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, cujos mercados são cada vez mais dominados pela desregulação legal, pela desintermediação e consequentes instrumentalização e titularização (através da menor intervenção dos bancos e estabelecimentos financeiros e da sua maior incorporação em títulos negociáveis), e, bem assim, pela internacionalização.” Prossegue o autor afirmando sua concordância, em princípio, com a adoção de uma cláusula geral contra a evasão e fraude fiscais, especialmente porque reconhece a impossibilidade de o legislador prever casuisticamente todas as múltiplas e imaginativas formas de evasão e fraude fiscais que são criadas e desenvolvidas para o não pagamento de tributos. (NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, p. 212-213).

²⁹ Até a presente data, não foi editada lei complementar regulamentando e estabelecendo os critérios especiais de tributação, no Brasil, para a prevenção de desequilíbrios de concorrência. Todavia, a simples inclusão pelo legislador constituinte derivado do princípio da neutralidade no texto constitucional já ensejou a sua utilização, pelo Supremo Tribunal Federal, como fundamentação jurídica em dois acórdãos recentes, com julgamento concluído no ano de 2013 (Recursos Extraordinários n. 550.769 e 627.543). Os mencionados acórdãos serão abordados e explicitados mais adiante no presente trabalho.

³⁰ Há alguns autores que defendem não ser a neutralidade propriamente um princípio tributário, sob o argumento de que corresponde a um corolário de um sistema tributário ideal e inatingível. Para Washington Juarez de BRITO FILHO (*O Princípio de Não-Discriminação Tributária no Comércio Internacional de Bens*, 2011, p. 556), por exemplo, não existe um princípio da neutralidade fiscal, mas tão-somente hipóteses em que a neutralidade tributária vai ao encontro de outros



comentar o princípio da neutralidade, nos seguintes termos: “a política tributária estatal não deve intervir na economia a fim de causar distúrbio na concorrência e, por outro lado, deve zelar pela edição de medidas fiscais possíveis tendentes à correção dos desequilíbrios de concorrência.”³¹ Também Ricardo Seibel de Lima reconhece a existência de “*uma neutralidade tributária como ação*”, consubstanciada no dever positivo do Estado de prevenir, restaurar ou promover, a depender do caso concreto, a igualdade de condições competitivas, concretizando, assim, o princípio da livre concorrência³².

Nota-se que a Constituição Brasileira é explícita na utilização de *critérios especiais de tributação*, com a finalidade de *prevenção* de desequilíbrios da concorrência, o que incorre na Constituição Portuguesa, que não prevê de forma expressa a utilização da imposição tributária como instrumento de salvaguarda da concorrência, mas afirma como incumbência prioritária do Estado *assegurar o funcionamento eficiente dos mercados*, em evidente consagração da aceção positiva ou ativa do princípio da neutralidade tributária. Ora, apesar de não estar expressamente previsto na Constituição Portuguesa o uso da tributação para a correção de falhas de mercado e preservação da concorrência, fato é que a conotação ativa do princípio da neutralidade fiscal emerge como fundamento de validade para tal empreitada. Ademais, trata-se de uma medida desejável e necessária para a manutenção da isonomia concorrencial dos agentes econômicos e também para a promoção da justiça fiscal.

Ainda, a partir da leitura atenta do artigo 81º, *f*, da Constituição Portuguesa, vê-se que, para assegurar o funcionamento eficiente dos mercados e garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, atribui-se ao Estado o poder-dever de contrariar as formas de organização monopolistas e de reprimir abusos de posição dominante e *outras práticas lesivas ao interesse geral*. Observa-se que as condutas dos agentes econômicos capazes de desequilibrar a concorrência não estão exaustivamente

princípios basilares do sistema tributário, como a equidade e a capacidade contributiva. Outros autores (Felipe Cianca FORTES, Marlene Kempfer BASSOLI, “Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal”, in *Scientia Iuris*, vol.14 (2010), p. 246), por sua vez, defendem que o artigo 146-A, da Constituição Federal Brasileira, positivou o princípio da neutralidade fiscal, até então extraído implicitamente a partir de princípios outros da ordem econômica constitucional, tais como a livre iniciativa e a livre concorrência, previstos, respectivamente, no artigo 170, *caput*, e inciso IV.

³¹ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, Editora Saraiva, São Paulo, 2013, p. 53.

³² LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*, 2005, p. 120.



previstas no dispositivo constitucional, diversamente, atribui-se ao Estado a incumbência prioritária de reprimir *práticas lesivas ao interesse geral*, aqui se podendo incluir a violação à justiça fiscal.

4. A NEUTRALIDADE FISCAL E O DEVER DO ESTADO DE ASSEGURAR A LIVRE CONCORRÊNCIA

Inicialmente, faz-se necessária a abordagem do fenômeno da concorrência e de sua regulação. A concorrência, no senso comum, implica uma espécie de competição entre empresas pela conquista dos clientes/compradores, servindo como o motor propulsor de uma economia de mercado, pois a competição acarretaria maior eficiência, bem como oscilação de preços, em benefício do consumidor. Em uma situação ideal, sem desvios, falhas ou externalidades, o próprio mercado seria capaz de se autorregular.

Todavia, na prática, em uma economia de mercado livre, observa-se uma tendência de comportamentos dos agentes de buscarem a eliminação dos seus competidores, e conseqüentemente, da própria concorrência. Manuel Martins identifica tal processo de eliminação “*autofágica*” da concorrência como uma contradição do sistema, afirmando que “a concorrência é condição de existência do mercado, é o motor do seu funcionamento; mas o funcionamento do mercado produz, ele próprio, o desaparecimento da concorrência e conseqüentemente do mercado que ela sustenta; para assim não ser, é necessária a intervenção da autoridade pública, a imposição por via legislativa e regulamentar de regras que de outra forma não seriam cumpridas³³.”

Nesta seara, não é incomum, em um mercado livre e sem regulação, que os próprios agentes econômicos realizem comportamentos de risco capazes de ameaçar a estabilidade do sistema como um todo³⁴. Daí a importância do direito de concorrência como instrumento para regulamentar e prevenir anomalias advindas de comportamentos abusivos e anticoncorrenciais que possam colocar em risco a própria existência do mercado³⁵. Para auxiliar tal empreitada de prevenção de desequilíbrios

³³ MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, Primícia Publicações Universitárias e Científicas, Cascais, 2002, p. 11.

³⁴ Pode-se citar como exemplo o comportamento de risco econômico das instituições bancárias, no tocante à concessão de crédito imobiliário e às hipotecas de alto risco (*subprime*), o que contribuiu para a crise econômica principiada em 2008.

