



Aline Vitalis

Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade

Dissertação de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Políticas
(Menção em Direito Constitucional)

Junho de 2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

ALINE VITALIS

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

*Dissertação apresentada à Faculdade de Direito
da Universidade de Coimbra, no âmbito do 2º
Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau
de Mestre), na Área de Especialização em
Ciências Jurídico-Políticas (Menção em Direito
Constitucional)*

Orientadora: Professora Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva

Coimbra, 2016

“O que nos toca, e é razoável que o faça, não é o dar-mo-nos conta de que o mundo fica aquém de um estado de completa justiça – coisa de que poucos têm esperança -, mas o facto de que, à nossa volta, existam injustiças manifestamente remediáveis e que temos vontade de eliminar”.

(Amartya Sen, Uma Ideia de Justiça)

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, a partir do contexto atual de regulação econômica. O princípio da neutralidade fiscal é apresentado sob perspectivas diversas, ressaltando-se a variação do seu conteúdo no decorrer da história. A partir da compreensão de que inexistente uma acepção única de neutralidade, defende-se uma leitura atual do princípio, que na sua vertente positiva legitima a intervenção do Estado na economia, inclusive mediante a imposição tributária.

Busca-se, ainda, o entendimento da política fiscal como um fenômeno complexo, que tem como desafio conjugar e equilibrar a *eficiência* e a *equidade*, função esta instrumentalizada pelo princípio da neutralidade fiscal. Também são analisados os princípios do sistema tributário diretamente relacionados à justiça fiscal, tais como a solidariedade, isonomia, capacidade contributiva, praticabilidade ou simplicidade, justiça distributiva e intergeracional.

Ao ensejo, faz-se uma análise de exemplos concretos de aplicação do princípio da neutralidade fiscal na sua modalidade ativa, no contexto do Estado regulador de comportamentos, com destaque para o estímulo ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, o estabelecimento de uma regulação fiscal cooperativa, bem como a adoção de critérios especiais de tributação. Utilizam-se, para tanto, os exemplos da constitucionalização do princípio da neutralidade fiscal em Portugal e no Brasil, bem como são analisados alguns acórdãos recentes prolatados pelo Supremo Tribunal Federal Brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE:

livre concorrência – neutralidade fiscal – justiça fiscal – Estado Regulador – *tax compliance* – regulação fiscal cooperativa

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, highlighting the variation of its content throughout history. From the understanding that does not exist a unique sense of neutrality, it is defended a current reading of the principle, which in its positive or active sense legitimizes the state intervention in the economy, including through taxation.

This article also aims the understanding of fiscal policy as a complex phenomenon, which has the challenge of combining and balancing efficiency and equity through the principle of fiscal neutrality. The principles of the tax system directly related to tax justice are also analysed, such as solidarity, equality, ability to pay, practicability or simplicity, distributive justice and intergenerational justice.

Finally, it is made an analysis containing concrete examples of application of the principle of fiscal neutrality in its active mode, in the context of the regulatory State, especially the encouragement of voluntary tax compliance by taxpayers, the establishment of a cooperative tax regulation and the adoption of special criteria for taxation. For this purpose, it is observed the Brazilian and Portuguese Constitutions, which have incorporated the principle of fiscal/tax neutrality. Some recent decisions of the Brazilian Supreme Court are also detailed.

KEYWORDS:

free competition – tax neutrality – tax justice – Regulatory State – tax compliance – cooperative tax regulation

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

UE – União Europeia

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	08
CAPÍTULO 1 – O princípio da neutralidade fiscal em sua multiplicidade	11
1.1 – A neutralidade fiscal no contexto do Estado Regulador	19
1.1.1 – Fiscalidade e Neutralidade: o sentido <i>clássico</i> do princípio da neutralidade no direito fiscal da empresa	20
1.1.2 – A extrafiscalidade, as normas tributárias indutoras e orientadoras de comportamentos e os respectivos reflexos sobre o princípio da neutralidade	24
1.2 – A relação entre o Estado, o mercado e os princípios da livre concorrência e da neutralidade fiscal	34
1.3 – O princípio da neutralidade fiscal nas Constituições Portuguesa e Brasileira	40
CAPÍTULO 2 – A tributação e a justiça fiscal: o eterno dilema entre <i>eficiência e justiça?</i>	44
2.1 – Eficiência alocativa e carga excedentária na tributação.....	50
2.2 – Justiça fiscal e política tributária: princípios essenciais.....	53
2.2.1 – Isonomia e capacidade contributiva.....	55
2.2.2 – Solidariedade.....	62
2.2.3 – Praticabilidade e simplicidade	65
2.2.4 – Justiça social, (re)distributiva, teoria das capacidades e justiça intergeracional.....	69
CAPÍTULO 3 – Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade	79
3.1 – Evasão fiscal, <i>tax compliance</i> e neutralidade ativa.....	85
3.1.1 – As recomendações da OCDE e a atuação do Estado Regulador como <i>incentivador</i> da <i>tax compliance</i> e da <i>good corporate governance</i>	90
3.1.2 – O modelo de regulação fiscal cooperativa (<i>Cooperative Tax Regulation</i>) ..	97

3.2 – A intervenção do Estado (neutralidade ativa), a livre concorrência e a justiça fiscal: o panorama constitucional brasileiro..... 103

 3.2.1 – Os *critérios especiais de tributação* referidos no artigo 146-A, da Constituição Brasileira: das discussões teóricas às possibilidades concretas 106

 3.2.2 – A neutralidade fiscal ativa no Brasil a partir de decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal 114

CONCLUSÃO..... 118

BIBLIOGRAFIA 119

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.

É inegável que 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 de fenômenos como a compressão da própria atividade econômica, a erosão da base tributável, a 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 coletivas advindas do desemprego crescente e de necessidades sociais que emergem juntamente com o empobrecimento da população e o recrudescimento das desigualdades. Observada a contradição no âmbito orçamental e evidenciados os impactos sobre a própria sociedade, o desafio para o equilíbrio das contas públicas torna-se cada vez mais premente.

Sabe-se que o equilíbrio orçamental é comumente realizado através da redução das despesas públicas ou, ainda, mediante o aumento da arrecadação das receitas, com destaque para as receitas tributárias. Todavia, considerando a redução da base tributável² como um fenômeno universal, o que se tem observado é um aumento considerável da

¹ Para a 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, recomenda-se a leitura de António José AVELÃS NUNES, “Uma Leitura Crítica da Atual Crise do Capitalismo”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n. 4, 2008, p. 1-48. Acerca do papel da fiscalidade no contexto de crise financeira, interessante a leitura de SANTOS, António 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 a transferência artificial de lucros das empresas são problemas mundiais, a organização propõe recomendações e medidas globais, na tentativa de trazer elementos e critérios úteis para a minimização do problema.

tributação sobre a classe média e sobre os contribuintes que não possuem meios de evitarem ou se evadirem da tributação³, ensejando uma pressão substancial sobre eles (os contribuintes) e um distanciamento crescente da concretização da justiça fiscal, em evidente prejuízo do sistema tributário como um todo.

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, a constatação 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, ou seja, 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, e conseqüentemente, da estrutura social como um todo.

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 conseqüente 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.

Em tal cenário, faz-se presente a necessidade de reformulação das normas sociais, mediante a indução de comportamentos dos integrantes da sociedade pela atuação do Estado, de modo a estimular o regular cumprimento das obrigações de natureza fiscal, não só pelo viés punitivo, mas também por meio da função incentivadora (direito *premiar* ou *recompensatório*) estatal, que, em muitos casos, pode se revelar mais efetiva.

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 e no mercado a partir da fiscalidade, não se olvidando da indução de comportamentos via extrafiscalidade,

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

cada vez mais presente no universo de atuação do Estado Regulador. Emerge aqui o princípio da neutralidade fiscal em suas diversas nuances, cujo conteúdo e consequências, especialmente o vínculo existente com a justiça fiscal e a preservação da concorrência, serão objeto de análise no presente estudo.

Qual o conteúdo do princípio da neutralidade fiscal? Trata-se de uma garantia do contribuinte de limitação da intervenção econômica do Estado através da tributação? É apenas o Estado que viola a neutralidade fiscal ou os contribuintes podem fazê-lo? O não pagamento contumaz e reiterado de tributos e o planejamento fiscal abusivo violam o princípio da neutralidade fiscal, em razão da distorção na concorrência que acarretam? Pode o Estado invocar o mencionado princípio para coibir e prevenir distorções à concorrência causadas pelos contribuintes, em contraposição a garantias constitucionais (inclusive a livre iniciativa e a liberdade de gestão de empresas), buscando a realização da justiça fiscal? Estes são alguns dos questionamentos e inquietações que se fazem presentes na dissertação.

1. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL EM SUA MULTIPLICIDADE

O princípio da neutralidade fiscal⁴, tido como princípio norteador do sistema tributário, detém uma natureza essencialmente jurídico-econômica, que bem demonstra a relação próxima e inevitável entre o direito e a economia⁵, especialmente no âmbito de obtenção de receitas pelo Estado Fiscal⁶. O seu conceito tem variado no tempo, muito embora a importância do princípio se mantenha como elemento orientador do Estado no

⁴ Deve-se ressaltar que o reconhecimento e o desenvolvimento do princípio da neutralidade fiscal na União Europeia estão intimamente associados à construção do mercado interno, à preservação das liberdades prioritárias (especialmente de circulação de bens, capitais e serviços) e ao primado da livre concorrência como elemento essencial da economia de mercado comunitária. No tocante ao direito europeu, o princípio da neutralidade mostra-se essencial na tributação sobre o consumo (tributação indireta), especialmente no que se refere ao regime do IVA, com o objetivo de impedir interferências nas escolhas dos agentes econômicos advindas de uma diferenciação na tributação. Em matéria de auxílios de Estado, vê-se também a aplicação do mencionado princípio, de tal forma que a regra geral é a proibição da concessão de qualquer espécie de auxílio estatal (independentemente da forma que adote, ou seja, inclusive de natureza fiscal), evitando-se, assim, possíveis distorções artificiais na concorrência e no mercado interno, acarretadas pela intervenção dos Estados membros. Excepcionalmente, admite-se a concessão de benefícios e auxílios pelos Estados, sob o controle da Comissão Europeia e do Tribunal de Justiça Europeu. Apesar da relevância das questões apontadas, ressalta-se que a aplicação do princípio da neutralidade no âmbito da União Europeia não será propriamente o enfoque do presente trabalho. Para maiores esclarecimentos, consultar SANTOS, Antônio Carlos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003. Também merece referência, a título informativo, a aplicação do princípio da neutralidade fiscal à exportação e importação de capitais, bem como ao controle da dupla tributação internacional, relacionando-se diretamente à eficiência econômica como política de tributação internacional. Para maiores informações sobre tal perspectiva da neutralidade fiscal, consultar Moris LEHNER, “O impacto da Neutralidade Fiscal na Crise Financeira Global”, in *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 4 (2011), p. 190-207; AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law – An Analysis of The International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York, 2007; VOGEL, Klaus, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Law*, Kluwer Academic Publishers, The Netherlands, 1994, p. 7-50; FULLERTON, Don; LYON, Andrew B., “Tax Neutrality and Intangible Capital”, in *Tax Policy and The Economy 2*, edited by Lawrence H. SUMMERS, Mit Press, Cambridge, 1988; Tsilly DAGAN, “The Costs of International Tax Cooperation”, in *University of Michigan Public Law and Legal Theory*, Research Paper n. 02-13, p. 1-26; David A. WEISBACH, “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.

⁵ O estudo e a compreensão interdisciplinar entre o direito tributário e a economia mostram-se relevantes, na atualidade, especialmente para o desenho de políticas de regulação e incentivos econômicos, com importante repercussão no âmbito da concorrência. (Ana Paula BASSO; Rodrigo Lucas C. SANTOS, “Concorrência e Desenvolvimento: Contributos da Extrafiscalidade da Tributação”, in *Revista Direito e Desenvolvimento*, a. 3, n. 5 (2012), p. 15).

⁶ 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. (NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 24, 26 e 34).

âmbito da tributação, com destaque para a elaboração da respectiva política fiscal⁷, que também deve considerar a promoção da justiça fiscal, bem como a construção e manutenção de um adequado e satisfatório ambiente concorrencial de mercado, visando ao bem-estar coletivo.

Se na concepção liberal clássica ou ortodoxa defendia-se uma neutralidade fiscal absoluta⁸, 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 o meio mais efetivo de corrigir certas falhas do próprio mercado e de induzir comportamentos que se mostrem mais adequados ao interesse coletivo⁹, especialmente no contexto contemporâneo de Estado regulador.

⁷ A influência do princípio da neutralidade na elaboração de política fiscal, a partir da sua correlação com outros princípios, especialmente a igualdade e a capacidade contributiva, é assim resumida por ZILVETI: “a neutralidade milita em prol da coerência do sistema jurídico” (Fernando Aurelio ZILVETI, “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, in *Direito Tributário Atual*, 19, Dialética, 2005, p. 25). 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 Johh P. FORMBY, W. James SMITH e Paul D. THISTLE, “On the Definition of Tax Neutrality: Distributional and Welfare Implications of Policy Alternatives”, in *Public Finance Quaterly*, 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 auferia 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.

⁸ Segundo Natercia 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 lindes 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, Natercia Sampaio, *Tributo, Mercado e Neutralidade no Estado Democrático de Direito*, Livraria e Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012, p. 39).

⁹ A este respeito, merecem referência a concessão de isenções e benefícios fiscais, bem como o fenômeno da extrafiscalidade, caracterizada pelo fato de que o 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 normas tributárias indutoras de comportamento (alíquotas e tributação maior de açúcar e refrigerantes, para combater a obesidade, tais como as denominadas “fat taxes”), além de exemplos comuns como a maior tributação de fumo, tabaco ou de bebidas alcoólicas, que são encontrados em alguns sistemas tributários. Também é possível mencionar como exemplo a concessão de incentivos fiscais a empresas para o fomento de inovação, maior investimento em pesquisa e desenvolvimento de novos bens e serviços.

Insta ressaltar que, na atualidade, os sistemas fiscais e a elaboração de políticas tributárias mostram-se relevantes para a realização de objetivos distintos da mera arrecadação¹⁰ 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 fiscal¹¹, 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 absoluta¹². A tais finalidades, associadas a uma concepção remanescente de Estado Social¹³, acresce-se a função de assegurar e garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, em um modelo de Estado Regulador,

¹⁰ 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. Para Avi-Yonah, a tributação apresenta três funções principais no contexto atual: arrecadação de receitas para o funcionamento do Estado, função redistributiva e finalidade regulatória. (Reuven S. AVI-YONAH, “Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes”, in *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Michigan Law School, working paper n. 216, August 2010).

¹¹ 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”.

¹² A propósito, Natércia Sampaio Siqueira afirma a contribuição do Estado Social à compreensão da neutralidade, além de referir a necessidade de transformação e adequação 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.*, 2012, p. 60 e 67).

¹³ 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 consequentemente, o déficit e o 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 actuação* 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).

também através da tributação, o que será analisado com mais profundidade no decorrer do presente estudo.

Verifica-se, pois, que o viés absoluto do princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual o desejável seria a não alteração, pela tributação, da situação anterior dos contribuintes (“*leave them as you find them*”)¹⁴, para não causar distorções no mercado, encontra-se relativizado nos dias atuais. A propósito, Antônio Carlos dos Santos¹⁵ apregoa que todas as formas de tributação provocam distorções, o mesmo ocorrendo com os benefícios e incentivos fiscais¹⁶. Partindo desse 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”¹⁷.

A este respeito, consoante afirma Maria de Fátima Ribeiro¹⁸, é inegável nos dias atuais a influência exercida pelo tributo na competição entre as empresas pela conquista do mercado, cujo sucesso dependerá, dentre outros fatores, do que se denomina de aumento de eficiência tributária, relacionada à competitividade. Daí a importância de uma política fiscal adequada e cuidadosamente planejada, evitando-se a interferência capaz de desequilibrar o regime de competição entre as empresas.

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

¹⁴ Trata-se da chamada “regra de Edimburgo”, que orientava a formulação clássica liberal do princípio da neutralidade fiscal.

¹⁵ SANTOS, Antônio Carlos dos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 355.

¹⁶ No tocante aos benefícios e incentivos fiscais, Saldanha Sanches expõe os perigos e a necessidade de justificativa para a sua concessão, alertando quanto ao risco de virem a se transformar em odiosos privilégios fiscais, que desoneram alguns contribuintes em prejuízo dos demais, desestabilizando o sistema tributário e violando a justiça fiscal. (SANCHES, Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p. 48-49).

¹⁷ SANTOS, Antônio Carlos dos, *op.cit.*, 2003, 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, ao contrário, 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 e capazes de promover outras finalidades tidas como prioritárias.

¹⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima, “Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência”, in *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 211.

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.”¹⁹ Consoante destaca Schoueri, quando constatada uma falha estrutural ou falha de mercado, a intervenção do Estado com o intuito de corrigi-la não poderá ser reputada *ineficiente*, ao contrário, dela poderá emergir um *ganho de eficiência*²⁰.

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 e incentivador, para corrigir os desvios de concorrência e eventuais falhas de mercado.

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 Santos²¹, 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*²².

De fato, a interferência do Estado através da indução de comportamentos dos agentes econômicos, além de ser uma realidade presente, também se mostra deveras

¹⁹ MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado - Controlled foreign companies - O art. 60º do C.I.R.C.*, Universidade Católica, Porto, 2005, p. 159-160.

²⁰ Destaca o autor, ainda, a insubsistência e o equívoco da relação de causa-efeito por vezes atribuída como necessária e obrigatória entre o tributo e a ineficiência econômica, como se a imposição tributária sempre acarretasse ineficiência no sistema econômico. Aduz que não é inevitável a “deadweight loss” por conta do tributo, ao contrário, afirma que “se por meio do tributo se tornar possível a correção de uma falha de mercado, então o tributo gerará maior eficiência na economia”. Assim, torna-se possível a obtenção de um *duplo dividendo* a partir da tributação: o efeito arrecadatário (primeiro dividendo) e a maior eficiência econômica (segundo dividendo). (SCHOUERI, Luís Eduardo, “Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 145).

²¹ SANTOS, Marta Costa, “Eficiência Fiscal e *Governance* 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.

²² Conforme ressalta Amartya Sen, 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. (SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010, p. 170).

importante para a realização do interesse público²³, na complexidade pós-moderna atual, impactando o princípio da neutralidade fiscal, cujo conteúdo não poderia deixar de se adequar aos novos tempos. A este respeito, afasta-se a concepção de neutralidade absoluta da tributação, avançando, por outro lado, uma concepção funcional e positiva, apta a ensejar a modificação dos planos econômico e social, com a finalidade de serem alcançados os objetivos materializados na Constituição, utilizando-se, para tanto, instrumentos de extrafiscalidade e indução de comportamentos²⁴.

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 tributário²⁵. Vislumbra-se aqui a relação de proximidade existente entre o princípio

²³ Sob tal perspectiva, merece referência a obra *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*, de Richard H. Thaler e Cass Sunstein, onde são demonstradas diversas situações nas quais pequenas medidas de indução de comportamentos podem ensejar um ganho substancial em prol da sociedade, especialmente em áreas como proteção ambiental e saúde pública, em que a adoção de comportamentos mais adequados, de forma preventiva (prática de exercícios físicos, alimentação mais saudável, eliminação do hábito de fumar, exemplificativamente), pode ensejar uma melhora substancial da saúde da população, mediante a diminuição da incidência de diversas doenças, acarretando, conseqüentemente, a redução de gastos públicos com o tratamento das enfermidades. No âmbito da sociedade, diversos atores podem exercer o papel de *choice architect*, ou seja, de atuar com a responsabilidade de organizar o contexto no qual as pessoas tomam suas decisões, na tentativa de influenciá-las a escolher o comportamento que melhore a sua qualidade de vida. Isso acontece com a disposição das mercadorias nas prateleiras de um supermercado, a indicação de alternativas de tratamento por um médico, a exposição de diversos modelos educacionais, etc. Contudo, em termos coletivos e para a obtenção de resultados em larga escala, o papel de indução de comportamentos de massa deve ser realizado pelo Estado, muito embora tais medidas sofram críticas sob a ótica de *neutralidade* do próprio ente estatal, que, para os teóricos liberais, não poderia intervir na liberdade individual dos cidadãos de escolherem seus comportamentos e de se autodeterminarem. Entretanto, não se pode desconsiderar que ocorre mera *indução* de comportamentos, uma vez que a decisão em si é tomada pelo agente, muito embora influenciado pelo contexto em que está inserido. Trata-se do denominado *paternalismo libertário*, nas palavras dos autores, uma vez que a liberdade do agente de decidir é preservada, apesar da tentativa de indução de um determinado comportamento que seja benéfico ao próprio agente ou à própria sociedade em geral. O grande atrativo da utilização de *nudges*, no âmbito de políticas públicas, é o baixo custo inserido, diminuindo-se o dispêndio de recursos públicos e a pressão sobre os contribuintes, com maior eficiência e eficácia na obtenção de resultados socialmente desejados. (THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R., *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*, Yale University Press, USA, 2008).

²⁴ SCHOUERI, Luís, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 88.

²⁵ PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2010, 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 instituídos e coletados com razoabilidade, 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

da neutralidade fiscal e o princípio da igualdade ou isonomia tributária. A este respeito, propugna Osvaldo de Carvalho que a neutralidade não deve ser definida, na atualidade, como a absoluta ausência de interferência do Estado no mercado, mas sim com a finalidade de, em matéria tributária, assegurar a isonomia dos agentes econômicos²⁶.

Fellipe Fortes e Marlene Bassoli²⁷ 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.

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 estejam 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 diferenciado²⁸.

ciclos econômicos e suas flutuações. (CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 113).

²⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *Não cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, Saraiva, São Paulo, 2013, p. 67.

²⁷ 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.

²⁸ 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 actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento

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 Lehner²⁹, 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, a distinção entre a eficiência (econômica) e a equidade (legal) é essencialmente teórica, pois 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, 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.

A partir da constatação de que *eficiência e equidade* geralmente entram em conflito no âmbito econômico, Paulo Caliendo³⁰ 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.”³¹

Nota-se que as concepções de neutralidade fiscal são inúmeras, algumas relacionando a neutralidade fiscal com o princípio da isonomia, posição que se revela

das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral.”

²⁹ MORIS LEHNER, “O Impacto da Neutralidade Fiscal na Crise Financeira Global”, in *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n. 4 (2011), p. 191.

³⁰ CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 101.

³¹ CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 77.

justificável diante da constatação, praticamente uníssona, de que a neutralidade absoluta é uma quimera e de que sua concepção estritamente econômica - associada exclusivamente à eficiência - 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 ideal³², cujo balanceamento é instrumentalizado pelo princípio da neutralidade fiscal.

Analisados alguns aspectos conceituais essenciais do princípio da neutralidade e suas diversas nuances, far-se-á a abordagem da neutralidade fiscal no contexto do Estado *regulador*, buscando-se ressaltar as suas principais características.

1.1. A NEUTRALIDADE FISCAL NO CONTEXTO DO ESTADO REGULADOR

Tomando-se como realidade presente a formatação do Estado *regulador*³³, que atua incentivando, promovendo ou até mesmo desestimulando determinados comportamentos dos agentes econômicos, com vistas ao atendimento do interesse público e coletivo, tem-se a relevância da análise do impacto causado pela mencionada atuação sobre o princípio da neutralidade fiscal.

Segundo Antônio Carlos dos Santos, a regulação pública da economia, em sentido amplo, consistiria em um conjunto de medidas de natureza legislativa, administrativa e convencionadas, através das quais os poderes públicos, diretamente ou mediante delegação, determinam, controlam ou influenciam o comportamento dos agentes econômicos, com o objetivo de evitar que tais comportamentos gerem efeitos danosos aos interesses socialmente legítimos, bem como de orientá-los no sentido de serem socialmente

³² 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*).

³³ Para Vital Moreira, a regulação implica o “estabelecimento e a implementação de regras para a atividade económica destinadas a garantir o seu funcionamento equilibrado, de acordo com determinados objetivos públicos.” (MOREIRA, Vital, *Auto-regulação profissional e administração profissional*, 1ª edição, Almedina, Coimbra, 1997, p. 34.). Sobre as características e alterações no modelo tradicional de Estado Regulador, que passa a interferir no mercado através do exercício de funções de *orientação* de comportamentos, *incentivo* aos agentes do mercado e *garantia* de atendimento dos direitos sociais, ver TAVARES DA SILVA, Suzana, “O Sector Eléctrico perante o Estado Incentivador, Orientador e Garantidor”, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2008, p. 1-114.

desejáveis³⁴. Vê-se que a concepção de Estado incentivador de comportamentos, que exerce influência direta sobre os agentes econômicos, está presente na definição transcrita de regulação pública da economia.

O Estado regulador, logicamente, não prescinde da fiscalidade como meio de serem obtidos recursos para o financiamento das atividades do Estado e realização das políticas públicas, uma vez que, além de perdurarem certas atividades típicas do *Estado Social* para o atendimento das necessidades coletivas, fato é que o próprio exercício da função regulatória implica a existência de recursos financeiros para o financiamento dos custos e das atividades de fiscalização e regulação.

Portanto, a neutralidade fiscal será abordada no âmbito da fiscalidade, com destaque para o direito fiscal da empresa, em que predomina a referência à aceção *negativa* do princípio (concepção clássica de neutralidade fiscal), caracterizada pela mínima intervenção possível do Estado, através da tributação, nas escolhas dos agentes econômicos. Também será analisada a extrafiscalidade característica do Estado regulador de comportamentos, com a conseqüente repercussão no conteúdo do princípio da neutralidade.

1.1.1. Fiscalidade e Neutralidade: o sentido *clássico* do princípio da neutralidade no direito fiscal da empresa

Considera-se neutro o sistema tributário “que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, confira segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial.”³⁵ Para Osvaldo de Carvalho, a neutralidade é uma das finalidades almejadas pelo ordenamento jurídico, “que objetiva a diminuição dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e conseqüentes ineficiências na atividade econômica.”³⁶ Trata-se do sentido *clássico* do princípio da neutralidade fiscal, consubstanciado na abstenção do Estado de interferir e desestabilizar o suposto equilíbrio econômico existente no mercado. Em

³⁴ SANTOS, Antônio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão, *Direito Econômico*, 7ª edição, Coimbra, Almedina, 2014, p. 207.

³⁵ Fernando Aurelio ZILVETI, “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, in *Direito Tributário Atual*, 19, Dialética, 2005, p. 25.

³⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, 2013, p.26.

síntese, tal concepção doutrinária apregoa a liberdade de organização empresarial e a exigência de neutralidade fiscal para se evitar a distorção nos preços, bem como a restrição ao fluxo de capitais, no processo de circulação de riquezas³⁷.

Ressalta-se que a visão clássica do princípio da neutralidade relaciona-se diretamente ao liberalismo e ao ideal de separação absoluta entre Estado e economia, implicando a mínima tributação possível, bem como a mínima interferência estatal no processo econômico produtivo. Resumidamente, o sistema tributário ideal seria aquele que atingisse *um menor grau de interferência* e o *grau máximo de neutralidade*³⁸.

Nesta concepção não interventiva, que associa a neutralidade fiscal à perspectiva econômica, tem-se como possível a neutralidade em relação à produção e ao consumo. A neutralidade fiscal relativamente ao *consumo* caracteriza-se quando o imposto não interfere ou exerce qualquer influência nas escolhas de diversos bens ou serviços por parte dos consumidores, ao passo que a neutralidade na perspectiva da *produção* implica a inexistência de qualquer influência do tributo na forma de organização do processo produtivo pelos agentes econômicos³⁹. Faz-se referência, ainda, à neutralidade em relação aos *preços*, consubstanciada no fato de o imposto não interferir na racionalidade dos preços antes da incidência da exação tributária, ou seja, o imposto é neutro quando se aplica de forma idêntica à totalidade de bens e serviços, assegurando-se a alocação eficiente de recursos econômicos⁴⁰.

Na atualidade e no âmbito do direito fiscal das empresas, adota-se o princípio da neutralidade fiscal como corolário do princípio constitucional da liberdade de gestão fiscal, ou seja, da livre disponibilidade econômica dos indivíduos e das organizações empresariais. Em síntese, a liberdade de gestão fiscal implica a concessão da maior amplitude possível à livre decisão acerca da conformação e planejamento das atividades empresariais, priorizando-se a autonomia privada e “admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume II, Renovar, Rio de Janeiro, 2005, p. 333.

³⁸ Fernando Aurelio ZILVETI, *op.cit.*, 2005, p. 26.

³⁹ PALMA, Clotilde Celorico, *op.cit.*, 2010, p. 69.

⁴⁰ PALMA, Clotilde Celorico, *op.cit.*, 2010, p. 70.

colectividade ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual.”⁴¹

Para assegurar a liberdade de gestão fiscal, imputa-se ao Estado o dever de respeitar o princípio da neutralidade fiscal, aqui concebido predominantemente em sua acepção negativa, isto é, de não intervenção do ente estatal, de modo a se afastar uma interferência indevida e capaz de distorcer a expectativa de retorno financeiro decorrente da conformação empresarial adotada e dos empreendimentos realizados pelos agentes econômicos, o que desequilibraria o sistema concorrencial e o mercado. Consoante afirma Modesto Carvalhosa⁴², não se admite, pois, a restrição da liberdade do empreendedor de escolher a combinação dos fatores produtivos, segundo a sua conveniência e autonomia da vontade.

A liberdade da gestão fiscal encontra-se intimamente associada ao exercício de liberdades mais específicas pelos agentes econômicos, relacionadas à autonomia da vontade, com destaque para: a constituição ou transformação, cisão e fusão de empresas individuais ou societárias; escolha da forma de organização da empresa (tipo ou espécie societária); definição do local da sede e do exercício da atividade empresarial; atuação da empresa no âmbito nacional ou internacional; escolha da espécie de financiamento das atividades; definição da política de gestão dos défices, amortizações ou depreciações; a possibilidade de levantamento dos valores da empresa através de distribuição dos lucros e dividendos⁴³.

Casalta Nabais⁴⁴ também defende que a liberdade de gestão fiscal deve abarcar a liberdade de se realizar o menor dispêndio de recursos possível para o cumprimento das obrigações tributárias, especialmente para o que denomina de *administração ou gestão privada dos impostos*, caracterizada pela participação cada vez maior do contribuinte na realização de atos necessários à constituição, liquidação e cobrança do crédito tributário, em evidente detrimento das atividades outrora realizadas exclusivamente pela administração *pública* fiscal. Em resumo, o princípio da neutralidade no direito fiscal da

⁴¹ NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2ª edição, 2015, p. 42.

⁴² CARVALHOSA, Modesto, *Direito Econômico – Obras Completas*, RT, São Paulo, 2013, p. 107.

⁴³ NABAIS, José Casalta, *op.cit.*, 2015, p. 43.

⁴⁴ NABAIS, José Casalta, *op.cit.*, 2015, p. 43.

empresa visa essencialmente à salvaguarda e preservação da ordem econômica concorrencial, bem como da liberdade de gestão, planejamento e administração dos agentes econômicos empresariais, além da simplificação da própria tributação.

Hodiernamente, não se pode olvidar da importância da integração econômica característica do fenômeno de globalização. Para Zilveti, observa-se atualmente, no âmbito global, uma tendência de estimular a abertura do mercado, a livre concorrência e a integração regional, o que impõe um processo de desoneração dos meios de produção, além de maior liberdade para os agentes econômicos.⁴⁵

A este respeito, deve-se ressaltar que o princípio da neutralidade fiscal é muito utilizado no direito comunitário europeu como um dos corolários da tributação, relacionando-se especialmente ao não desvirtuamento da equilibrada concorrência das empresas no mercado interno⁴⁶. Ainda, sob a perspectiva do direito da União Europeia, muito embora este não seja o enfoque do presente trabalho, menciona-se a importância que o princípio da neutralidade fiscal exerce como limite para a tributação no espaço europeu⁴⁷,

⁴⁵ Fernando Aurélio ZILVETI, *op.cit.*, 2005, p. 28.