³⁵ No âmbito da União Europeia, o direito comunitário da concorrência teve por influência precípua o pensamento ordoliberal, oriundo da Escola de Frankfurt. “O pensamento ordoliberal, tal como pensamento liberal, entendia que a



concorrenciais, não se pode olvidar da função também desempenhada pelo direito fiscal, mediante o aspecto positivo do princípio da neutralidade, que passa a legitimar a intervenção estatal via imposição tributária.

A livre concorrência entre os agentes econômicos, em princípio, implica a garantia de que as atividades econômicas serão exercidas de tal modo que o sucesso ou o fracasso do empreendimento dependa essencialmente das habilidades e da eficiência do próprio agente econômico, não podendo o Estado distorcer artificialmente este equilíbrio, de modo a beneficiar ou prejudicar determinado agente econômico³⁶. Daí porque os benefícios e incentivos, inclusive fiscais, devem ser concedidos de forma regulada e controlada, e de preferência, de modo temporalmente limitado.

No tocante à livre concorrência, deve-se ressaltar que além do valor liberdade que lhe é inerente, há uma relação muito próxima com a ideia de igualdade, conforme destaca Rodrigo Maito Silveira³⁷: “ainda que apresente feições de liberdade, a livre concorrência relaciona-se fortemente com a ideia de isonomia, podendo ser visualizada como decorrência do princípio da igualdade, na medida em que garante oportunidades iguais a todos os agentes, para que possam concorrer em condições de igualdade.”

Portanto, quando se atribui ao Estado o dever de assegurar condições de livre concorrência no mercado, nada mais se está do que afirmar o primado da igualdade, de modo a garantir aos agentes econômicos igualdade de oportunidade no desenvolvimento de suas atividades. Da mesma forma, nota-se que a finalidade última do princípio da neutralidade, tanto na acepção negativa (de abstenção)

iniciativa privada, e não a pública, deveria dirigir a atividade econômica, que a liberdade econômica era tão essencial como a liberdade política e que a concorrência era necessária para o bem-estar econômico. Mas não só o excesso de iniciativa pública poderia destruir a liberdade econômica. O excesso de poder econômico privado era igualmente susceptível de conduzir ao mesmo resultado, e daí a necessidade de medidas preventivas de eventuais abusos e a importância do controle das concentrações. O programa ordoliberal para atingir estes objetivos centrava-se numa nova relação entre o sistema econômico e o direito: a concorrência providenciaria as bases do sistema econômico, e o direito (através da “constituição econômica”, representando a decisão política sobre o tipo de economia) deveria criar e manter as condições sob as quais a concorrência poderia funcionar adequadamente (Gerber, 1994:44).” (MARQUES, Maria Manuel Leitão, *Um Curso de Direito da Concorrência*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p.31).

³⁶ Maria de Fátima RIBEIRO, “Tributação e Concorrência: Breve Análise sobre a Aplicabilidade do Art. 146-A, da Constituição Federal”, in *Derecho y Cambio Social*, n. 37 (2014), p. 2.

³⁷ Rodrigo Maito SILVEIRA, *Tributação e concorrência*, São Paulo, Quartier Latin, 2011, p. 115, *apud* Osvaldo Santos CARVALHO, *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, Editora Saraiva, São Paulo, 2013, p. 45.



quanto positiva (de intervenção do Estado), é também assegurar a isonomia dos agentes econômicos em uma economia de mercado, através da preservação da livre concorrência³⁸.

A livre concorrência, portanto, não é uma finalidade em si, mas sim o caminho ou instrumento para se efetivar e garantir o princípio da igualdade nas relações econômicas e comerciais, visando à justiça social. E é a busca de manutenção do equilíbrio concorrencial, nas situações em que este já se mostra presente, ou de sua concretização, quando se fizer necessária a correção dos desvios e falhas do mercado pela atividade intervencionista do Estado, que fundamenta o princípio da neutralidade fiscal.

Corroborando o entendimento aqui exposto, Osvaldo Santos de Carvalho assevera que a “neutralidade tributária é fator de alcance da livre concorrência, já que visa garantir a igualdade de condições a todos os agentes econômicos que competem no mercado.”³⁹ Prossegue o mencionado autor afirmando que, para ser efetivamente alcançada a neutralidade tributária, a atuação do Estado não está adstrita à abstenção de acarretar um desequilíbrio na concorrência, mas também abrange o dever de corrigir tais desequilíbrios, inclusive quando causados pela própria tributação.⁴⁰

Questão relevante a seguir abordada diz respeito à justiça fiscal, mais especificamente, pergunta-se se e em que medida a justiça fiscal pode servir de fundamento para a intervenção do Estado na economia, inclusive mediante a tributação, e qual a sua relação com o princípio da neutralidade fiscal. A propósito, defende-se que, em um Estado Democrático de Direito, o princípio da neutralidade fiscal deve agregar outros valores distintos da mera eficiência econômica, tais como a já mencionada isonomia, bem como a justiça fiscal.

³⁸ É importante distinguir livre concorrência de livre iniciativa. O princípio da livre iniciativa consagra, nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a “autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica”, ao passo que a livre concorrência visa estabelecer condições para que seja implementado um ambiente de concorrência perfeita no mercado, pautado pelo princípio da isonomia. (Tércio Sampaio FERRAZ JR, *A economia e o controle do Estado*, parecer publicado no jornal *O Estado de São Paulo*, em 04/6/1989, p.50, *apud* CARVALHO, Osvaldo Santos de, *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, p. 54-55).

³⁹ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, p. 47.

⁴⁰ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, p. 58.



5. A TRIBUTAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL: O ETERNO DILEMA ENTRE EFICIÊNCIA E JUSTIÇA?

Uma das questões mais tormentosas no âmbito do sistema tributário e do próprio direito fiscal diz respeito à forma de repartição dos custos para o sustento do Estado. Se por um lado, não mais se discute a necessidade de existência do Estado para a realização de atividades diversas, especialmente voltadas ao interesse público e social, a forma como são repartidas as despesas inerentes a sua manutenção e à prestação de serviços ou à realização de determinadas funções, mediante a imposição de tributos, ainda gera inúmeras controvérsias.

A este respeito, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral⁴¹ aponta três objetivos essenciais da imposição tributária: o tributo deve ser justo, economicamente eficiente e administrável. Por tributo justo entende-se aquele cujo pagamento é de responsabilidade do beneficiário direto das despesas do Estado (no caso das taxas, por exemplo) ou, em se tratando de impostos, a justiça na tributação implica a expectativa de pagamento de parcela proporcionalmente maior por parte daquele que detém maior capacidade contributiva, ou seja, que pode pagar mais. Deve-se ressaltar que a capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade ou isonomia tributária e é tido como um dos princípios mais relevantes na efetivação da justiça fiscal⁴².