⁴⁶ Todavia, conforme destaca Franco Gallo, “a livre concorrência não significa uma liberdade absoluta de *tax competition*”. Apregoa o autor a necessidade de harmonização das legislações fiscais, no âmbito da União Europeia, a partir de um valor constitucional comunitário que possibilite o desenvolvimento de políticas econômicas e sociais comuns, evitando-se, assim, a “asfixia econômica dos estados nacionais”, acarretada, principalmente, pela volatilidade das bases imponíveis (fenômeno da globalização e circulação de capitais), bem como pela concorrência fiscal temerária e agressiva. (GALLO, Franco, “Justiça Social e Justiça Fiscal”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 137). Rothmann, por sua vez, qualifica como *utópica* a efetiva neutralidade dos impostos no plano internacional, com implicações para a livre concorrência. Isso porque, segundo afirma, “para alcançar a neutralidade fiscal internacional, os Estados soberanos deveriam harmonizar seus sistemas tributários nacionais, o que representa uma tarefa praticamente impossível, considerando sua diversidade e diferentes graus de eficiência.” (ROTHMANN, Gerd Willi, “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 351). A partir da concepção de que um sistema tributário neutro eliminaria os custos de eficiência relacionados à distorção das preferências dos contribuintes, afirma Dagan que em um sistema tributário global os tributos não interfeririam nas decisões dos contribuintes sobre onde residir, investir e empreender. Assevera, ainda, a impossibilidade de a *neutralidade global* ser obtida sem cooperação internacional, uma vez que nenhum país é capaz de unilateralmente criar um sistema globalmente neutro, o que implicaria que todos os países adotassem uma única taxa de tributação e usassem os mesmos mecanismos para controlar a dupla tributação internacional. (Tsilly DAGAN, “The Costs of International Tax Cooperation, in *University of Michigan Public Law and Legal Theory*, Research Paper n. 02-13, p.4-5). Por fim, sintetiza Rodrigo Maito da Silveira a dificuldade em conciliar a *tributação* e a *concorrência* no plano internacional, nos seguintes termos: “A tributação encontra fundamento em fontes internas de Direito, ou seja, sempre decorre das prescrições constitucionais dos países. De outro lado, a concorrência é um fenômeno econômico que extrapola fronteiras”. (SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Quartier Latin, São Paulo, 2012, p. 448).

⁴⁷ Para a melhor compreensão das nuances do princípio da neutralidade fiscal no âmbito do direito fiscal europeu, recomenda-se a leitura de SCHÖN, Wolfgang, “Neutrality and Territoriality – Competing

estando intrinsecamente associado à preservação da livre concorrência no mercado econômico interno⁴⁸.

Busca-se, em síntese, a defesa da ordem econômica concorrencial como imprescindível ao livre comércio, protegendo-a de eventuais interferências advindas do sistema fiscal, daí a importância de o princípio da neutralidade nortear a atuação estatal no âmbito tributário, exigindo-se o pagamento de idêntico imposto, independentemente das formas e escolhas adotadas pelas empresas no exercício da liberdade de iniciativa e de gestão econômica. Vê-se, uma vez mais, a intrínseca relação do princípio da neutralidade fiscal com o princípio da isonomia tributária.

1.1.2. A extrafiscalidade, as normas tributárias indutoras e orientadoras de comportamentos e os respectivos reflexos sobre o princípio da neutralidade

É indiscutível a relevância da extrafiscalidade no contexto do Estado Regulador, especialmente como instrumento apto a ensejar a indução, orientação e modulação de comportamentos socialmente desejáveis. Para Luís Eduardo Schoueri, as *normas tributárias indutoras* constituem espécie do *gênero* extrafiscalidade⁴⁹, caracterizando-se

or Converging Concepts in European Tax Law?”, in *Bulletin for International Taxation*, Max Planck Institut for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2015-01, 2015, p. 271-293.

⁴⁸ Em diversos julgamentos, especialmente relacionados à matéria de auxílios de Estado, abrangendo aqueles de natureza fiscal, bem como os referentes à tributação sobre o consumo e ao regime do IVA (Imposto Sobre o Valor Acrescentado), o Tribunal de Justiça Europeu se pronunciou sobre a necessidade de preservação da neutralidade fiscal, concebida como a vedação aos Estados membros de acarretarem desequilíbrios de concorrência no mercado, de modo a privilegiar ou prejudicar determinados agentes econômicos. Deve-se ressaltar que a preservação da livre concorrência é um dos elementos estruturais de funcionamento da própria União Europeia (UE), enquanto entidade paraestatal, fundada em um mercado comum cada vez mais integrado. Pode-se afirmar ser a UE uma espécie de organização supraestatal composta por Estados soberanos, ainda que parcela dos poderes soberanos tenha sido conferida/transferida voluntariamente pelos Estados membros à própria União. A UE não se trata propriamente de um Estado, mas, indiscutivelmente, detém algumas características “estatais” e também federais, sem ser uma autêntica federação. A este respeito, para melhor compreensão do tema, recomenda-se a leitura do artigo do professor MOREIRA, Vital, “Constitucionalismo Supraestatal: a União Europeia depois do Tratado de Lisboa”, in *Res Publica Europea – Estudos de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 14-50. Merece referência, ainda, a posição crítica de Casalta Nabais sobre a harmonização fiscal negativa levada a efeito pelo Tribunal de Justiça, que ao mesmo tempo em que “funcionaliza” os sistemas fiscais dos Estados à manutenção da ordem econômica concorrencial, acaba por subverter as políticas fiscais dos Estados membros e a própria racionalidade dos sistemas fiscais nacionais, impedindo-os de exercerem a contento a função arrecadatória e de financiamento público que lhes compete, em evidente comprometimento da soberania fiscal, que ainda permanece sob a titularidade dos países membros da União Europeia. (NABAIS, José Casalta, *op.cit.*, 2015, p. 47).

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Forense, Rio de Janeiro, 2005, p.32.

pela função diferenciada que desempenham: a indução de comportamentos. Referidas normas servem como instrumento de intervenção econômica estatal e “se tornam eficazes a partir da adesão da vontade das entidades econômicas, para as quais foram criadas”⁵⁰.

No tocante à intervenção do Estado na economia privada, referindo-se ao modelo brasileiro, apregoa Egon Bockmann Moreira que tal conceito abrange as espécies *regulação*, através da normatização que disciplina o comportamento dos agentes econômicos, e a *intervenção em sentido estrito*, consubstanciada no exercício direto da atividade econômica pelo Estado. Aduz, ainda, que em ambas as situações vê-se a atuação interventiva do Estado com o propósito de alterar as condutas dos agentes econômicos privados. Tal intervenção do Estado é sempre inovadora, uma vez que busca a modificação dos parâmetros comportamentais originários através de um caráter *promocional* (mediante incentivos e fomento) ou *repressivo* (através da imposição de sanções).⁵¹

Eros Grau⁵², por sua vez, identifica a existência de três modalidades de intervenção do Estado na atividade econômica: intervenção por *absorção* ou *participação*, intervenção por *direção* e intervenção por *indução*. No primeiro caso (intervenção por *absorção*), o Estado atua como agente econômico, assumindo o controle dos meios de produção de determinado setor econômico mediante o regime de monopólio, ou seja, atua em exclusividade. Na intervenção por *participação*, por sua vez, o Estado também atua diretamente no setor econômico, porém o faz em regime de competição com os agentes privados. Diferentemente, na intervenção por *direção* ou *indução*, tem-se a atuação do Estado como agente regulador.

Na primeira modalidade de intervenção reguladora (*direção*), o Estado “exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito”⁵³. Não existe a

⁵⁰ CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, 2013, p. 337.

⁵¹ Egon Bockmann MOREIRA, “O Direito Administrativo Contemporâneo e a Intervenção do Estado na Ordem Econômica”, in *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, número 1(2005), p. 3-4. Deve-se ressaltar que a tendência contemporânea, no âmbito do direito econômico, é a diminuição da *coercibilidade*, cabendo ao Estado a orientação e modulação das condutas desejadas através do direito *promocional* e do estímulo à obtenção dos resultados socialmente benéficos, o que será demonstrado no decorrer do presente trabalho.

⁵² GRAU, Eros Roberto, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 17ª ed. revista e atualizada, Malheiros Editores, São Paulo, 2015, p. 143-144.

⁵³ Para o autor, no caso das *normas de intervenção por direção* se está diante de comandos imperativos, dotados de cogência e obrigatoriedade, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente

liberdade do agente em escolher o comportamento, uma vez que há imposição legal do modo de agir, mediante a cominação de sanção pelo descumprimento da norma. Ao intervir por *indução*, consoante se infere da própria expressão utilizada, o Estado age de forma a induzir, estimular ou fomentar a realização de determinado comportamento dos agentes econômicos, por vezes, mediante a concessão de incentivos. Nas palavras de Eros Grau, por ocasião da intervenção por *indução*, “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.”⁵⁴

As normas de intervenção por indução caracterizam-se por serem *normas dispositivas*, isto é, o agente econômico não se vê obrigado a realizar um comportamento único e exclusivo determinado por lei e sob pena de punição, mas recebe estímulos e desestímulos que influenciam a formação de sua vontade no momento da tomada de decisão, podendo, entretanto, realizar comportamento diverso do previsto em lei sem incorrer em ato ilícito⁵⁵. Preserva-se aqui a *liberdade* do agente, uma vez que escolherá o comportamento que irá realizar, podendo ser diverso daquele estimulado ou incentivado pelo Estado. Trata-se de um comportamento *sugerido* e não *imposto* pelo poder público. É imprescindível, pois, a existência de mais de um comportamento possível a ser adotado pelo agente, que exercerá sua escolha, ainda que influenciado pela norma indutora. Do contrário, se houver apenas uma única possibilidade de agir, não será viável a estipulação de uma norma tributária indutora.

cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica*. Como exemplo de norma típica de *intervenção por direção*, menciona Grau o controle e tabelamento de preços. (GRAU, Eros Roberto, *op.cit.*, p. 144).

⁵⁴ GRAU, Eros Roberto, *op.cit.*, p. 144 e 145. Nas normas de intervenção por *indução*, o Estado objetiva que os agentes exerçam determinados comportamentos em razão dos incentivos ou desincentivos concedidos. Não se trata de suprir ou suprimir a vontade dos destinatários da norma, mas sim de induzi-los a realizar determinada conduta, geralmente em prol do interesse coletivo. Nas palavras de Modesto Carvalhosa, referindo-se ao agente destinatário das normas dispositivas de direito econômico ou *normas indutoras*, trata-se de “levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual.” (CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, 2013, p. 331). No campo do direito tributário, são exemplos de normas indutoras (de incentivo ou desincentivo) de comportamentos aquelas que concedem benefícios fiscais (incentivo) ou acarretam onerações em decorrência de determinado comportamento adotado pelo contribuinte (desincentivo).

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, *op.cit.* 2005, p. 44.

É a atuação estatal como agente normativo e regulador que será destacada neste tópico, com ênfase para a atuação *indutora* ou *moduladora* de comportamentos⁵⁶, que pode se revelar, em diversas situações, até em razão do caráter preventivo e não repressivo de que se reveste, mais eficaz do que a mera obrigatoriedade de ação ou omissão, sob pena de sanção. Logicamente, para as normas econômicas *dispositivas* ou *indutoras* tornarem-se eficazes, é imprescindível a adesão *voluntária*, ainda que *induzida*, dos agentes econômicos destinatários das normas. E quanto maior a adesão, aqui entendida como a quantidade de agentes econômicos que se comprometem e efetivamente adotam o comportamento socialmente benéfico, desejado e incentivado pelo poder público, maior a eficácia da norma.

Para Modesto Carvalhosa, “a eficácia sócio-econômica resultante dessa política legislativa é inquestionável, produzindo resultados comparativamente melhores do que os colhidos da aplicação de regras coercitivas”⁵⁷, o que se deve em muito à preservação da *liberdade de adesão* do agente econômico. Prossegue o estudioso afirmando a importância do *sentido integrativo* das normas indutoras, que denomina de *normas persuasivas*, uma vez que, em razão das vantagens e benefícios que acarretam, permitem que as entidades econômicas incorporem suas atividades em um projeto econômico global e coletivo, transcendente dos objetivos meramente individualistas⁵⁸.

Deve-se ressaltar que o espaço para a propagação de normas tributárias indutoras de comportamento é justamente aquele onde são constatadas as falhas de mercado. Isso porque no ideal de mercado perfeito qualquer intervenção do Estado poderia acarretar uma distorção, pois o equilíbrio já seria absoluto em sua origem. Em tal situação hipotética, evidentemente, a intervenção estatal seria indesejável, pois ensejaria o desequilíbrio do mercado. Todavia, como na realidade dos fatos é inegável a existência de falhas de mercado⁵⁹, estas legitimam a intervenção do Estado, com o intuito de viabilizar a

⁵⁶ As normas tributárias indutoras de comportamento vêm sendo comumente adotadas no âmbito da preservação ambiental, com a ideia de serem incentivados comportamentos menos prejudiciais ao meio ambiente. Exemplificativamente, citam-se, entre outras medidas, a isenção ou redução da incidência tributária em relação a veículos menos poluentes e mais “limpos” e a maior tributação de produtos e/ou atividades econômicas que emitam maior quantidade de gases poluentes.

⁵⁷ CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, 2013, p. 337.

⁵⁸ CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, 2013, p. 338.

⁵⁹ Luís Eduardo Schoueri identifica as seguintes *falhas de mercado* que podem ensejar a intervenção econômica estatal e a aplicação de normas tributárias indutoras de comportamento: (a) *falha na mobilidade dos fatores*, consubstanciada no desequilíbrio entre a oferta e a demanda, ensejando a intervenção do Estado

respectiva correção e a busca de maior eficiência no sistema, o que também abarca a concretização da justiça fiscal.

A partir da constatação de que a intervenção indutora do Estado por meio da tributação (extrafiscalidade) é uma realidade, passa-se a questionar o sentido do princípio da neutralidade neste contexto. Indiscutivelmente, o aumento da *tributação indutora* é um dos motivos para se afastar a possibilidade de um sistema fiscal efetivamente neutro, considerando-se a concepção clássica do princípio da neutralidade⁶⁰. Nas palavras de Zilveti, “a indução é a antítese da neutralidade, ou seja, nos sistemas tributários nos quais se observa alto grau de indução, naturalmente, a neutralidade estará ofuscada pelo intervencionismo do Estado.”⁶¹

para dar mais velocidade aos processos de reequilíbrio, mediante a indução ou estímulo do comportamento desejado dos produtores e consumidores através da maior ou menor incidência tributária, salvo se houver inelasticidade em algum dos pólos (oferta ou demanda); (b) *falha no acesso à informação*, já que o mercado perfeito pressupõe que produtores e compradores tenham acesso às informações sobre o funcionamento do mercado, agentes econômicos, condições de negociação e produtos negociados, sob pena de serem geradas distorções nos preços, na percepção da qualidade dos produtos ou da solvabilidade dos agentes (etc). Em tais situações, é comum a atuação interventiva e reguladora do Estado através da imposição de certas regras (legislação em defesa do consumidor, controle de qualidade, pesos e medidas, por exemplo), sendo possível, também, a indução de comportamento como a participação em mercado de bolsa de valores (através da concessão de benefício fiscal), fazendo com que a pessoa jurídica adote determinada forma societária e passe a publicar demonstrativos financeiros; (c) *concentração econômica*, que constitui uma falha estrutural do mercado caracterizada pela possibilidade de surgimento de monopólios e oligopólios, já que um ou um pequeno número de agentes econômicos torna-se capaz de influir no preço, em evidente prejuízo da livre concorrência. Além das tradicionais normas de preservação da livre concorrência identificadas nos sistemas jurídicos, também é possível imaginar aqui a aplicação de norma indutora de comportamento, de modo a desestimular a concentração econômica, citando o autor a exclusão da opção pelo lucro presumido (tributação mais benéfica) às empresas cujo faturamento ultrapassar determinado limite imposto em lei; (d) *externalidades* (positivas ou negativas), que podem ser definidas como “os custos ou ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou”. Tais falhas devem ser corrigidas, do contrário ter-se-ão distorções no mecanismo de mercado, e as normas tributárias indutoras podem ser aplicadas com tal desiderato, através de reduções ou agravamento da carga tributária, conforme a externalidade que se visa neutralizar. A tributação ambiental é um exemplo típico, aplicando-se o princípio do *poluidor-pagador* como meio de internalizar a falha do mercado (externalidade produzida: dano ambiental), também são identificadas normas tributárias indutoras nas leis de incentivo para conservação do solo, águas e conservação da natureza através de reflorestamento; (e) *bens coletivos ou públicos*, ou seja, bens oferecidos de forma não individualizada. Neste caso, podem ser utilizadas normas tributárias indutoras do comportamento desejado, exemplificativamente, a preservação do patrimônio histórico, difusão cultural, mediante a concessão de benefícios e incentivos fiscais. (SCHOUERI, Luís Eduardo, *op.cit.*, 2005, p. 74-78).

⁶⁰ Destaca Casalta Nabais que, diversamente do que ocorreu no Estado Liberal, em que prevaleceu uma teoria e prática que apregoavam a ideia de finanças neutras, inconciliáveis com a utilização extrafiscal dos impostos e das normas fiscais, “(...) no século XX com a abertura trazida pela teoria das finanças funcionais, que possibilitou a construção do Estado social, a extrafiscalidade passou a ser um fenómeno normal, inteiramente compatível com a existência e o funcionamento de uma economia de mercado.” (NABAIS, José Casalta, *op.cit.*, 2015, p. 22).

⁶¹ Fernando Aurelio ZILVETI, *op.cit.*, 2005, p. 26.

Outra concepção comum da neutralidade advém de sua definição como característica de determinados tributos indiretos, incidentes sobre o consumo⁶², de tal modo que a neutralidade seria um impeditivo à incidência cumulativa do tributo⁶³, bem como à possibilidade de o tributo exercer finalidades distintas da arrecadatória. Em síntese, toma-se aqui “a neutralidade em oposição à extrafiscalidade”⁶⁴. Nesta perspectiva, o princípio da neutralidade aplicar-se-ia exclusivamente no âmbito da fiscalidade, ou seja, da arrecadação de recursos para o financiamento do Estado.

Todavia, tal concepção não se sustenta, uma vez que pressupõe negar a própria realidade da tributação e da política tributária, já que não existe tributo de caráter exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Diversamente, o que ocorre, por vezes, é a possibilidade de uma das finalidades tributárias se sobressair em relação à outra, mas não de modo absoluto, já que tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade coexistem em um mesmo tributo⁶⁵. Como ressalta Suzana Tavares da Silva, é inegável que “os impostos produzem importantes efeitos econômicos”, além de “influenciarem fortemente os

⁶² Tais como o IVA europeu (Imposto sobre o Valor Acrescentado) e o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) no Brasil. A propósito, no âmbito da União Europeia, o princípio da neutralidade fiscal aparece nas diretivas comunitárias relacionadas ao IVA e é sistematicamente invocado pela Comissão para oposição às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras comunitárias. Também as administrações fiscais e os contribuintes dos diversos Estados membros suscitam o referido princípio com frequência, ensejando a aplicação de seu conteúdo pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. (PALMA, Clotilde Celorico, *op.cit.*, 2010, p. 64).

⁶³ A respeito da relação entre neutralidade fiscal e o fenômeno da não cumulatividade, merece referência a afirmação de Misabel Derzi, segundo a qual o princípio da não cumulatividade conferiu *neutralidade* tanto ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) quanto ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ambos impostos existentes no Brasil. Segundo a autora, “o interesse em um imposto plurifásico, não cumulativo e neutro é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos.” (DERZI, Misabel Abreu Machado, “Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado”, in *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, coordenação de Luís Eduardo SCHOUERI e Fernando Aurélio ZILVETI, Dialética, São Paulo, 1998, p. 126-127).

⁶⁴ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, 2013, p. 63.

⁶⁵ Corroborando tal perspectiva, o jurista Alfredo Augusto Becker manifestou-se emblematicamente nos termos seguintes: “Na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.” (BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª edição, Lejus, São Paulo, 1998, p. 597). Semelhante posição é defendida por Gabriel Casado Ollero, para quem a aplicação ou o simples anúncio de qualquer tributo desencadeiam, direta ou indiretamente, consequências não fiscais. Para o mencionado autor é atualmente representativa e majoritária a opinião de que “la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen – en esta perspectiva – dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad.” (Gabriel Casado OLLERO, “Los Fines no Fiscales de los Tributos en el Ordenamiento Español”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXIII, n. 1(1992), p. 179-180).

comportamentos dos respectivos sujeitos passivos, efeitos que não podem ser ignorados pelo legislador fiscal.”⁶⁶

Há, ainda, quem sustente o anacronismo da tradicional divisão entre fiscalidade e extrafiscalidade, sob o argumento de que, após o advento do Estado social, cuja finalidade maior é a promoção do bem-estar coletivo, e considerando que “a extrafiscalidade tributária tem como elemento norteador a regulação da sociedade com vista ao interesse público”⁶⁷, não há como se defender a existência de tributos exclusivamente fiscais, pois a mera arrecadação de recursos, sem um propósito relacionado à satisfação do interesse público e social, não encontraria fundamento de validade no sistema.

De fato, os efeitos econômicos da tributação tornam o tributo um instrumento eficaz para a realização de outras políticas, precipuamente de cunho econômico e social⁶⁸, possibilitando a criação de impostos cuja principal finalidade é estimular ou desincentivar comportamentos e também setores econômicos, e não propriamente acarretar o incremento da arrecadação⁶⁹. A este respeito, afirma Klaus Tipke que, em todos os sistemas tributários vigentes no mundo, os tributos são também utilizados como *orientadores de conduta*, a partir de normas dirigistas que apresentam finalidades principais distintas da arrecadatória⁷⁰.

⁶⁶ TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, p. 27.

⁶⁷ ALBAN, Thiago Anton, “Extrafiscalidade, Estado Social e Teorias da Justiça: Possibilidades Dialógicas”, in *Revista do Curso de Direito da UNIFACS*, v. 14 (2014), p. 110.

⁶⁸ Dentre as finalidades e objetivos do Estado de cunho *extrafiscal*, destacam-se, entre outras: o pleno emprego, a estabilidade de preços, o incremento da poupança interna, a melhoria da *concorrência* interna e do ambiente de trocas comerciais internacionais, a redução das desigualdades econômicas e sociais através da melhor repartição de rendas e riquezas, a mobilização dos recursos de capital e gestão, a proteção das regiões e setores com déficit de investimento, a melhoria da distribuição populacional no território, através de política de fixação, deslocamento e integração, etc. (CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, p. 60).

⁶⁹ TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 28.

⁷⁰ Dentre tais finalidades especiais, cita Klaus Tipke a política financeira, a política econômica, a política social, a política de habitação, a política cultural, a política de trânsito, a política de saúde, a política ambiental, etc. Tais tributos apresentam em comum o fato de não se orientarem pela imposição uniforme fundada na capacidade contributiva, além de a função arrecadatória mostrar-se presente de forma secundária, apenas para não descaracterizar a própria natureza de imposição tributária. (TIPKE, Klaus, *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, tradução de Luiz Dória Furquim, Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2012, p. 62).

Deve-se ressaltar, ainda, a possibilidade de se utilizar a extrafiscalidade tributária⁷¹ e a própria política de indução de comportamentos, através de *nudges*, como mecanismos para o incentivo ao regular pagamento dos tributos pelos integrantes da sociedade, em busca da efetivação da justiça fiscal e da própria manutenção do ambiente concorrencial de mercado. Isso porque, como demonstra Cass Sunstein⁷², há uma relação direta entre o comportamento adotado pelo contribuinte – pagamento do tributo ou evasão fiscal - e a *conformidade social*, ou seja, a percepção do comportamento adotado pela maioria dos integrantes da sociedade, em uma espécie de *norma social*⁷³. Verifica-se que o não

⁷¹ Para Luis Manuel Alonso Gonzalez, os tributos extrafiscais não são tributos afetados, ou seja, não existe imperativo para que os valores eventualmente arrecadados sejam aplicados em determinada finalidade. Isso porque os tributos extrafiscais têm por finalidade primordial a modulação das condutas dos cidadãos, sendo secundário o objetivo arrecadatório. (GONZALEZ, Luis Manuel Alonso, *Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 26).

⁷² Thaler e Sunstein descrevem um experimento realizado em Minnesota, no qual foram dados a grupos de contribuintes quatro tipos de informações: alguns foram informados que seus impostos seriam destinados a boas finalidades, tais como educação, proteção policial e prevenção de incêndios; outros foram ameaçados com a informação sobre os riscos de punição em caso de não pagamento dos tributos; outros contribuintes receberam esclarecimentos sobre como receber auxílio em caso de dúvidas sobre o preenchimento de declarações e formulários destinados à Administração Fiscal; um quarto grupo recebeu a informação de que 90% (noventa por cento) dos contribuintes de Minnesota cumpriam integralmente as suas obrigações tributárias legalmente previstas. Apenas a última informação foi capaz de repercutir e causar um efeito significativo no índice de *“tax compliance”*. A partir do mencionado experimento, constatou-se que alguns contribuintes estão mais propensos a violar a legislação tributária, deixando de efetuar o pagamento de impostos, se constatarem que o nível de *“tax compliance”* já é baixo na sociedade. Quando informados que o nível de cumprimento da lei é alto, maior número se dispõe a também cumpri-la. Tal experimento é um indicativo de que o comportamento desejável ou indesejável do contribuinte pode aumentar, ao menos até certo ponto, a partir da percepção social de como os outros integrantes da sociedade estão agindo. Sabendo de tal fato, cabe ao Estado formular políticas públicas para incentivar o comportamento desejável. (THALER, Richard H., SUNSTEIN, Cass R., *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*, Yale University Press, USA, 2008, p. 66). No Brasil, é muito criticada a política de concessão periódica de parcelamentos especiais (em média, a cada três anos), que contém diversas normas benéficas de redução de multas e outros acréscimos legais ao débito fiscal, uma vez que acaba por desestimular o pagamento tempestivo e regular dos tributos, inclusive por aqueles que anteriormente o faziam e veem-se prejudicados em relação aos outros contribuintes e até concorrentes, que se beneficiam dos parcelamentos periódicos, concedidos em dissonância com uma política fiscal minimamente planejada. Por outro lado, um exemplo de estímulo (*nudge*) que vem se mostrando eficiente em diversos Estados brasileiros, no combate à sonegação fiscal, tendo ensejado a mudança de comportamento de diversos consumidores e contribuintes, é o programa que concede porcentagem dos créditos tributários (em pecúnia) aos cidadãos que solicitarem a emissão da nota fiscal ao estabelecimento comercial. Tal medida acarretou o incremento da arrecadação nos Estados - já que a não emissão de notas fiscais inviabilizava a tributação -, além de propagar a cultura de exigência de expedição de notas fiscais pelos consumidores, com repercussão no próprio comportamento das empresas e prestadores de serviços, que passaram a emitir as notas, reduzindo-se significativamente a sonegação nos setores envolvidos.

⁷³ Sobre as *normas sociais* e os mecanismos de cooperação que surgem naturalmente em sociedade, de conotação não legal, ou seja, não juridicamente estabelecida, bem como a influência exercida pelo ordenamento jurídico estatal na conformação das normas sociais e do comportamento das pessoas, merece referência POSNER, Eric A., *Law and Social Norms*, Harvard University Press, Cambridge, 2002. A propósito, defende Cass Sunstein que boas regulações ou normatizações atuam em conjunto com as normas sociais, auxiliando na preservação de vidas, recursos econômicos e no recrudescimento da observância e

cumprimento das obrigações tributárias diminui com a percepção de que a maioria dos integrantes da sociedade arca corretamente com suas obrigações, e a evasão fiscal é flagrantemente maior nas sociedades em que prevalece o sentimento de que a coletividade deixa de cumprir as obrigações tributárias⁷⁴.

Constata-se aqui que a *norma social*, ou seja, o padrão de comportamento da sociedade, revela-se, por vezes, mais importante do que a ameaça de punição/sanção pelo descumprimento de eventual imposição legal. Assim, o desafio do Estado Fiscal para ensejar o incremento da arrecadação é encontrar instrumentos que acarretem a alteração do comportamento dos contribuintes, de modo a incentivá-los a efetuar o regular pagamento da imposição tributária (*tax compliance*).

A propósito, insta ressaltar que a extrafiscalidade, entendida como a utilização dos instrumentos fiscais na realização imediata de objetivos *econômicos e sociais*, tem como importantes destinatários as empresas. Casalta Nabais⁷⁵ assevera tal perspectiva ao reconhecer o caráter indispensável das empresas e sociedades comerciais como agentes econômicos para o regular funcionamento do mercado. De fato, as organizações econômicas (pessoas coletivas ou jurídicas) são atores importantíssimos das relações comerciais empreendidas no mercado, especialmente em tempos de globalização econômica, e a extrafiscalidade corresponde a um considerável instrumento de modelação dos comportamentos, buscando-se, inclusive, o estabelecimento de uma certa previsibilidade relativamente à realização de condutas.

cumprimento (*compliance*) do ordenamento jurídico. (SUNSTEIN, Cass, *Simpler: the Future of the Government*, Simon & Schuster, New York, 2013, pos. 3629 de 5633 (e-book)).

⁷⁴ Corroborando tal perspectiva, afirma Saldanha Sanches que “a fraude e planeamento fiscal agressivo são também comportamentos não cooperativos em que cada contribuinte, inseguro em relação ao comportamento dos demais, procura maximizar o seu ganho criando um forte custo coletivo”. (SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 55). Também sob esta perspectiva, apesar de não ser propriamente o enfoque do presente trabalho, é importante mencionar que a constatação ou o sentimento coletivo dos cidadãos de que os recursos arrecadados são mal aplicados ou desviados pela corrupção acarreta a redução do comprometimento com o dever de cooperação social e o regular pagamento dos impostos, sob o argumento de que não haveria um “retorno” adequado decorrente dos tributos, estimulando, pois, a evasão e sonegação. Daí porque a regular gestão dos recursos públicos é também deveras importante e relaciona-se diretamente com uma política tributária *justa, eficiente* e bem sucedida.

⁷⁵ Assim afirma o autor: “se a extrafiscalidade constitui a utilização extrafiscal dos instrumentos fiscais com objectivos direccionados para a modelação dos comportamentos das pessoas e das organizações económicas diversos dos traduzidos na obtenção de receitas públicas e da realização das correspondentes despesas, ou seja, com vista a directamente alcançar resultados económicos e sociais que um Estado economicamente activo não pode deixar de prosseguir, então parece óbvio que serão seus destinatários naturais mais importantes as empresas.” (NABAIS, José Casalta, *op.cit.*, 2015, p. 22-23).

Para Luis Manuel Alonso Gonzalez, superada a concepção *neutra* do papel da Fazenda Pública (enquanto abstenção ou não intervenção), a tributação deve assumir funções distintas da meramente arrecadatória, convertendo-se em um instrumento privilegiado de *intervenção* administrativa. Defende o autor que tal concepção, associada às diversas finalidades sociais, políticas e econômicas atualmente perseguidas pelos Estados, dos quais são exigidas posturas cada vez mais ativas, faz com que o tributo seja um importante instrumento de intervenção complementar para o alcance de tais objetivos⁷⁶.