O objetivo maior da taxação da riqueza, relacionado à justiça fiscal, funda-se na concretização da equidade horizontal, que pode ser definida como o tratamento igual daqueles que apresentam a mesma capacidade tributária ou contributiva, bem como na realização da equidade vertical, que implica a maior tributação conforme o aumento da capacidade tributária, geralmente definida como tributação progressiva⁴³.

Para Saldanha Sanches⁴⁴, “o conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados”, abrangendo a justiça na tributação (imposição tributária) e a justiça na distribuição dos recursos

⁴¹ Antônio Carlos Rodrigues do AMARAL, *Por uma tributação justa, moderna e eficiente*, in Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, RT, vol. 9 (1994), p. 91, *apud* Washington Juarez de BRITO FILHO, *O Princípio de Não-Discriminação Tributária no Comércio Internacional de Bens*, p. 550.

⁴² CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, p. 119-120.

⁴³ SANDFORD, Cedric, *Why tax systems differ – a comparative study of the political economy of taxation*, Fiscal Publications, Great Britain, 2000, p. 96.

⁴⁴ SANCHES, Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p. 13.



estatais. Contudo, o enfoque selecionado pelo autor em sua obra *Justiça Fiscal* e que também será o aqui adotado, refere-se ao da distribuição dos encargos tributários (imposição tributária) entre as várias categorias de contribuintes, incluindo as pessoas coletivas (ou jurídicas) e singulares (ou físicas).

É importante destacar que a finalidade arrecadatória fundamenta-se na eficiência da busca de recursos ao financiamento do Estado, ao passo que a interpretação tributária legítima deve embasar-se também na justiça da distribuição dos encargos para o financiamento de uma esfera pública de liberdade e igualdade⁴⁵.

A relação existente entre *eficiência* e *justiça* (ou equidade), dois elementos imprescindíveis para a análise do direito tributário e construção de um sistema tributário o mais adequado possível é apresentada sob quatro perspectivas distintas, na obra de Paulo Caliendo⁴⁶, com resultados diversos entre si: a) autonomia; b) primado; c) contradição e d) conexão.

A primeira posição (autonomia) implica a compreensão de que *justiça* e *eficiência* possuem racionalidades diversas, aplicando-se a campos distintos e incomunicáveis entre si - a justiça na esfera do direito e a eficiência no âmbito da economia. Tal posição peca pelo afastamento da interdisciplinaridade hoje reconhecida e inerente ao direito e à economia, especialmente em se tratando de direito tributário e direito econômico.

A segunda posição (primado), por sua vez, pressupõe que um sistema justo seja um sistema eficiente ou que um sistema eficiente seja um sistema justo, de tal forma que a eficiência seja concebida como um sistema adequado de justiça. Aparentemente, vislumbra-se uma miscelânea dos dois conceitos, de modo que a eficiência esteja permeada de justiça e vice-versa. Não parece ser esta também a posição mais adequada, em razão de uma aparente sobreposição de conceitos, ou primazia de um conceito sobre outro, uma vez que ora a *eficiência* estaria abarcada pela *justiça* ora a *justiça* estaria abarcada pela *eficiência*.

Uma terceira perspectiva (contradição) funda-se na impossibilidade de coexistência dos conceitos, ou seja, se o sistema priorizar a *justiça*, o faria em prejuízo da *eficiência*, ao passo que se o valor adotado fosse a *eficiência*, necessariamente a *justiça* seria desconsiderada.

⁴⁵ CALIENDO, Paulo, *op.cit.*, p. 109.

⁴⁶ CALIENDO, Paulo, *op.cit.*, p. 75-76.



A quarta posição referida por Paulo Caliendo (conexão)⁴⁷ parece ser a mais adequada, isso porque permite uma relação de conexão e não-exclusão entre *eficiência* e *justiça*, a partir das conclusões de Albert Calsamiglia⁴⁸, a seguir transcritas: (a) uma sociedade idealmente justa é uma sociedade eficiente (eficiência social); (b) uma sociedade justa e equitativa dificilmente será uma sociedade que desperdiça recursos; (c) a eficiência é um componente da justiça, embora não seja o único ou o principal critério de justiça, existindo outros, tais como os direitos e as finalidades ou objetivos coletivos; (d) a eficiência, entendida como o critério que maximiza a riqueza social, em certas ocasiões exige a intervenção regulatória, corretiva ou estratégica do Estado no mercado; (e) a observação do fenômeno jurídico a partir da eficiência pode ser especialmente útil para a construção de uma política jurídica que alcance seus objetivos, inclusive de realização da justiça.

Portanto, vê-se que *eficiência* e *justiça* não são conceitos contraditórios ou excludentes, diversamente, apresentam uma relação próxima e por que não dizer, complementar, de tal modo que a busca pela realização simultânea de ambos é o grande desafio das ciências jurídicas e econômicas, na atualidade, o que se reflete também no âmbito do direito fiscal⁴⁹. Nesta seara, o princípio da neutralidade fiscal mostra-se relevante por funcionar como parâmetro de modulação e ponderação entre a *eficiência* e a *justiça*, buscando o seu equilíbrio. Em uma perspectiva mais concreta, tem-se a neutralidade fiscal como elemento de ponderação da *livre concorrência* (relacionada à *eficiência*) e da *justiça fiscal* (associada à própria *justiça*), ensejando o dever de intervenção do Estado para a

⁴⁷ CALIENDO, Paulo, *op.cit.*, p. 76.

⁴⁸ Albert CALSAMIGLIA, “Eficiencia y Derecho”, in *Doxa*, n. 4 (1987), p. 271 e 287.