Consoante assevera Ollero, tem-se na atualidade um fenômeno de funcionalização da atividade financeira dos entes públicos, advinda da multifuncionalidade que caracteriza o Estado social intervencionista, o que potencializa a utilização extrafiscal do tributo, também denominada pelo autor de *instrumentalidade fiscal*, para o atingimento das finalidades consagradas nas Constituições⁷⁷. Logicamente, as próprias Constituições, através dos limites ao poder de tributar, abrangendo as questões atinentes à competência tributária, aos princípios constitucionais e às garantias aos contribuintes, acabam por também delimitar o uso do tributo como instrumento extrafiscal. No espaço impenável tributário, portanto, o legislador pode perseguir qualquer fim lícito com a imposição fiscal, desde que não sejam violados outros preceitos constitucionais e nem sejam produzidas normas arbitrárias⁷⁸.

Nesse contexto e em prol da realização dos diversos objetivos constitucionalmente atribuídos ao Estado, prossegue Ollero⁷⁹ afirmando que também a Fazenda Pública e a Administração Tributária são chamadas a diversificar e modernizar os mecanismos e técnicas de atuação, tornando-os mais versáteis e flexíveis, de modo a priorizar as atividades promocionais (de incentivo ou de desincentivo e dissuasão), transcendendo a atuação estatal tradicionalmente repressiva, o que será melhor analisado mais a frente.

⁷⁶ GONZALEZ, Luis Manuel Alonso, *Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p.13-14.

⁷⁷ Apregoa Ollero que o tributo, em razão da plasticidade e flexibilidade que lhe são características, constitui um dos instrumentos jurídico-constitucionais mais idôneos para incidir no tecido econômico e social da coletividade e realizar os fins sociais do Estado Moderno, tais como a proteção do emprego, a correção de desequilíbrios territoriais ou a política urbanística, etc. (Gabriel Casado OLLERO, “Los Fines no Fiscales de los Tributos en el Ordenamiento Español”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXIII, n. 1(1992), p.180-181 e 194).

⁷⁸ Gabriel Casado OLLERO, *op.cit.*, 1992, p.199.

⁷⁹ Gabriel Casado OLLERO, *op.cit.*, 1992, p.185.

Em síntese, também os tributos, através de uma política fiscal adequada no âmbito da extrafiscalidade, com vistas a incentivar determinados comportamentos, ao invés de apenas reprimi-los, podem servir como importantes instrumentos de intervenção do Estado nas relações concorrenciais e no desenvolvimento econômico e social do país. A partir da tributação, por exemplo, pode-se buscar a correção das falhas de mercado e a preservação da livre iniciativa e livre concorrência, garantindo-se, assim, um mercado mais estável, equilibrado e competitivo, que assegure o bem-estar coletivo.

1.2. A RELAÇÃO ENTRE O ESTADO, O MERCADO E OS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA NEUTRALIDADE FISCAL

De início, é importante destacar que o mercado nada mais é do que uma *instituição jurídica*⁸⁰, construída social e historicamente⁸¹ e que necessita de regras para a sua própria manutenção. Tal qual o próprio Estado, trata-se de uma construção artificial humana e não de algo natural e espontâneo, que surge de forma aleatória. Sabidamente, o mercado necessita de certa ordem, bem como de regularidade e previsibilidade de comportamentos dos agentes que nele atuam⁸², e a intervenção estatal mediante a imposição de regras, e mais recentemente, através da regulação, indução e promoção de comportamentos, é essencial para a subsistência dos próprios mercados, e conseqüentemente, das relações econômicas neles estabelecidas. Corroborando tal perspectiva, afirma Cass Sunstein que a livre concorrência e os direitos de propriedade⁸³ necessitam da regulação e intervenção

⁸⁰ GRAU, Eros Roberto, *op.cit.*, 2015, p. 29. Luís Cabral de Moncada defende a mesma perspectiva, ao afirmar que “nunca a ordem econômica poderia viver fora de um enquadramento jurídico que identifique as respectivas fontes, discrimine as formalidades a observar no trato econômico, estabilize as relações entre os agentes econômicos e defina os comportamentos econômicos ilícitos e as respectivas sanções.” (MONCADA, Luís Cabral de, *Manual Elementar de Direito Público da Economia e da Regulação – uma perspectiva luso-brasileira*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 9).

⁸¹ Neste contexto, e a título exemplificativo, convém rememorar a queda do muro de Berlim e a necessidade de *(re)construção* dos mercados nos países do leste europeu.

⁸² GRAU, Eros, *op.cit.*, 2015, p. 30.

⁸³ Interessante a posição defendida por Murphy e Nagel, segundo a qual há uma relação intrínseca entre direito de propriedade e direito tributário, não sob a perspectiva liberal tradicionalmente apregoada de que a tributação constituiria uma violação ao direito de propriedade, mas sim em razão de ambos serem criações do Estado através do sistema jurídico estabelecido. Assim, apregoam que, em verdade, “os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes.” Daí o *mito da propriedade* que dá nome à obra dos autores. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *O Mito da Propriedade*, tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Martins Fontes, São Paulo, 2005, p. 240).

estatal, que justamente possibilitam, através da vigência de regras, a existência dos mercados e da propriedade⁸⁴.

Natalino Irti⁸⁵ identifica os seguintes princípios básicos da ordem jurídica do mercado: (a) a economia de mercado é *locus artificialis* e não *locus naturalis*; (b) a artificialidade deriva de uma técnica jurídica, dependente de uma decisão política que confere forma à economia; (c) a decisão política referida é mutável e contextualiza-se historicamente, implicando que nenhum regime econômico seja absoluto ou definitivo. Ressalta o autor que não se conhece nenhum mercado – determinado no tempo e espaço – que não pressuponha institutos jurídicos⁸⁶ para a sua constituição e continuidade, inclusive no que se refere ao reconhecimento e garantia do direito de propriedade e das liberdades econômicas, essenciais em um sistema de livre mercado. É evidente, pois, que a instituição *mercado* depende de certa forma da instituição *Estado*⁸⁷, muito embora não sejam poucas as tentativas de colocar as duas instituições em lados contrapostos, como se fossem excludentes entre si⁸⁸.

Dentre as atividades de intervenção do Estado para a preservação e regulação do mercado, destaca-se a garantia da preservação da livre concorrência, elemento fundamental em uma economia de mercado capitalista, comumente consagrado na própria constituição econômica dos Estados⁸⁹. A importância dada à livre concorrência decorre da concepção

⁸⁴ SUNSTEIN, Cass, *op.cit.*, 2013, pos. 599 de 5633 (e-book).

⁸⁵ IRTI, Natalino, *Il carattere politico-giuridico del mercato*, artigo disponível no sítio <<http://www.mi.camcom.it/upload/file/1335/667535/FILENAME/Irti.pdf>>. Acesso realizado em 04/11/2015.

⁸⁶ IRTI, Natalino, *op.cit.*, p. 2.

⁸⁷ No tocante à interação existente entre o Estado e o mercado, José Matias-Pereira apresenta os seguintes fundamentos e premissas: a) o mercado não se desenvolve por conta própria, devendo-se considerar a dinâmica sociopolítica; b) o Estado é imprescindível para a regulação da atividade econômica e dos mercados, que necessitam de regras e normatização; c) o Estado e o mercado são complementares na sua atuação e não excludentes entre si; d) a estrutura dos mercados decorre da forma como são regulamentados pelos Estados; e) o Estado ou ente político equivalente é responsável pelo balizamento da economia e orientação do desenvolvimento; f) a economia faz parte da dinâmica sociopolítica, não constituindo espaço autônomo acima da sociedade, diversamente, o mercado deve ser entendido com base na sociedade e não a sociedade com base no mercado, até porque não se pode olvidar que não há estabilidade econômica sem estabilidade social. (MATIAS-PEREIRA, José, *Finanças Públicas – Foco na Política Fiscal, no Planejamento e Orçamento Público*, 6ª edição, Atlas, São Paulo, 2012, p. 63-64).

⁸⁸ A participação do Estado no mercado, inclusive em cooperação e parceria com a iniciativa privada, dá-se mediante o exercício de papéis diversos, sendo possível mencionar, a título exemplificativo e não exaustivo, o Estado financiador, incentivador, sócio, consumidor e protetor de direitos.

⁸⁹ É importante esclarecer que a expressão “constituição econômica” é aqui utilizada como um conjunto de normas (princípios e regras) extraídos da própria Constituição, com o desiderato de regular o modelo econômico adotado pelo Estado, integrando, pois, o texto constitucional e não configurando uma Constituição à parte. Não se trata propriamente de uma “nova” Constituição.

de que é um valoroso condicionante para se alcançar o bem-estar coletivo, não se tratando, pois, de uma finalidade em si mesma, mas sim de um caminho para se alcançar uma maior coesão econômica e social.

Neste contexto, o direito econômico e concorrencial emerge, portanto, como instrumento jurídico de regulação do mercado, a fim de viabilizar as condições de igualdade e a preservação da concorrência entre os agentes econômicos envolvidos, fundando-se no atual papel do Estado de agente *garantidor* do funcionamento regular da economia de mercado⁹⁰. Sob esta ótica, 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 cumpridas”.⁹¹

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

⁹⁰ A este respeito, afirmam Holmes e Sunstein que: “Governments not only have to lay the essential legislative and administrative foundations for a functioning market economy, they can also act to make market systems more productive.” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, W.W. Narron & Company, New York, 2000, p. 69).

⁹¹ MARTINS, Manuel, *Auxílios de Estado no Direito Comunitário*, Primícia Publicações Universitárias e Científicas, Cascais, 2002, p. 11.

estabilidade do sistema como um todo⁹². 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 mercado⁹³. Para auxiliar tal empreitada de prevenção de desequilíbrios 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 para assegurar a concorrência, inclusive 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, ainda que através da tributação, de modo a beneficiar ou prejudicar determinado agente econômico⁹⁴. Daí porque os benefícios e incentivos fiscais devem ser concedidos de forma regulada e controlada, e de preferência, de modo temporalmente limitado⁹⁵.

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 Silveira⁹⁶: “ainda que apresente feições de liberdade, a livre concorrência relaciona-se fortemente com a ideia de isonomia, podendo ser visualizada como

⁹² 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 o desencadeamento da crise econômica principiada em 2008.

⁹³ 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 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 controlo das concentrações. O programa ordoliberal para atingir estes objetivos centrava-se numa nova relação entre o sistema económico e o direito: a concorrência providenciaria as bases do sistema económico, e o direito (através da “constituição económica”, 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).

⁹⁴ 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.

⁹⁵ No âmbito da União Europeia, dada a sua natureza supraestatal, a intervenção dos Estados membros na esfera econômica, em razão da possível interferência no mercado interno, é regulada pelas instituições da União, sujeitando-se aos princípios e normas da constituição econômica europeia, especialmente ao regime dos auxílios de Estado, cujas regras gerais estão estabelecidas nos artigos 107 a 109, do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

⁹⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito, *Tributação e concorrência*, Quartier Latin, São Paulo, 2011, p. 135.

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 isonomia, 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 fiscal, tanto na acepção negativa (de abstenção) quanto positiva (de intervenção do Estado), é também assegurar a isonomia dos agentes econômicos em uma economia de mercado, através da preservação da livre concorrência⁹⁷, tendo como instrumento a tributação.

Como destaca Oscar Pilagallo⁹⁸, o bom funcionamento de uma economia de mercado depende de regras justas e uniformes que sejam respeitadas por todos. Contudo, o não cumprimento dessas regras, por vezes com o intuito de serem evitados os custos financeiros decorrentes de imposições tributárias, por exemplo, acaba gerando desequilíbrios de concorrência, “que beneficiam os transgressores e penalizam aqueles que procuram obedecer às leis”⁹⁹, além de ensejar flagrante violação ao princípio da justiça fiscal, em prejuízo do sistema tributário como um todo.

É importante destacar que a livre concorrência não é uma finalidade em si mesma, 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 ao bem comum¹⁰⁰. É a busca de manutenção do equilíbrio concorrencial, nas situações em que este já estiver presente,

⁹⁷ 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. Em síntese, “a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder.” (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). É importante destacar, ainda, que, como qualquer direito de liberdade assegurado no ordenamento jurídico, também a liberdade de iniciativa não é absoluta, inexistindo óbice à atividade reguladora e normativa do Estado.

⁹⁸ PILAGALLO, Oscar, *Tributo ao mercado – desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição – um debate*, Saraiva, ETCO, São Paulo, 2010, p. 12-13.

⁹⁹ PILAGALLO, Oscar, *op.cit.*, 2010, p. 12.

¹⁰⁰ A este respeito, Cass R. Sunstein afirma a conexão existente entre livre mercado e justiça social, reconhecendo que um sistema que se pretende socialmente justo deve se pautar tanto pela presença de *liberdade* como também de *equidade*. (SUNSTEIN, Cass R., *Free Markets and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 1997).

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 fiscal¹⁰¹.

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.”¹⁰² Prossegue 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.¹⁰³ É a mesma posição adotada por Maria de Fátima Ribeiro¹⁰⁴, ao afirmar que “a dinâmica das estruturas econômicas e sociais favorece a abordagem do tributo como mecanismo de correção dos desequilíbrios do mercado por meio da correção das desigualdades sociais e das distorções na livre concorrência”, defendendo a natureza extrafiscal da tributação como instrumento para o desenvolvimento econômico e social.

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, 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

¹⁰¹ Há quem efetue a distinção entre a neutralidade fiscal e a concorrencial, ou seja, a neutralidade do Estado perante a livre concorrência, muito embora sejam perspectivas interligadas que guardam uma relação muito próxima na atualidade, o que é demonstrado no curso desta tese. A própria neutralidade fiscal é designada por Neumark como “*princípio da neutralidade concorrencial dos impostos*”. Defende Neumark que o princípio da neutralidade concorrencial da tributação envolve dois aspectos: um *negativo*, no sentido de que a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial, se existente uma concorrência quase perfeita e não forem identificados resultados contrários aos princípios que regem a política econômica e social; outro *positivo*, quando se fizer necessário e conveniente o estabelecimento de uma política fiscal para fomentar a concorrência, na hipótese de esta ser imperfeita, por razões de ordem não-fiscal, ensejando consequências indesejáveis sob o aspecto econômico ou ético-social. (Fritz NEUMARK, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, p. 262 *apud* Gerd Willi ROTHMANN, “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 341).

¹⁰² CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, 2013, p. 47.

¹⁰³ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, 2013, p. 58.

¹⁰⁴ RIBEIRO, Maria de Fátima, “Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência”, in *Novos Horizontes da Tributação – um diálogo luso-brasileiro*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 215.

eficiência econômica, tais como a já mencionada isonomia e a justiça fiscal, o que será abordado com mais profundidade no próximo capítulo.

1.3. 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 dominante e outras práticas lesivas do interesse geral”. Depreende-se do mencionado dispositivo constitucional o princípio da neutralidade fiscal, definido como o dever de o Estado vir a assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas, não acarretando distorções significativas que possam comprometer o livre mercado e a eficiência econômica¹⁰⁵.

Para José Casalta Nabais, a exigência de neutralidade fiscal, materializada 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”.¹⁰⁶ 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 próprio texto

¹⁰⁵ 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, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 966, 969-970).

¹⁰⁶ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 162-163.

constitucional¹⁰⁷, bem como pelas cláusulas antiabuso¹⁰⁸, 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.”¹⁰⁹

Da leitura atenta do dispositivo constitucional acima transcrito, depreende-se a previsão de intervenção econômica do Estado também através da *indução* de comportamentos, com o objetivo de prevenir os desequilíbrios da concorrência. Trata-se da utilização de normas extrafiscais com vistas a assegurar o equilíbrio concorrencial através de medidas preventivas, com destaque para a utilização de critérios especiais de tributação¹¹⁰.

¹⁰⁷ A Constituição Portuguesa prevê no artigo 61º, 1, que “a iniciativa económica 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.

¹⁰⁸ 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*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 212-213).

¹⁰⁹ 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, de modo expreso 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.