⁴⁹ A este respeito, deve-se ressaltar que o direito tributário tem uma grande influência nas escolhas dos agentes econômicos, a partir do momento em que “estimula” ou “reprime” determinados comportamentos, inclusive de consumo, a partir do aumento ou redução do imposto incidente. Afirma Paulo Caliendo que “as escolhas que implicam tornar a aquisição, manutenção ou circulação de determinados bens mais acessíveis ou difíceis são escolhas que devem ser orientadas por critérios de *justiça* e *eficiência*”. Como exemplo, menciona que se os produtos essenciais que compõem a cesta básica sofrerem uma tributação elevada, o sistema mostrar-se-á injusto por onerar de forma mais gravosa as camadas de baixa renda da sociedade. Cita também os incentivos fiscais para uma indústria nascente de biotecnologia, cuja concessão deve se pautar tanto por critérios de justiça quanto de eficiência econômica. Aduz, ainda, que há casos em que se vislumbra uma aparente antinomia entre a justiça e a eficiência, e em tais casos, faz-se imprescindível uma “avaliação intersistêmica” com vistas ao restabelecimento do equilíbrio. Emerge, aqui, a importância do princípio da neutralidade fiscal, como expressão de exigência e equilíbrio da *justiça* e *eficiência* no sistema. (Cf. CALIENDO, Paulo, *op.cit.*, p. 101).

concretização e salvaguarda de ambas as perspectivas (acepção positiva da neutralidade), da forma mais compatível possível⁵⁰.

6. EM BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL: UMA INTERPRETAÇÃO ATUAL DO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

Como visto, a *neutralidade* que atualmente preenche o conteúdo do princípio da neutralidade fiscal difere substancialmente daquela defendida pelo liberalismo clássico do século XIX, que limitava ao máximo a interferência do Estado na economia, apregoando uma postura passiva ou negativa do Estado de não intervenção, para não desequilibrar um mercado concorrencial ideal, supostamente já equilibrado por si próprio e destituído de qualquer falha. Diversamente, o princípio da neutralidade fiscal nos dias hodiernos traduz-se em uma perspectiva negativa (ou passiva) e outra positiva (ou ativa) quanto à atividade do Estado para salvaguardar a concorrência, melhor explicitando, o Estado está obrigado não só a não provocar distorções, mas também a obstar que os próprios agentes econômicos o façam.

Diante de tal perspectiva, vê-se que o princípio da neutralidade pode ser um instrumento relevante a auxiliar e orientar a aplicação da norma jurídica ao caso concreto, também nas situações em que são analisadas condutas dos sujeitos passivos da tributação que impliquem um desvio de

⁵⁰ A interconexão entre *eficiência* e *justiça*, associada à necessidade de regulação do mercado, é também destacada por Joseph Stiglitz, conforme excerto a seguir transcrito: “(...) Teríamos uma economia mais eficiente e uma sociedade mais justa se os mercados funcionassem como verdadeiros mercados – mais competitivos e menos abusivos – e moderando os excessos. As regras do jogo são importantes não apenas para a eficiência do sistema econômico, mas também para a divisão da riqueza. Regras equivocadas dão lugar a uma economia menos eficiente e a uma sociedade mais dividida.” (STIGLITZ, Joseph E., *El Precio de la Desigualdad – El 1 por ciento de la población tiene lo que el 99 por ciento necesita*, traducción de Alejandro Pradera, Taurus, 2012, p. 333). Antônio Carlos dos Santos, por sua vez, apregoa que há muito a se fazer para melhorar a arrecadação de receitas fiscais, defendendo que, embora difícil, é desejável “alargar as bases tributárias de forma que tal alargamento seja sentido como justo e eficiente pelos cidadãos e pelos operadores econômicos e não provoque uma contração das bases tributárias existentes”. O objetivo de redistribuição dos rendimentos e diminuição das desigualdades sociais existentes não é tarefa atribuída aos mercados, que são por definição, nas palavras do autor, “mecanismos de eficiência (limitada) e não de justiça”. Compete, pois, ao Estado (poder político) a realização da justiça e um dos meios que podem ser utilizados é o próprio sistema tributário. (Antônio Carlos SANTOS, “Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VI (2013), p. 61).



concorrência. Ora, é evidente que o não pagamento contumaz e reiterado de tributos⁵¹ acarreta uma vantagem concorrencial, desequilibrando o mercado em favor daqueles que deixam de colaborar ou colaboram menos do que poderiam e deveriam para o sustento da máquina pública. Indubitavelmente, a sonegação e a evasão, bem como o uso de métodos de planejamento fiscal ilícito ou abusivo são mecanismos distorcedores da concorrência e da competitividade, em evidente prejuízo do próprio desenvolvimento econômico⁵².

Trata-se de uma concorrência “desleal”, pois aqueles que deixam de cumprir as suas obrigações tributárias diminuem suas “despesas” e mostram-se capazes de reduzir o “preço” final do produto, em evidente vantagem concorrencial artificial em relação aos contribuintes que permanecem adimplentes com os encargos tributários, além de implicar a violação ao interesse público de arrecadação de recursos para a promoção do bem-estar coletivo. Em situações tais, deve o Estado agir para a correção das desigualdades, visando ao restabelecimento da isonomia de condições dos agentes econômicos e da própria concorrência.

A este respeito, como bem afirma Ricardo Seibel de Freitas Lima⁵³, o combate à sonegação fiscal e à informalidade do mercado de trabalho é uma medida necessária e imprescindível para o cumprimento do *dever* de neutralidade tributária imposto ao Estado, a fim de assegurar a igualdade das condições de competitividade do mercado.

Além do aspecto concorrencial propriamente dito, ainda existe um risco sistêmico para a coesão social que passa a legitimar a intervenção do Estado. Isso porque o não pagamento ou o

⁵¹ Define-se inadimplência tributária contumaz como aquela que se prolonga no tempo, por vezes de forma deliberadamente planejada pelo contribuinte, o que acaba acarretando efeitos nefastos para a competitividade e para a própria concorrência, desequilibrando-a (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*, p. 106). Difere da inadimplência esporádica e pontual, decorrente de dificuldades financeiras momentâneas e passageiras da empresa, e que não acarreta distorções concorrenciais. Em muitos casos de inadimplência contumaz, conforme ressalta Ricardo Seibel de Freitas Lima, a sociedade empresária: permanece exercendo suas atividades; efetua gastos normais e até supérfluos; transfere bens a terceiros, com a finalidade de evitar e frustrar eventual tentativa de cobrança judicial dos créditos tributários pela Fazenda Pública; designa como administradores da sociedade pessoas sem qualquer patrimônio pessoal, para o fim de evitar a responsabilização patrimonial do sócio-administrador, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Brasileiro. Enfim, realiza atos que em muito extrapolam os limites da liberdade de iniciativa e de concorrência, colocando-se, inclusive, em situação de vantagem concorrencial artificial e abusiva em relação aos demais agentes econômicos, que permanecem efetuando o regular pagamento de tributos. (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*, p. 107)

⁵² CALIENDO, Paulo, *op.cit.*, p. 127.