¹¹⁰ Tal posição é também defendida por Maria de Fátima Ribeiro, segundo a qual o artigo 146-A, da Constituição Federal Brasileira, “contém uma regra constitutiva de competência legislativa, que permite o uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. Essa competência vem se juntar ao conjunto de outras hipóteses de tributação extrafiscal, previstas na Constituição.” (RIBEIRO, Maria de Fátima, “Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência”, in *Novos Horizontes da Tributação – um diálogo luso-brasileiro*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 266).

A partir da inclusão do artigo 146-A na Constituição Federal, é inegável que o princípio da neutralidade fiscal passou a se fazer presente no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente na sua acepção positiva¹¹¹. Tal fato é ressaltado por Osvaldo Santos de Carvalho, ao 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.”¹¹² 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 concorrência¹¹³.

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 inoocorre 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 acepção 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, preservação e aperfeiçoamento 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

¹¹¹ 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, por exemplo, não existe um princípio da neutralidade fiscal, mas tão somente hipóteses em que a neutralidade tributária vai ao encontro de outros princípios basilares do sistema tributário, como a equidade e a capacidade contributiva. (BRITO FILHO, Washington Juarez de, *O Princípio de Não-Discriminação Tributária no Comércio Internacional de Bens*, Tese de Doutorado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de Direito Econômico e Financeiro, 2011, p. 556). 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.

¹¹² CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, 2013, p. 53.

¹¹³ 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. 120.

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 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.

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

Há muito se discute sobre quais seriam as características de um sistema tributário ideal, que cumpriria a função de arrecadar recursos para a realização das atividades estatais, sem comprometer a *eficiência* econômica e a *equidade* no custeio e distribuição dos recursos¹¹⁴. Tais características (*eficiência* e *equidade*) estão sempre presentes em qualquer análise jurídico-econômica do sistema fiscal.

Apesar de aparentemente incompatíveis ou excludentes¹¹⁵, é inegável a importância da sua adequada compatibilização e equilíbrio como elemento central de política tributária, de modo a possibilitar a construção efetiva de um sistema fiscal que seja concomitantemente *justo* e *eficiente* – ideal a ser alcançado.

A este respeito, Paulo Trigo Pereira¹¹⁶ aponta como *características desejáveis de um sistema fiscal* as seguintes: (a) *equidade*, consubstanciada na justa distribuição da carga fiscal, considerando a equidade horizontal e vertical¹¹⁷; (b) *eficiência*, relacionada à mínima intervenção dos impostos nas decisões já eficientes dos agentes econômicos, bem como à promoção da eficiência mediante a correção de externalidades negativas¹¹⁸; (c)

¹¹⁴ Para James Mirrlees, a equidade do sistema impositivo não depende apenas da redistribuição de renda e riqueza, mas também de uma justa repartição da carga impositiva tributária. Segundo o autor, a *equidade* abrange a igualdade nos procedimentos, a ausência de discriminação e a *equidade* em relação às expectativas legítimas dos contribuintes. Em síntese, vê-se que o autor apregoa uma flagrante proximidade entre a *equidade* e a isonomia. (MIRRLEES, James, *Diseño de un Sistema Tributario Óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, p. 27).

¹¹⁵ A propósito, afirma Klaus Tipke que não existe qualquer comprovação de que a justiça fiscal perturbe necessariamente a eficiência econômica, como defendem alguns teóricos. Isso porque o comportamento humano não é calculável de uma forma matemática e objetiva, incidindo diversos e variados fatores na sua realização. Assim, defende Tipke que, em caso de aparente conflito, prevaleça e se aplique prioritariamente a justiça fiscal. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 45).

¹¹⁶ PEREIRA, Paulo Trigo, *Economia e Finanças Públicas – Da teoria à prática*, reimpressão da 4ª edição de fevereiro de 2013, Almedina, Coimbra, 2015, p. 74.

¹¹⁷ Entende-se por equidade horizontal o tratamento isonômico dos contribuintes em situação idêntica ou similar, que devem suportar o mesmo ônus tributário. A equidade vertical, por sua vez, é representada pela *progressividade* da imposição tributária, ou seja, aqueles com maior riqueza econômica devem contribuir em maior proporção do que os economicamente menos favorecidos. A progressividade é comumente implementada nos sistemas tributários mediante a imposição de maiores alíquotas proporcionalmente ao aumento da base de cálculo, ou seja, tributam-se em maior proporção as hipóteses de incidência que indiquem maior capacidade contributiva.

¹¹⁸ No que se refere à alocação eficiente dos recursos como uma característica desejável do sistema fiscal, defende Suzana Tavares da Silva a *neutralidade* sobre a escolha privada quando esta já se revelar eficiente, bem como a promoção da escolha pública quando a privada se distanciar do interesse público. Exemplificativamente, assevera que o sistema fiscal “deve promover a escolha privada nos mercados

flexibilidade, de tal modo que os impostos contribuam para a estabilização do ciclo econômico, com efeito expansionista em momento de recessão e contracionista em período de forte expansão; (d) *transparência*, possibilitando a fácil compreensão dos contribuintes acerca das regras tributárias; (e) *baixo custo* tanto em relação ao cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes quanto às atividades desempenhadas pela administração fiscal; (f) *eficácia financeira*, que corresponde à suficiência e adequação das receitas financeiras ao cumprimento dos objetivos de financiamento da despesa pública e da política orçamental.

Em síntese, as características acima referidas, se presentes, demonstram a adequação do sistema tributário e a sua ausência, total ou parcial, indica a necessidade de alterações no sistema vigente, com vistas a se atingir o modelo materialmente alcançável mais próximo do ideal. É recomendável, pois, uma contínua avaliação dos sistemas fiscais existentes, utilizando-se como parâmetros as características desejáveis em um sistema ideal. Não por acaso as duas primeiras características apontadas, possivelmente por serem as principais também na visão do autor, são a *eficiência* e *equidade*.

Deve-se ressaltar que a doutrina¹¹⁹ comumente adota a neutralidade como parâmetro para a aferição da *eficiência* do sistema tributário, ou seja, o sistema é considerado mais eficiente conforme menos distorções provocar no comportamento dos agentes econômicos. Todavia, tal concepção, assim como a própria noção tradicional do princípio da neutralidade fiscal, consoante o demonstrado no primeiro capítulo, mostram-

eficientes e a escolha pública na promoção da regulação social, como é o caso do ambiente, da educação e da inovação e conhecimento”, isto é, o sistema fiscal deve também ser utilizado como um mecanismo de gestão das externalidades. (TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, p. 53).

¹¹⁹ Para António L. de Sousa Franco, a análise financeira clássica da *eficiência* no sistema fiscal reconhece como eficiente o sistema na medida em que é neutro, ou seja, “em que não interfere nem perturba a melhor afetação dos recursos na economia, tal como será feita pelo normal funcionamento do mercado.” Todavia, admite Sousa Franco que, a partir da instituição de um imposto, sempre haverá certas distorções por ele causadas, concluindo acertadamente que o sistema fiscal só seria inteiramente neutro se não existisse. Portanto, admitindo a existência de certos desvios ou distorções sem que esteja comprometida a neutralidade do sistema, defende o autor uma nova concepção de neutralidade, não absoluta, mas sim capaz de identificar áreas fundamentais do sistema econômico que devem permanecer imunes a distorções fiscais, resguardando-se o princípio da neutralidade. Exemplifica sua teoria através do estabelecimento de um mercado comum, no âmbito da União Europeia, que impescinde da neutralidade da tributação mediante a não provocação de desvios à concorrência, o que poderia colocar em risco a própria existência do mercado comum. Tratar-se-ia de uma área econômica fundamental em que não seriam admitidos desvios ou distorções decorrentes da tributação, em razão do risco ao próprio sistema político e econômico estabelecido. (FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, v. I, 4ª edição, 14ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012, p. 198-199).

se ultrapassadas diante da complexidade de que se reveste a sociedade atual, e conseqüentemente, dos novos desafios a serem enfrentados e vencidos pela própria atuação do Estado como agente regulador e incentivador de comportamentos. Ainda, consoante será demonstrado no curso do presente trabalho, o princípio da neutralidade não se associa exclusivamente à *eficiência*, diversamente, também guarda intrínseca relação com a *equidade*, sob a forma de justiça fiscal.

O objetivo maior da taxaço da riqueza, relacionado à justiça fiscal, funda-se na concretizaço da equidade horizontal, que pode ser definida como o tratamento igual daqueles que apresentam a mesma capacidade tributária ou contributiva, bem como na realizaço da equidade vertical, que implica a maior tributaço conforme o aumento da capacidade tributária, geralmente definida como tributaço progressiva¹²⁰.

Para Saldanha Sanches¹²¹, “o conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados”¹²², especialmente em uma sociedade plural, abrangendo principalmente dois aspectos: a justiça na tributaço (imposiço tributária) e a justiça na distribuiço dos recursos estatais. Contudo, o enfoque selecionado pelo autor em sua obra *Justiça Fiscal* e que também será o aqui adotado, refere-se ao da distribuiço dos encargos tributários (imposiço tributária) entre as várias categorias de contribuintes, incluindo as pessoas coletivas (ou jurídicas) e singulares (ou físicas). Também Klaus Tipke associa a justiça fiscal à igualdade na distribuiço da carga tributária¹²³, afirmando que “a justa repartiço da carta tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito”¹²⁴.

Hodiernamente, não são poucos os desafios para a concretizaço da justiça fiscal. Isso porque aqueles (pessoas físicas e coletivas ou jurídicas) que mais possuem riquezas, e conseqüentemente, maior capacidade contributiva, geralmente encontram uma maneira de

¹²⁰ SANDFORD, Cedric, *Why tax systems differ – a comparative study of the political economy of taxation*, Fiscal Publications, Great Britain, 2000, p. 96.

¹²¹ SANCHES, Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p. 13.

¹²² Tal perspectiva também é apregoada por Klaus Tipke, que afirma não existir um critério de *justiça* uniforme para todo o Direito. Defende o autor que o correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério, e no âmbito tributário, apresenta-se a especificidade da *justiça fiscal*. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 21).

¹²³ TIPKE, Klaus, *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*, Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2012, p.16.

¹²⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p. 28.

não pagarem os tributos devidos, seja mediante a utilização dos denominados paraísos fiscais seja criando mecanismos, através de um planejamento tributário, por vezes abusivo, para evadir-se da imposição fiscal.

Evidentemente, em tais situações, resta prejudicada a justiça fiscal, com efeitos nefastos para a própria sociedade e para o Estado, que se vê sem os recursos estatais necessários para a prestação de serviços em prol do bem comum e interesse coletivo. Ademais, tem-se como consequência direta a propagação da noção de *injustiça fiscal*, acarretando a percepção de que o ideal é efetivamente não pagar os impostos, como comumente fazem os mais ricos e detentores da maior capacidade contributiva, em evidente prejuízo da solidariedade e coesão social.

Em síntese, o que se busca é a efetivação da justiça fiscal, que se mostra cada vez mais distante da realidade atual. De fato, a constatação de que o problema existe é o passo inicial para a busca de soluções, e no âmbito tributário, inegavelmente, a efetivação da justiça fiscal é um dos desafios primordiais. A importância da justiça fiscal como elemento nuclear de política tributária no Estado de Direito é destacada por Tipke e Yamashita, para quem “a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.”¹²⁵

É relevante destacar, ainda, 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 igualdade¹²⁶. Compatibilizar a *eficiência* e *justiça* na política fiscal e no sistema tributário como um todo é o ideal a ser atingido, até porque, como bem destaca Luís Cabral de Moncada, a eficiência econômica (o *ótimo paretiano*) que dirige o funcionamento do mercado é “compatível com grave desigualdade na distribuição da riqueza, o que gera tensões sociais insuportáveis”¹²⁷. Assim, para o autor¹²⁸, é importante assegurar a coesão econômica e social (*justiça* ou

¹²⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p. 18.

¹²⁶ CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 109.

¹²⁷ MONCADA, Luís Cabral, *op.cit.*, p. 250.

¹²⁸ MONCADA, Luís Cabral, *op.cit.*, p. 250.

equidade), concomitantemente à prevenção e repressão de práticas restritivas da concorrência (*eficiência*).

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 Caliendo¹²⁹, 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 e em detrimento da *eficiência*, ao passo que se o valor adotado fosse a *eficiência*, necessariamente a *justiça* seria preterida.

A quarta posição referida por Paulo Caliendo (conexão)¹³⁰ 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 Calsamiglia¹³¹, a seguir transcritas: (a) uma

¹²⁹ CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 75-76.

¹³⁰ CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 76.

¹³¹ Albert CALSAMIGLIA, “Eficiencia y Derecho”, in *Doxa*, n. 4 (1987), p. 271 e 287.

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*¹³² e *justiça* não são conceitos contraditórios ou excludentes¹³³, 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 econômicas¹³⁴, na atualidade, o que se reflete também no âmbito do direito fiscal¹³⁵. 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

¹³² A propósito da *eficiência*, importante mencionar que vem sendo consagrada como um dos princípios norteadores da denominada *boa administração*. Cita-se, como exemplo, a Constituição Federal Brasileira, cujo texto foi alterado pela Emenda Constitucional n. 19/1988, para a inclusão expressa do princípio da eficiência no *caput* do artigo 37, que passou a ter a seguinte redação: “Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e *eficiência* (...)”.

¹³³ A própria União Europeia, consoante se infere do artigo 3º, 3, do Tratado da União Europeia, não busca apenas o aumento da *eficiência* econômica e o enriquecimento dos cidadãos através do mercado, diversamente, busca promover a coesão econômica, social e territorial, visando à *justiça* social e redistributiva, daí porque a qualificação do modelo adotado como economia *social* de mercado. Constatase, pois, mais um exemplo concreto de tentativa de compatibilização entre *eficiência* e *equidade*.

¹³⁴ Como afirma Paulo Trigo Pereira, “a tributação ótima é o sistema de tributação desenhado de forma a conciliar, da melhor forma, eficiência com equidade”. (PEREIRA, Paulo Trigo, *op.cit.*, 2015, p. 89).

¹³⁵ A este respeito, deve-se ressaltar que o direito tributário tem uma grande influência nas escolhas dos agentes econômicos, ao “estimular” ou “reprimir” 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 entre a *justiça* e a *eficiência* no sistema. (CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma Visão Crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 101).

neutralidade fiscal como elemento de ponderação da *livre concorrência* (relacionada à *eficiência*) e da *justiça fiscal* (associada à própria *justiça e equidade*), ensejando o dever de intervenção do Estado para a concretização e salvaguarda de ambas as perspectivas (acepção positiva da neutralidade), da forma mais compatível possível¹³⁶.

2.1. EFICIÊNCIA ALOCATIVA E CARGA EXCEDENTÁRIA NA TRIBUTAÇÃO

A *eficiência alocativa* vincula-se à função alocativa do governo¹³⁷, relacionada à adequada alocação de recursos, de tal modo que seja mantida a competitividade e a eficiência dos mercados, intervindo o Estado, no exercício da função (re)distributiva (*eficiência distributiva*), para corrigir os desvios e falhas decorrentes da constatação da existência de custos excessivos e prejuízos sociais. Em geral, os mercados competitivos e adequadamente regulados ensejam a utilização eficiente dos recursos e a alocação de mercadorias aos consumidores¹³⁸.

¹³⁶ 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 dos SANTOS, “Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VI (2013), p. 61).

¹³⁷ Faz-se referência aqui às finalidades do sistema tributário baseadas nas funções econômicas do governo identificadas por Richard Musgrave: alocativa, redistributiva e estabilizadora. A função estabilizadora implica a estabilização de preços e empregos. A função alocativa, por sua vez, corresponde à intervenção do Estado na alocação de recursos, encorajando determinadas atividades e desestimulando outras, através de taxas e subsídios, por exemplo. Por fim, a função redistributiva refere-se à forma como os bens produzidos pela sociedade são distribuídos entre seus membros, abrangendo questões como a compatibilização entre a *equidade* e a *eficiência*. Afirma Stiglitz que as três funções não são estanques, diversamente, estão interconectadas nas atividades governamentais, não podendo ser segregadas ou compartimentalizadas individualmente, muito embora a classificação formulada por Musgrave tenha o mérito de possibilitar uma abordagem didática. (STIGLITZ, Joseph E., *Economics of the Public Sector*, third edition, W.W. Norton & Company, New York, 2000, p. 20-21).