⁵³ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *op.cit.*, p. 106.



pagamento em pequena proporção de impostos por sujeitos economicamente capazes de fazê-lo mina a solidariedade inerente à cidadania fiscal e inviabiliza a justiça fiscal, de forma tal que se torna grande o risco de os contribuintes que permaneceram pagando os tributos passarem a buscar meios de também deixar de fazê-lo. Conforme destaca Amartya Sen⁵⁴, “o modo como as pessoas se comportam depende frequentemente de como elas veem – e percebem – o comportamento dos outros.” Trata-se do que o autor denomina de senso de “justiça relativa”, que apresenta grande influência sobre os comportamentos. Considerando que as pessoas jurídicas ou coletivas são integradas por seres humanos, é evidente que tal análise também a elas se aplica.

Outra possibilidade de aplicação ativa do princípio da neutralidade fiscal, objetivando a promoção da livre concorrência e a concretização da justiça fiscal, é a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico⁵⁵, como instrumento específico de atuação em determinada área para a correção de algum desequilíbrio⁵⁶. Respalhando tal perspectiva, não há como negar que “o primeiro instrumento de que dispõe o Estado para cumprir o dever de neutralidade tributária é justamente o poder de tributar”⁵⁷.

Por todo o exposto, a seguir serão abordados alguns exemplos de situações concretas nas quais a leitura ativa do princípio da neutralidade fiscal se revelou ou pode se revelar essencial para a resolução de conflitos ou mesmo para a legitimação de condutas levadas a efeito pelo Estado *Regulador*, com vistas à manutenção da livre concorrência e com o desiderato de se atingir a tão almejada justiça fiscal.

⁵⁴ SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, p. 353.

⁵⁵ É importante destacar que a Constituição Federal Brasileira, em seu artigo 149, prevê expressamente a possibilidade de instituição das denominadas contribuições de intervenção no domínio econômico, também denominadas de CIDE. (“Artigo 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, *de intervenção no domínio econômico* e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”).

⁵⁶ Humberto ÁVILA, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 141, *apud* Ricardo Seibel de Freitas LIMA, *op.cit.*, p. 122. Relativamente a Portugal, merece referência a discussão sobre a instituição de contribuições extraordinárias para setores econômicos específicos, como por exemplo, a contribuição extraordinária sobre o setor bancário, sobre o setor energético, sobre o setor de medicamentos (etc.), como uma possível vertente de aplicação do princípio da neutralidade fiscal, na leitura propugnada no presente trabalho.

⁵⁷ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *op.cit.*, p. 122.



6.1. A neutralidade fiscal ativa no Brasil a partir de decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal

Após a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que inseriu o artigo 146-A, na Constituição Federal Brasileira, o Supremo Tribunal Federal proferiu dois acórdãos em que expressamente utilizou por fundamento o princípio da neutralidade fiscal, para fins de preservação da livre concorrência, na acepção positiva aqui defendida.

Tais acórdãos serão colocados em evidência com o objetivo de demonstrar a importância do princípio da neutralidade fiscal em geral, e mais especificamente, da leitura ativa ora propugnada, inclusive como elemento capaz de nortear os intérpretes na busca de soluções para a aplicação do direito ao caso concreto⁵⁸.

O primeiro acórdão, cujo julgamento foi finalizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 22 de maio de 2013, refere-se ao recurso extraordinário (RE) n. 550.769/RJ, interposto por uma indústria que fabricava e comercializava produtos derivados do tabaco. O cerne da questão era a análise da constitucionalidade do artigo 2º, II, do Decreto-Lei n. 1.593/1977⁵⁹, que previa a exigência de regularidade fiscal para a manutenção do registro especial⁶⁰ concedido para a fabricação e comercialização de cigarros.

No caso concreto, a administração tributária havia determinado o pagamento dos débitos tributários e a regularização da situação fiscal da empresa⁶¹, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de

⁵⁸ A este respeito, nas palavras de Saldanha Sanches, “constitucionalizar um princípio é a forma contemporânea de tentar sacralizar e eternizar um valor considerado imperecível”. (SANCHES, Saldanha, *Justiça Fiscal*, p. 29). Outrossim, o próprio autor reconhece que não há valores jurídicos eternos ou imutáveis, diferentemente, as modificações se realizam mediante a construção de novas interpretações do texto constitucional, inclusive pelos tribunais, abrangendo a ponderação e o balanceamento de princípios constitucionais, utilizando-se, para tanto, do princípio da proporcionalidade.

⁵⁹ Decreto-Lei 1.593/1977. Art. 2º. O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: (Redação dada pela Medida Provisória n. 2158-35, de 2001): (...) II – não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

⁶⁰ Tal registro especial é condição necessária no Brasil para a fabricação de cigarros classificados em certo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), dada a especificidade da atividade desempenhada pela indústria de tabaco, relativamente ao impacto na saúde pública, bem como à expressiva expectativa de arrecadação tributária. A concessão ou não do registro especial revela a atividade regulatória do Estado nesta seara.

⁶¹ Ressalta-se que, no Brasil, a execução fiscal não é administrativa, mas sim judicial, existindo a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas hipóteses previstas no artigo 151, do Código Tributário Nacional. No caso retratado, a indústria de tabacos tinha débitos para com a Fazenda Nacional em valor superior a 2 bilhões de reais.



cancelamento do registro especial, nos termos da legislação referida, o que inviabilizaria o seu funcionamento e a manutenção de suas atividades. A indústria, por sua vez, ingressou com ação judicial aduzindo a inconstitucionalidade do dispositivo normativo em questão (artigo 2º, II, do Decreto-Lei n. 1593/1977), em razão da proibição de sanções políticas⁶² em matéria tributária, alegando a contrariedade aos artigos 5º, XIII, LIV e 170, da Constituição Federal Brasileira⁶³, que preveem, respectivamente, a liberdade do exercício profissional, a impossibilidade de privação da liberdade e propriedade sem o devido processo legal e o direito à livre iniciativa.

Deve-se ressaltar que o posicionamento historicamente consolidado⁶⁴ no âmbito do Supremo Tribunal Federal consagra a vedação e a proibição constitucional de sanções políticas, sob o fundamento de violação do direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas, bem como de violação do devido processo legal (em decorrência da ausência de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas voltadas à substituição dos mecanismos ordinários de cobrança dos créditos tributários).

Todavia, na análise do caso concreto, o Ministro Relator expressamente destacou que “não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária consciente sua maior *vantagem concorrencial*”. Reconheceu-se que a tradicional proibição de sanção política não confere uma imunidade absoluta para o não pagamento de tributos, e nos casos de grave desequilíbrio concorrencial,

⁶² O próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento em questão (RE 550769/RJ), adotou a definição de “sanção política” como a restrição não-razoável ou desproporcional ao exercício da atividade econômica ou profissional lícita, utilizada como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos.

⁶³ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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: (...).”

⁶⁴ A este respeito, merecem referência as seguintes súmulas emanadas do Supremo Tribunal Federal, que tratam da vedação às sanções políticas como meio coercitivo para pagamento de tributos:

Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.



justifica-se a adoção de medidas especiais pela administração tributária, visando ao restabelecimento do equilíbrio de condições dos agentes econômicos.

Sob o fundamento, portanto, do princípio da neutralidade fiscal, plasmado no dever de o Estado assegurar a livre concorrência no mercado, e a partir da constatação de que o não pagamento contumaz e reiterado de tributos enseja uma vantagem concorrencial artificial e indevida em relação aos demais competidores, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do artigo 2º, II, do Decreto-Lei n. 1593/1977, e conseqüentemente, do cancelamento do registro da indústria de tabacos levado a efeito pela administração tributária.

Outro acórdão prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, que merece alusão em decorrência da utilização do princípio da neutralidade fiscal como razão de decidir, diz respeito ao Recurso Extraordinário n. 627.543/RS. No mencionado decisório, em síntese, discutiu-se a constitucionalidade do inciso V, do artigo 17, da Lei Complementar 123/2007⁶⁵, que impedia a adesão ao regime simplificado de recolhimento de impostos e contribuições para microempresas e empresas de pequeno porte (denominado de SIMPLES Nacional) por parte de empresas que estivessem em débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) ou as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal.

De início, cumpre esclarecer que a instituição de regime normativo diferenciado e o tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive mediante o estabelecimento de uma tributação simplificada, já consagram o princípio da neutralidade fiscal ativa, pois possibilitam a tais empresas competirem no mercado em condições justas e igualitárias perante as demais, a partir de uma medida estatal legislativa. Reconhece-se que tais empresas necessitam de um regime diferenciado, dadas as peculiaridades que apresentam, de modo a permitir uma igualdade material em relação às empresas de maior porte, assegurando-se, assim, de uma forma concreta e efetiva, a livre concorrência.

No julgamento em comento, afirmou-se que o regime diferenciado para pagamento de tributos às microempresas e empresas de pequeno porte denota a intenção do legislador de implementar

⁶⁵ Artigo 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: (...) V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;



a justiça fiscal, em razão da capacidade contributiva presumidamente menor de tais empresas em relação às demais. Também restou reconhecida, com fulcro no princípio da neutralidade fiscal, a impossibilidade de serem favorecidas, no próprio grupo das microempresas e empresas de pequeno porte, aquelas em débito para com as Fazendas Públicas, que seriam flagrantemente beneficiadas em razão de uma vantagem concorrencial obtida a partir do inadimplemento tributário. Concluiu, pois, o Tribunal pela constitucionalidade da restrição legal à opção pelo regime especial e simplificado de tributação, mediante a exclusão das microempresas e empresas de pequeno porte inadimplentes para com a Fazenda Pública.

Mais uma vez, vê-se a preocupação do Supremo Tribunal Federal com a preservação da concorrência, a partir do entendimento de que o não pagamento de tributos corresponde a uma vantagem concorrencial artificial e abusiva, ensejando a possibilidade de intervenção do Estado para o restabelecimento do equilíbrio no mercado. E tal postura do Supremo Tribunal Federal, priorizando a preservação da livre concorrência em face da alegação de uma suposta inconstitucionalidade da exigência do pagamento de tributos sob a forma de “sanções políticas”, é recente, fundando-se, inclusive, na interpretação do princípio da neutralidade fiscal inserido no artigo 146-A, da Constituição Federal Brasileira, pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

De fato, nos casos aqui mencionados e julgados pelo Supremo Tribunal Federal, em que a cobrança judicial e regular dos créditos se mostra impraticável, pode e deve o Estado se valer de meios outros para salvaguardar a isonomia das condições de mercado e afastar as vantagens concorrenciais indevidas decorrentes da tributação⁶⁶, melhor dizendo, da posição vantajosa obtida pelo agente econômico que deixa de arcar com os tributos, de maneira contumaz e indevida. Esta é uma das possibilidades interpretativas decorrentes do princípio da neutralidade tributária, na sua acepção

⁶⁶ Verifica-se que nas situações mencionadas de não pagamento reiterado e contumaz de tributos (o que também se aplica às hipóteses de planejamento fiscal agressivo, sonegação, evasão, etc.), o que se busca é a realização da igualdade *na* execução da lei, uma vez que “o problema não é a ausência de igualdade do tratamento tributário na lei, pois o que provoca o desequilíbrio é o descumprimento ou a não observância da lei por alguns, o que deve ser evitado pelo Estado.” (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *op.cit.*, p. 120). Para fins de cumprimento do dever do Estado de assegurar a livre concorrência, admite-se, segundo apregoa o autor, a partir do disposto no artigo 146-A, da Constituição Federal Brasileira, além do estabelecimento de critérios especiais de tributação, a criação de obrigações acessórias específicas, para prevenir os desequilíbrios de concorrência, exemplificativamente, em setores econômicos nos quais seja frequente a prática de sonegação fiscal. (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *op.cit.*, p. 111).



positiva ou ativa. Logicamente, a atuação reguladora e as medidas interventivas adotadas pelo Estado, em casos tais, estarão limitadas e orientadas pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade⁶⁷.

CONCLUSÃO

O momento presente, em que os desafios a serem ultrapassados são muitos e os padrões legais e normativos, até então utilizados, insuficientes, mostra-se propício ao desenvolvimento de novas leituras e novos modelos, inclusive interpretativos, que possibilitem uma real compreensão e a materialização da justiça fiscal, elemento inafastável de um sistema tributário que se pretenda *equitativo e eficiente*.

Neste contexto, o princípio da neutralidade fiscal, em sua vertente ativa ou positiva, emerge como um instrumento relevante para a preservação ou efetivação da livre concorrência, legitimando a intervenção do Estado na economia, inclusive através da tributação, com a finalidade última de prevenir e corrigir eventuais desvios concorrenciais, por vezes ocasionados pelos próprios agentes econômicos. Em tais situações, a mera abstenção do Estado revelar-se-ia inadequada para assegurar a igualdade de condições e a competitividade do mercado, demonstrando que o ideal clássico de neutralidade fiscal, no sentido de menor interferência estatal na escolha dos agentes econômicos, mostra-se insuficiente no cenário atual, em que a regulação econômica se faz imprescindível.