¹³⁸ RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*, tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves, Martins Fontes, São Paulo, 2000, p.305.

O critério da eficiência corresponde à “capacidade de melhorar o bem-estar de vários agentes, sem que a melhoria de bem-estar de um qualquer agente seja feita através da diminuição do bem-estar de outro qualquer agente”¹³⁹. Em síntese, trata-se da denominada *eficiência ou ótimo de Pareto*, consubstanciada na situação em que não é possível melhorar o bem-estar de um agente sem diminuir o bem-estar de outro.

Liam Murphy e Thomas Nagel criticam a limitação da concepção paretiana para a análise de políticas públicas ou ações de governo, em geral. Para os autores, a *eficiência de Pareto* constitui a concepção teórica mais conservadora de análise de benefícios a vários indivíduos. Apesar de reconhecerem que a ineficiência é algo a ser evitado, Murphy e Nagel ressaltam, de forma pertinente, que no mundo real e não meramente teórico, “para quaisquer cursos de ação que possam ser comparados quanto aos seus efeitos sobre os indivíduos, cada qual será melhor para alguns e pior para outros”¹⁴⁰, o que é observado em diversas espécies de políticas públicas. Exemplificativamente, certas políticas de concessão de benefícios sociais obviamente favorecerão mais os beneficiários diretos em relação a terceiros não beneficiários, o que também ocorre no tocante a qualquer alteração no sistema tributário que acarrete a redução ou aumento de tributação para grupos determinados.

Defendem os autores, pois, a adoção de concepções mais complexas de avaliação do bem-estar, não limitadas ao critério da eficiência, mas sim que possibilitem a análise global da combinação de vantagens e desvantagens atribuídas aos indivíduos, dos respectivos resultados e da comparação com alternativas viáveis de estruturação social¹⁴¹. Assim, vê-se, por mais uma razão, a insuficiência de utilização do critério exclusivo da *eficiência* para a análise da adequação da política fiscal, revelando-se necessária a adoção de outras variáveis relacionadas à equidade e justiça social, abrangendo, como não poderia deixar de ser, a justiça fiscal.

Partindo da concepção de que em um sistema fiscal ideal “os impostos devem minimizar a interferência em decisões eficientes dos agentes económicos e devem

¹³⁹ PEREIRA, Paulo Trigo, *O Prisioneiro, o Amante e as Sereias: Instituições Económicas, Políticas e Democracia*, Almedina, Coimbra, 2008, p.33.

¹⁴⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *O Mito da Propriedade*, Martins Fontes, São Paulo, 2005, p. 68.

¹⁴¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *op.cit.*, 2005, p. 68.

promover a eficiência corrigindo externalidades negativas”¹⁴², Paulo Trigo Pereira utiliza o conceito de *ineficiência* ou *carga excedentária*. Para o autor, os impostos, em geral, acarretam efeitos distorcedores dos comportamentos dos agentes econômicos¹⁴³, uma vez que estes acabam por reduzir o consumo ou produção do bem tributado com o intuito de minimizar o ônus da tributação.

A partir de tal constatação, extrai-se o conceito de *carga excedentária* de um imposto como algo que consumidores ou produtores perdem (variação negativa do bem-estar), mas que não gera acréscimo à receita fiscal do Estado¹⁴⁴, em virtude da alteração do comportamento econômico dos agentes, em decorrência da tributação¹⁴⁵. Verifica-se, pois, que as políticas fiscais, com o intuito de se apresentarem mais eficientes, devem ser elaboradas de modo a priorizar a redução da *carga excedentária* ou *ineficiência* da tributação, assegurando-se a neutralidade.

Importante destacar, ainda, a partir da verificação de que a quase totalidade dos impostos caracterizam-se por causarem distorções no comportamento dos agentes econômicos, a existência da classificação dos impostos como “*intencionalmente distorcedores*” ou “*não intencionalmente distorcedores*”¹⁴⁶. Os primeiros são aqueles que, além de ensejarem o aumento da arrecadação, ainda acarretam melhor afetação dos recursos de modo a desestimularem determinados comportamentos tidos como danosos ou prejudiciais à sociedade. O exemplo mais comum utilizado relaciona-se à tributação ambiental ou fiscalidade verde e ao comportamento desejado de mudança de atitude, em

¹⁴² PEREIRA, Paulo Trigo, *op.cit.*, 2015, p. 74.

¹⁴³ A tributação é capaz de influenciar de vários modos o comportamento dos agentes e a eficiência econômica, destacando-se, exemplificativamente, a oferta e procura de emprego, a opção pela poupança ou pela utilização produtiva dos recursos financeiros, a afetação de recursos em geral, etc. (PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 73).

¹⁴⁴ PEREIRA, Paulo Trigo, *op.cit.*, 2015, p. 74. Para o autor, “a *ineficiência* ou *carga excedentária* de um imposto é aproximadamente igual à diferença entre a variação negativa no bem-estar de consumidores e produtores e a receita fiscal arrecadada pelo Estado (...). É aproximadamente igual a metade do produto da diferença entre preço para o consumidor e preço para o produtor (após imposto), pela redução da quantidade.” Prossegue Paulo Trigo Pereira destacando a existência de apenas três situações em que os impostos não geram ineficiência. São elas: (a) imposto de montante fixo ou *lump sum* (imposto *per capita*), (b) impostos sobre bens de procura ou oferta rígida; (c) impostos intencionalmente distorcedores ou pigouvianos, que aumentam a eficiência ao fazer com que os preços de mercado incorporem os custos marginais externos associados à produção ou ao consumo de certos bens.

¹⁴⁵ Também James Mirrlees reconhece a existência de uma carga excedentária negativa decorrente da tributação, ao afirmar que “salvo escasas excepciones, todos los impuestos generan una pérdida de eficiencia, o exceso de gravamen, adicional al pago del impuesto, cuya magnitud guarda una relación directa com la reacción de los contribuyentes para eludir el gravamen.” (MIRRLEES, James, *op.cit.*, 2013, p. XXVIII).

¹⁴⁶ TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 51.

prol da preservação do meio ambiente. Verifica-se, pois, que a modificação do comportamento dos agentes econômicos é justamente um dos efeitos desejados pela própria tributação, razão pela qual tais tributos são denominados de “*intencionalmente distorcedores*”.

Por outro lado, a maior parte dos tributos enquadra-se como “*não intencionalmente distorcedores*”, isto é, as distorções causadas no comportamento dos agentes não são desejadas ou intencionais, mas decorrem da tentativa de afastamento ou redução da tributação incidente. Em tais casos, faz-se relevante a análise e compreensão da *carga excedentária da tributação*, bem como a adoção de mecanismos que a reduzam, de modo a assegurar a *eficiência* do sistema fiscal como um todo.

Na atualidade, consoante restou demonstrado no primeiro capítulo, uma das grandes funções do Estado não é tanto intervir diretamente na economia, mas sim assegurar que o mercado funcione regularmente, aqui se destacando a preservação da livre concorrência. Nota-se, pois, que restou substituído um modelo de Estado eminentemente dirigente por um modelo de Estado regulador e incentivador, que intervém na economia pela via regulatória, inclusive para correção de externalidades, além de ter o dever de reduzir a *carga excedentária* da tributação nos setores econômicos que já se mostrem eficientes¹⁴⁷, minimizando a interferência nas decisões dos agentes econômicos e priorizando, assim, a *neutralidade*.

2.2. JUSTIÇA FISCAL E POLÍTICA TRIBUTÁRIA: PRINCÍPIOS ESSENCIAIS

Demonstrada a necessidade de compatibilização entre *eficiência* e *justiça*, faz-se imprescindível a análise, ainda que não exaustiva, dos princípios essenciais que regem a política tributária, especialmente aqueles relacionados à materialização da justiça fiscal. O princípio da neutralidade fiscal, esmiuçado no primeiro capítulo, é um desses princípios, que deve ser compreendido em articulação com os demais princípios que integram a política tributária, tais como a capacidade contributiva e a praticabilidade¹⁴⁸, propiciando a

¹⁴⁷ TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 29.

¹⁴⁸ PILAGALLO, Oscar, *op.cit.*, 2010, p.77.

igualdade na tributação, e conseqüentemente, a manutenção da *coerência* do sistema jurídico¹⁴⁹.

Sabidamente, no direito constitucional contemporâneo, os princípios revelam-se elementos estruturantes do sistema jurídico, justamente por viabilizarem maior abertura do sistema, e conseqüentemente, interpretações dos dispositivos legais e respostas normativas mais adequadas à realidade concreta¹⁵⁰. De fato, são os princípios as espécies normativas mais propensas a facilitar a concretização da *justiça*, dada a flexibilidade que proporcionam ao sistema.

Não por acaso, no âmbito tributário, os princípios essenciais de política fiscal guardam relação direta com a justiça fiscal, muito embora tal correlação teórica não seja fácil de ser atingida na prática pelos sistemas normativos tributários. Contudo, a noção de que uma política fiscal ideal e adequada deve se nortear pelos princípios a seguir referidos, e que tais princípios também se relacionam com a justiça fiscal, consagra um modelo para a avaliação dos sistemas fiscais adotados, viabilizando a constatação de eventuais equívocos e a necessidade de modificações para a respectiva correção e constante aprimoramento.

Em resumo, em se tratando de política econômica e fiscal, busca-se um ordenamento tributário que corrija as conseqüências negativas do mercado, respeitando-se a livre concorrência e as liberdades econômicas, e que ainda associe ao tributo uma função de justiça fiscal, além de disciplinar o dever de contribuir para os gastos públicos como dever de solidariedade¹⁵¹.

Observa-se, também, que os princípios mencionados estabelecem limites para a *liberdade de conformação do legislador fiscal*, cuja atuação encontra-se delimitada pelos

¹⁴⁹ Fernando Aurelio ZILVETTI, “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, in *Direito Tributário Atual*, 19, Dialética, 2005, p. 25.

¹⁵⁰ A propósito, como destaca Ana Paula Barcellos, “a justiça, por sua vez, depende em geral de normas mais flexíveis, à maneira dos princípios, que permitam uma adaptação mais livre às infinitas possibilidades do caso concreto e que sejam capazes de conferir ao intérprete liberdade de adaptar o sentido geral do efeito pretendido, muitas vezes impreciso e indeterminado, às peculiaridades da hipótese examinada. Nesse contexto, portanto, os princípios são espécies normativas que se ligam de modo mais direto à ideia de justiça ou, ao menos, são instrumentos mais capazes de produzir justiça no caso concreto.” (BARCELLOS, Ana Paula de, “Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional”, in *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, organizado por Luís Roberto BARROSO, 2ª edição, Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2006, p. 79).

¹⁵¹ GALLO, Franco, *Las Razones del Fisco: Ética e Justicia en los Tributos*, 2011, traducción José A. Rozas e Francisco Cañal, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 94.

princípios abaixo referidos, destacando-se, uma vez mais, a coexistência entre a *eficiência* e a *justiça*. A este respeito, defende Suzana Tavares da Silva¹⁵² a necessidade de controle da decisão fiscal mediante parâmetros de eficiência, associada à “análise do custo-benefício em função de indicadores de desenvolvimento humano e económico”, bem como de justiça intergeracional, que não pode ser olvidada na análise do comprometimento das despesas públicas futuras e sua relação com a perspectiva de justiça fiscal.

Assim, considerando que o princípio da neutralidade fiscal foi objeto de análise no primeiro capítulo, far-se-á uma abordagem de alguns outros princípios essenciais orientadores da política tributária, especialmente relacionados à materialização da justiça fiscal, por vezes tão desprestigiada¹⁵³, muito embora seja essencial para a própria subsistência do sistema tributário e para a construção do que pode ser denominado de uma *moral tributária*¹⁵⁴. Tais princípios devem coexistir no sistema tributário, uma vez que complementares entre si, ou serem harmonizados e devidamente sopesados, nos casos de aparente conflito.

2.2.1. Isonomia e Capacidade Contributiva

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

¹⁵² TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 18-19.

¹⁵³ Klaus Tipke faz contundente crítica ao modo como a política tributária comumente é tratada pelos políticos profissionais, que em muitas ocasiões utilizam o discurso de redução da carga tributária ou de concessão de incentivos fiscais de modo irresponsável e apenas para angariar votos, pois é sabido que ninguém tem apreço por pagar impostos. Nas palavras de Klaus Tipke, “ostensiva e frequentemente fala-se ao invés de mais justa, em política tributária mais favorável” aos empresários, aos trabalhadores, à criação de empregos, à política econômica, etc. De fato, a justiça fiscal, que deveria ser prioridade, especialmente porque através dela poder-se-ia buscar uma renovação moral e de conduta dos contribuintes, ainda é ignorada ou tratada como algo secundário na política tributária. (TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p.73).

¹⁵⁴ Expressão utilizada por Klaus Tipke na obra *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, e utilizada tanto para demonstrar a necessidade de construção de uma moral tributária aplicável ao Estado nas mais diversas atividades (legislativa, executiva e judiciária) quanto aos contribuintes. A perspectiva do autor é muito interessante, especialmente por demonstrar que se o sistema se apresentar *injusto*, especialmente em decorrência da violação ao princípio da igualdade (no tocante à arrecadação ou *entrada* de divisas) e de dilapidação de recursos públicos (gastos públicos desordenados ou *saída* de recursos), dificilmente haverá o estabelecimento de uma *moral tributária dos contribuintes* e de um dever ético que impulse o pagamento de tributos. (TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012).

realização de determinadas funções, mediante a imposição de tributos¹⁵⁵, ainda gera controvérsias. O grande desafio aqui é encontrar e adotar critérios que possibilitem a distribuição equitativa da carga fiscal entre os integrantes e partícipes da comunidade política organizada¹⁵⁶.

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral¹⁵⁷ 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 fiscal¹⁵⁸.

Comumente, associa-se a ideia de justiça, inicialmente abstrata, à realização ou concretização do princípio da igualdade¹⁵⁹, a partir da generalidade e universalidade na

¹⁵⁵ A este respeito, merece referência o princípio do benefício ou da equivalência, segundo o qual o contribuinte deve pagar conforme o benefício a ser recebido do Estado. O imposto é considerado como preço pelos serviços prestados pelo Estado a um indivíduo ou grupo determinado de pessoas. A crítica à aplicação de tal princípio, na atualidade, especialmente em um contexto de Estado Social, é o fato de que, por óbvio, os economicamente mais pobres são os mais necessitados de serviços prestados pelo Estado, o que acarretaria a conclusão, pelo princípio do benefício ou da equivalência, de que deveriam pagar mais impostos, em evidente oposição ao princípio da capacidade contributiva, ao princípio do Estado Social e à preservação do mínimo existencial. Por outro lado, haveria também a dificuldade de se calcular o benefício individual advindo da prestação de certos serviços estatais de natureza essencialmente pública (ex.: polícia, Forças Armadas, diplomacia, manutenção da paz, ordem e saúde públicas, proteção do meio ambiente, etc.). Segundo Klaus Tipke, o princípio do benefício poderia ser considerado apenas para a tributação de empresas, mas ainda assim, reconhece a dificuldade no cálculo da vantagem individual obtida através da prestação de serviços estatais, ou mesmo do custo causado por uma empresa para o Estado. Conclui seu pensamento afirmando a preferência pela aplicação do princípio da *capacidade contributiva*, difundido em diversos países e Constituições como corolário do princípio da igualdade material, já que devem pagar impostos e pagar mais os que possuem maior capacidade de fazê-lo. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.* 2002, p. 29).

¹⁵⁶ A própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu artigo 13º, dispõe que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.”

¹⁵⁷ Antônio Carlos Rodrigues do AMARAL, “Por uma tributação justa, moderna e eficiente”, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, RT, São Paulo, vol. 9 (1994), p. 91.

¹⁵⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos de, *op.cit.*, 2013, p. 119-120.