Enquanto conceito relativo e não absoluto, o princípio da neutralidade fiscal pode e deve servir de instrumento para a adequada “calibração” entre a eficiência arrecadatária (sustentabilidade financeira), a livre concorrência e a justiça na distribuição dos encargos para o sustento da máquina estatal e financiamento das políticas públicas, até mesmo sob a forma de elemento interpretativo e de ponderação na aplicação do direito ao caso concreto.

⁶⁷ A este respeito, consoante afirma Suzana Tavares da Silva, “o princípio da proporcionalidade é hoje, por certo, o instrumento jurídico mais relevante e frequente no controle judicial dos actos do poder público, sejam legislativos ou executivos – ou ainda dos poderes reguladores (...)” (Suzana Tavares da SILVA, *O Tetralemma do Controlo Judicial da Proporcionalidade no Contexto da Universalização do Princípio: Adequação, Necessidade, Ponderação e Razoabilidade*, in *BFD*, 88 (2013) p. 1). No texto, é demonstrada a relevância da *razoabilidade* na metódica da aplicação atual, em escala global e multinível, do princípio da proporcionalidade, especialmente para a definição do conteúdo e da *legitimidade dos fins* dos atos estatais.



Ao ensejo, não se deve olvidar que o recrudescimento da solidariedade social e a diminuição das “injustiças fiscais” é um objetivo a ser atingido, porque possível, daí a razão pela qual a busca pela justiça fiscal é um desafio constante, recorrente e atual dos sistemas jurídico-tributários. Indiscutivelmente, o princípio da neutralidade fiscal, neste aspecto, pode servir como um valioso instrumento.



BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do, “Por uma tributação justa, moderna e eficiente”, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, RT, vol. 9 (1994), p. 91, *apud* BRITO FILHO, Washington Juarez de, *O Princípio de Não-Discriminação Tributária no Comércio Internacional de Bens*, Tese de doutoramento apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de Direito Econômico e Financeiro, 2011, p. 550.

AVELÃS NUNES, Antônio José, “Uma Leitura Crítica da Atual Crise do Capitalismo”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*”, Ano I, n. 4 (2008), p. 1-163.

AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law – an Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York, 2007.

ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006, p. 522, *apud* PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 62.

ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 141, *apud* LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*, Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005, p. 122.

BERNART, Luciano, *Livre Concorrência como Limitação ao Poder de Tributar*, Dissertação de Mestrado apresentada junto à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR), 2006.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa, “Ordem Jurídica, Econômica e Estatal na Concepção de um Estado Regulador de Garantias por Meio de Políticas Públicas e Instrumentos Econômicos”, in *Trajectórias de Sustentabilidade – Tributação e Investimento*, coordenação de Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 381-409.



BRITO FILHO, Washington Juarez de, *O Princípio de Não-Discriminação Tributária no Comércio Internacional de Bens*, Tese de doutoramento apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de Direito Econômico e Financeiro, 2011.

CALIENDO, Paulo, “Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação”, in *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, n. 7 (2011), p. 115-132.

CALIENDO, Paulo, “Direitos Fundamentais, Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites”, in *Direitos Fundamentais e Justiça*, n. 7 (2009), p. 203-222.

CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009.

CALSAMIGLIA, Albert, “Eficiencia y Derecho”, in *Doxa*, n. 4 (1987), p. 267-287.

CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2002.

CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

CARDONA, Maria Celeste, “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Bancário”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, 03 (2011), p. 83-111.

CARVALHO, Osvaldo Santos de, *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, Editora Saraiva, São Paulo, 2013.

CASTRO, Marcus Faro de, “Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica”, in *Revista da PGFN* (2011), p. 23-51.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004.



DAGAN, Tsilly, “The Costs of International Tax Cooperation”, in *University of Michigan Public Law and Legal Theory*, Research Paper n. 02-13, p. 1-26.

ELALI, André, “Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais”, *paper* disponível na internet no sítio <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso realizado em 10/4/2015.

ELALI, André, “A Crise Financeira Global sob a Ótica da Concorrência Fiscal Internacional”, in *Revista Direito GV*, São Paulo, 5(2009), p.405-423.

ELALI, André de Souza Dantas, *Concorrência Fiscal Internacional: a concessão de incentivos fiscais em face da integração econômica internacional*, Tese de Doutorado em Direito apresentada junto à Universidade Federal de Pernambuco, 2009.

FARO, Julio Pinheiro, “Justiça Fiscal e Solidariedade: Deveres Fundamentais e a Concretização de Direitos Fundamentais”, in *Revista Eletrônica do Curso de Direito – PUC Minas Serro*, disponível na internet no sítio <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/DireitoSerro/article/view/7522>>. Acesso realizado em 10/4/2015.

FERIA, Rita de la, “Novo rumo para a aplicação do princípio da neutralidade fiscal às isenções de IVA? – Comentário ao acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de novembro de 2011”, Rank Group, Processos Apensos C-259/10 e C-260/10”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal*, Ano 4, número 4 (2011), p. 295-310.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *A economia e o controle do Estado*, parecer publicado no jornal *O Estado de S. Paulo*, 4/6/1989, p. 50, *apud* CARVALHO, Osvaldo Santos de, *Não cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, Editora Saraiva, São Paulo, 2013.

FORMBY, John P., SMITH, W. James, THISTLE, Paul D., “On the definition of tax neutrality: distributional and welfare implication of policy alternatives”, in *Public Finance Quarterly*, vol. 20, n.1 (1992), p. 3-23.



FORTES, Felipe Cianca Fortes, *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - Análise à Luz dos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência*, Dissertação de Mestrado apresentada junto à Faculdade de Direito da Universidade Estadual de Londrina, 2009.

FORTES, Felipe Cianca, BASSOLI, Marlene Kempfer, “Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal”, in *Scientia Iuris*, vol.14 (2010), p. 235-253.

FULLERTON, Don, LYON, Andrew B., “Tax Neutrality and Intangible Capital”, in *Tax Policy and The Economy*, edited by Lawrence H. SUMMERS, Mit Press, Cambridge, 1988.

GERAR, Damien, *Managing the Financial Crisis in Europe: Why Competition Law is Part of the Solution, not of the Problem*, University of Louvain, GCP – The Online Magazine for Global Competition Policy, December 2008, p.1-14.

LEHNER, Moris, “O Impacto da Neutralidade Fiscal na Crise Financeira Global”, in *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 4 (2011), p. 190-207.

LI Jingkun, *The Development of European Economic Constitution and its Role in Regulating the Common Market – With Free Competition and Free Movements as an Example*, Working Paper Series on European Studies, Chinese Academy of Social Sciences, Vol. 1, n. 21(2007).

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*, Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

MACHADO, Jónatas E.M, *Direito da União Europeia*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

MALHERBE, Jacques, “Les Mesures Fiscales Anti-Crise et les Aides Aux Banques en Belgique”, in *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Econômica*, coordenação de Sônia MONTEIRO, Suzana COSTA, Liliana PEREIRA, Vida Econômica, Porto, 2011, p. 142-164.



MARQUES, Maria Manuel Leitão; MOREIRA, Vital, *A Mão Visível: Mercado e Regulação*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, reimpressão da edição de julho/2003.

MARQUES, Maria Manuel Leitão, *Um Curso de Direito da Concorrência*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

MARTINS, António, “Estado Social: uma perspectiva económico-fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano VI (2013), p. 68-82.

MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, Primícia Publicações Universitárias e Científicas, Cascais, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª edição, 23ª tiragem, Malheiros Editores, São Paulo, 2014.

MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica, Porto 2005, p. 159-160, *apud* PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 63.

MOREIRA, Teresa, “Crise e Política da Concorrência – Alguns Comentários”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n. 4, dezembro 2008, p. 38-50.

MOREIRA, Vital, *Res Publica Europeia – Estudos de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

NABAIS, José Casalta, “A liberdade de gestão fiscal das empresas”, in *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, n. 7 (2011), p. 61-90.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012.

NABAIS, José Casalta, “A crise do Estado Fiscal”, in *Trajectórias de Sustentabilidade – Tributação e Investimento*, coordenação de Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 19-59.



NABAIS, José Casalta, “A Sustentabilidade do Estado Fiscal”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coord: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Almedina, Coimbra, 2011, p. 11-59.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2012.

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.

NOVAIS, Jorge Reis, *Contributo para uma teoria do estado de direito – do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito*, Almedina, Coimbra, 2006.

OLIVEIRA, António Fernandes de, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.

PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010.

PEREIRA, Jaime Aneiros, “El Derecho Financeiro y Tributario em los Umbrales del Siglo XXI: las Medidas de Apoyo a las Empresas Adoptadas em España ante la Crisis Económica”, in *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, coordenação de Sônia MONTEIRO, Suzana COSTA, Liliana PEREIRA, Vida Económica, Porto, 2011, p. 195-230.

PEREIRA, Tânia Carvalhais, “Neutralidade Fiscal na Transmissão do Patrimônio por dissolução da Sociedade”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n. 41 (2010), p. 17-28.

PIKETTY, Thomas, *A Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014.

PIKETTY, Thomas, *O Capital no Século XXI*, tradução de Sarah Adamopoulos, Temas e Debates Círculo Leitores, Lisboa, 2014.

PIRES, Manuel, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2008.



RIBEIRO, Maria de Fátima, “Medidas Fiscais e Políticas Públicas em Tempos de Crises Econômicas”, *in Trajetórias de Sustentabilidade – Tributação e Investimento*, coordenação de Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 61-94.

RIBEIRO, Maria de Fátima, “Tributação e Concorrência: Breve Análise sobre a Aplicabilidade do Artigo 146-A da Constituição Federal”, *in Derecho y Cambio Social*, n. 37 (2014), p. 1-28.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Os Limites do Planeamento Fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

SANDFORD, Cedric, *Why tax systems differ – a comparative study of the political economy of taxation*, Fiscal Publications, Great Britain, 2000.

SANTOS, Antônio Carlos dos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003.

SANTOS, Antônio Carlos dos, GONÇALVES, Maria Eduarda, MARQUES, Maria Manuel Leitão, *Direito Económico*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2014.

SANTOS, Antônio Carlos dos, “A crise financeira e a resposta da União Europeia: que papel para a fiscalidade?”, *in A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, coordenação de Sônia MONTEIRO, Suzana COSTA, Liliana PEREIRA, Vida Económica, Porto, 2011, p. 21-40.

SANTOS, Antônio Carlos dos, “Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VI (2013), p. 37-65.

SANTOS, Marta Costa, “Eficiência Fiscal e Governace por Indicadores”, *in Trajetórias de Sustentabilidade – Tributação e Investimento*, coordenação de Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 269-320.



SANTOS, Luís Máximo, “Os sujeitos passivos no imposto sobre o valor acrescentado”, CTF, 1997, no. 337/339 (1987), p. 140-141, *apud* PALMA, Clotilde Celorico, *As entidades públicas e o imposto sobre o valor acrescentado – uma ruptura ao princípio da neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 34

SEN, Amartya, *A Idéia de Justiça*, tradução de Nuno Castello-Branco Bastos, Almedina, Coimbra, 2010.

SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010.

SILVA, Mário José, *Da Competição à Cooperação Tributária Internacional: Aspectos Jurídicos da Promoção do Desenvolvimento Nacional num Cenário Internacionalizado*, Tese de Doutoramento apresentada junto à Universidade de São Paulo (USP), 2009.

SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de, “Os desafios do Estado Fiscal Contemporâneo e a Transparência Fiscal”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coord: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Almedina, Coimbra, 2011, p. 129-166.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio, *Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito*, Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012.

STIGLITZ, Joseph E., *El Precio de la Desigualdad – El 1 por ciento de la población tiene lo que el 99 por ciento necesita*, traducción de Alejandro Pradera, Taurus, 2012.

TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direitos Fundamentais na Arena Global*, 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014.

TAVARES DA SILVA, Suzana, “Razões de Estado e Princípio da Razoabilidade”, in *Trajectórias de Sustentabilidade – Tributação e Investimento*, coordenação de Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 2014, p. 109-143.



TAVARES DA SILVA, Suzana, “Sustentabilidade e Solidariedade em Tempos de Crise”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coord: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Almedina, Coimbra, 2011, p. 61-87.

TAVARES DA SILVA, Suzana, “O *Tetralemma* do Controlo Judicial da Proporcionalidade no Contexto da Universalização do Princípio: Adequação, Necessidade, Ponderação e Razoabilidade”, in *BFD*, 88 (2013), p. 1-40.

TEIXEIRA, Manuela Duro, “A Tributação da Banca em Tempos de Crise”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, 03 (2011), p. 115-141.

VOGEL, Klaus, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Law*, Kluwer Academic Publishers, The Netherlands, 1994.

WEISBACH, David A, “The Use of Neutralities in International Tax Policy”, in *Coase-Sandor Institute for Law and Economics - The University of Chicago Law School, Working Paper n. 697*, 2014, p. 1-20.