¹⁵⁹ Consoante observa Celso Antônio Bandeira de Mello, “a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos.” Trata-se do conteúdo político-ideológico do princípio da igualdade/isonomia, constante nos textos constitucionais e sistemas normativos vigentes. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª edição, 23ª tiragem, Malheiros Editores, São Paulo, 2014, p. 10).

tributação¹⁶⁰. O processo abrangeria as seguintes etapas essenciais: justiça a partir da adoção de um tratamento isonômico dos sujeitos ou situações envolvidas; tratamento isonômico mediante o uso de um critério adequado do princípio da igualdade; justiça social concebida como tributação socialmente justa¹⁶¹. Deve-se ressaltar que a análise do *critério* de diferenciação ou de tratamento igualitário adotado é imprescindível para a avaliação da aplicação *justa* do princípio da isonomia, até para se evitar o uso do direito tributário como meio de discriminação injusta, o que violaria diretamente o próprio princípio da igualdade¹⁶², comprometendo a política fiscal como um todo¹⁶³.

A capacidade contributiva, ao funcionar como um *critério de graduação dos impostos*¹⁶⁴, pois interfere na definição do montante a ser pago pelo contribuinte, exerce também um importante papel de limite da tributação, evitando-se o confisco. Sob tal perspectiva, possibilita a manutenção de um *mínimo existencial*¹⁶⁵ a cada indivíduo, que não será objeto de tributação, de modo a preservar outros valores constitucionais essenciais, com destaque para a dignidade humana. Consoante afirma Fernando Aurelio

¹⁶⁰ Douglas Yamashita faz a distinção entre os princípios da generalidade e universalidade. O primeiro (generalidade) corresponde ao aspecto subjetivo da capacidade contributiva, ao passo que o segundo (universalidade) diz respeito ao aspecto objetivo. Melhor explicitando, a *generalidade* implica a tributação de todos os sujeitos contribuintes que demonstrem capacidade econômico-contributiva, enquanto a *universalidade* vincula-se à tributação de toda a manifestação ou fato econômico demonstrativo de capacidade contributiva (ex.: renda, patrimônio ou consumo). (Douglas YAMASHITA, “Princípio da Solidariedade em Direito Tributário”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 61).

¹⁶¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p. 22.

¹⁶² O processo de análise dos critérios de diferenciação, a fim de ser verificado o atendimento ou violação ao princípio da isonomia, abrange, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, as etapas a seguir referidas: (a) a verificação do elemento tomado como fator de diferenciação ou discriminação; (b) o estudo da correlação lógica abstrata entre o fator escolhido como critério de discriminação e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diferenciado; (c) a análise da adequação da correlação lógica com os interesses e valores juridicizados absorvidos no sistema constitucional. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op.cit.*, 2014, p. 21).

¹⁶³ Neste aspecto, deve-se ter cuidado quando da concessão de benefícios fiscais sob o fundamento de propiciar a igualdade material ou o atendimento a interesses sociais diversos. O critério de discriminação deve ser adequadamente escolhido e os impactos devidamente analisados, evitando-se, assim, a violação ao princípio da igualdade sob o argumento de promovê-la.

¹⁶⁴ COSTA, Regina Helena, *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, Malheiros Editores, São Paulo, 2007, p. 115.

¹⁶⁵ O mínimo existencial é protegido pelo princípio da capacidade contributiva, pois enquanto a renda não ultrapassar o valor equivalente ao *mínimo existencial*, não se vislumbra capacidade contributiva. Afinal, como destaca Klaus Tipke, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p. 34).

Zilveti, “a capacidade contributiva estabelece uma relação dinâmica entre Estado e contribuinte, que devem encontrar a justa medida da tributação.”¹⁶⁶

A concepção teórica subjacente ao princípio da capacidade contributiva é a igualdade material mediante a igualdade de sacrifícios, ou seja, um sistema tributário justo asseguraria que aqueles detentores de maior renda contribuíssem mais, inclusive proporcionalmente (tributação progressiva) para a manutenção do Estado, de tal modo que cada contribuinte tenha uma perda do bem-estar equivalente, considerando-se a utilidade marginal da renda¹⁶⁷.

Nas palavras de Ollero¹⁶⁸, a capacidade contributiva configura-se como um critério constitucional para fixar a contribuição de cada indivíduo para com os gastos públicos, e associado a outros princípios fundamentais do ordenamento jurídico tributário, tais como a solidariedade e a efetiva igualdade de tratamento, propicia a realização da justiça fiscal. Para o mencionado autor, a imposição tributária não só deve ser estruturada segundo critérios de justiça, como ela mesma deve ser um instrumento para a realização de justiça na comunidade. Em síntese, não por acaso a capacidade contributiva é comumente adotada e referida como um *critério de justiça* no imposto, talvez o mais importante e de mais fácil assimilação, muito embora não seja o único. Para Franco Gallo, é possível definir a capacidade contributiva como a *capacidade econômica de solidariedade*¹⁶⁹. Também Francesco Moschetti associa o dever de colaboração de todos para com as despesas públicas, na proporção da respectiva capacidade contributiva, como expressão do dever de *solidariedade* no campo econômico, político e social¹⁷⁰.

Todavia, diversos são os obstáculos para a concretização da tributação isonômica. Por vezes, a atribuição sem critérios de benefícios fiscais acaba por desestabilizar o

¹⁶⁶ ZILVETTI, Fernando Aurélio, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, Quartier Latin, São Paulo, 2004, p. 44.

¹⁶⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *op.cit.*, 2005, p. 34.

¹⁶⁸ Gabriel Casado OLLERO, *op.cit.*, 1992, p. 196.

¹⁶⁹ GALLO, Franco, “Justiça Social e Justiça Fiscal”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 134.

¹⁷⁰ Para o autor, “solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade”. (MOSCHETTI, Francesco, “O Princípio da Capacidade Contributiva”, tradução de Flávia Cristina Fagundes, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 283 e 284).

sistema, em flagrante prejuízo da neutralidade e da própria justiça fiscal¹⁷¹, uma vez que cria assimetrias e desigualdades desarrazoadas na participação do custeio da estrutura do ente estatal e de suas atividades. Ademais, consoante ressaltar Klaus Tipke¹⁷², os favorecimentos fiscais e as subvenções não são condizentes com a economia de livre mercado, uma vez que deturpam e falseiam a concorrência, ao permitirem vantagens econômicas a empresas sem o correspondente incremento da eficiência e redução de custos, em detrimento das empresas não beneficiadas, violando-se, de forma flagrante, a isonomia. Evidentemente, a desoneração de uns acarreta a maior oneração fiscal de outros, dada a redução da base tributável concomitantemente à necessidade de manutenção do valor arrecadado, e a ausência de critérios ou a utilização de critérios inadequados neste processo acarreta consequências gravosas à isonomia e ao equilíbrio do sistema.

Nesta seara, faz-se referência ao poder dos “*lobbys*” e pressões políticas e econômicas exercidas sobre os integrantes do poder legislativo, de tal modo que não raro são criados benefícios legais¹⁷³ e privilégios injustificados no âmbito tributário, sem a necessária análise do conseqüente impacto sobre a política fiscal e verificação do comprometimento do sistema tributário como um todo. Tal perigo é expressamente ressaltado por Saldanha Sanches¹⁷⁴, para quem o debate público das leis fiscais seria uma condição fundamental para a obtenção de justiça no sistema tributário. Todavia, consoante destaca o autor, trata-se de um debate comumente viciado por interesses organizados e por assimetrias de informações acessíveis aos cidadãos, ensejando a debilidade na formação da lei fiscal, que deveria servir de instrumento de política pública voltada para a busca e efetivação da justiça fiscal.

O critério geralmente utilizado para a imposição tributária, embasado no princípio da isonomia, reside na capacidade contributiva. Logicamente, quando a finalidade precípua da imposição tributária denota natureza extrafiscal, no sentido de servir o tributo como

¹⁷¹ Cumpre ressaltar que um imposto empresarial deve ser, de preferência, *concorrencialmente neutro*, ou seja, apresentar alíquota proporcional e não progressiva, pois um tratamento diferenciado, em tais situações, ensejaria um desequilíbrio no mercado, em prejuízo da concorrência entre os agentes econômicos. (TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p. 34).

¹⁷² TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p. 64.

¹⁷³ Segundo afirma Saldanha Sanches, “o aspecto mais nocivo do benefício fiscal é que a sua atribuição constitui o domínio de actuação privilegiada dos grupos de pressão que focam os seus esforços em construir uma justificação para um regime de excepção e em obter uma decisão legislativa que a consagre.” (SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 48).

¹⁷⁴ SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 43.

instrumento de estímulo ou desestímulo a determinados comportamentos, nem sempre é viável a adoção da capacidade contributiva como o critério principal para a distribuição da carga fiscal entre os contribuintes¹⁷⁵. Apesar de ser um conceito atualmente em crise, a capacidade contributiva “parece se ainda o critério de maior equidade e eficiência”¹⁷⁶. Para Douglas Yamashita, “a capacidade econômico-contributiva é um critério natural de tratamento isonômico entre todos os contribuintes, pois resulta da *natureza econômica* da relação jurídico-tributária.”¹⁷⁷ Aplica-se a capacidade contributiva também para as empresas, mensurada através dos rendimentos efetivos obtidos (lucro)¹⁷⁸.

Todavia, sabidamente, não são poucas as manifestações de capacidade contributiva que deixam de ensejar a efetiva tributação, em evidente violação à isonomia e à própria justiça fiscal. Se a falha for exclusivamente de ordem legislativa, há a possibilidade de corrigi-la, muito embora o processo contrarie interesses diversos, podendo não se revelar, assim, de tão fácil realização. O problema maior reside na sonegação e evasão, hipóteses nas quais empresas e indivíduos agem como verdadeiros “*fugitivos tributários*”¹⁷⁹ e se “locupletam com uma quota de bens coletivos proporcionalmente superior à sua contribuição para estes encargos gerais”¹⁸⁰, acarretando a desigualdade entre os contribuintes cumpridores e descumpridores das obrigações fiscais, bem como o aumento da carga fiscal justamente sobre os cumpridores, em razão da necessidade de obtenção de recursos para o financiamento do Estado.

¹⁷⁵ VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune, “O Princípio de Igualdade”, tradução de Flávia Cristina Fagundes, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 265. Há autores que defendem que, mesmo em tais situações, deve ser respeitada a capacidade contributiva, sob o argumento de que a tributação sempre deve ter como pressuposto um fato economicamente relevante, materializado como manifestação de riqueza. (DI MITA, Enrico, “O Princípio da Capacidade Contributiva”, in *Princípios e Limites da Tributação*, coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2005, p. 248).

¹⁷⁶ SACCHETTO, Cláudio, “O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p.25.

¹⁷⁷ YAMASHITA, Douglas, “Princípio da Solidariedade em Direito Tributário”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 61.

¹⁷⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p.35.

¹⁷⁹ NABAIS, José Casalta, “Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p.136.

¹⁸⁰ SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da; “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 104.

Outro problema que não pode ser olvidado é a *concorrência fiscal negativa* entre os próprios Estados ou países¹⁸¹, que, com o objetivo de atração de investimentos e contribuintes, acaba por acarretar a redução de tributação sobre o capital para níveis insustentáveis, e conseqüentemente, maior pressão sobre os contribuintes assalariados. Considerando tal realidade, Klaus Tipke defende a necessidade de tratados internacionais que possibilitem uma concorrência justa, também na seara fiscal. Afirma o autor, ainda, que “a concorrência entre os agentes econômicos deve ser baseada em boas práticas, não em vantagens fiscais.”¹⁸²

No âmbito do princípio da isonomia, deve ser ainda referida a necessidade de que os contribuintes sejam *efetivamente* tributados, ou seja, não basta a lei material estabelecendo a imposição fiscal. Diversamente, faz-se imprescindível a isonomia na execução do procedimento tributário que implique o pagamento do imposto. Em outras palavras, o procedimento de cobrança fiscal deve ser *eficiente* e aplicável a todos, sob pena de violação ao princípio da isonomia. A este respeito, afirma Klaus Tipke¹⁸³ que o princípio da igualdade, no âmbito do direito tributário, exige que os contribuintes sejam *jurídica e efetivamente* tributados, assegurando-se o resultado eficiente no cumprimento da lei tributária. A lei por si só não assegura a justiça fiscal, ao contrário, o real atendimento ao princípio da isonomia é verificado tão-somente na efetiva e uniforme aplicação da legislação fiscal, de tal modo que todos os que realizem a hipótese de incidência tributária no mundo fenomênico tornem-se, de fato, contribuintes.

A mera previsão normativa e abstrata da incidência tributária, sem o resultado prático efetivo, acaba por contrariar o princípio da isonomia, acarretando desequilíbrios no sistema, inclusive de ordem concorrencial, além de violar, conseqüentemente, a neutralidade e a justiça fiscais. Inegavelmente, portanto, o cumprimento efetivo das obrigações fiscais é uma questão crucial que não pode jamais ser desconsiderada e o

¹⁸¹ No âmbito da União Europeia, a dificuldade está na inexistência de harmonização suficiente em algumas matérias, o que inclui a questão fiscal, que permanece essencialmente de competência dos Estados membros. Tal fato, associado à ausência de instrumentos de intervenção no mercado para a *promoção* da concorrência, tais como controle cambial e orçamental, faz com que os Estados membros se utilizem da “guerra fiscal”, o que acaba por contribuir para a desestabilização da almejada *coesão econômica e social* no seio da União Europeia.

¹⁸² TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p. 60.

¹⁸³ TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p. 67.

princípio da neutralidade fiscal, na sua acepção ativa, consoante será melhor analisado no próximo capítulo, mostra-se relevante para tal finalidade.

2.2.2. Solidariedade

A construção de uma noção de solidariedade, de tal modo que os cidadãos se sintam integrantes de um tecido social, faz-se imprescindível nas sociedades em geral, e especialmente em democracias recentes, como é caso do Brasil. José Eduardo Faria¹⁸⁴ preocupa-se com a ruptura dos nexos mínimos de pertinência e solidariedade advindos do que denomina de *fragmentação social*, ressaltando que, em tais condições, enraíza-se o perigo de desaparecimento do conceito de justiça da consciência coletiva, e conseqüentemente, aumenta o risco de instauração de relações de força e de violência civil generalizada, quadro comum e atual em diversas localidades do globo.

No âmbito tributário, é o princípio da *solidariedade* um dos fundamentos basilares para a configuração teórica do próprio sistema, embasado no fato de que cada um deve colaborar com parcela de sua riqueza para o custeio de bens e serviços em benefício de toda a coletividade, na medida de sua capacidade contributiva, e atendendo à função redistributiva inerente ao imposto. Nota-se que a solidariedade, aqui relacionada ao fato de pertencer a uma determinada sociedade ou comunidade organizada, impõe um dever de colaboração através da imposição tributária, de cunho obrigatório e não voluntário.

Liam Murphy e Thomas Nagel¹⁸⁵ reconhecem que os impostos fazem parte de uma estrutura social já estabelecida, nos moldes do *contrato social*, destacando que não podem ser avaliados apenas como exigências legais impostas pelo Estado aos indivíduos, diversamente, devem também ser considerados como contribuições à estrutura social na qual todos os cidadãos já estão inseridos.

Também merece destaque a posição de Klaus Tipke¹⁸⁶, segundo a qual os contribuintes formam uma *comunidade solidária*¹⁸⁷. O mesmo autor afirma que, para o

¹⁸⁴ FARIA, José Eduardo, “Democracia e Governabilidade: os Direitos Humanos à Luz da Globalização Econômica”, in *Direito e Globalização Econômica – implicações e perspectivas*, organização de José Eduardo FARIA, Malheiros Editores, São Paulo, 1998, p. 146-147.

¹⁸⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *op.cit.*, 2005, p. 57.

¹⁸⁶ TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p.122.

contribuinte individual a obrigação tributária só se mantém sustentável se for garantido que o Estado exija tal contribuição dos demais integrantes da comunidade.

Defende-se, na atualidade, uma concepção *funcional* do tributo, decorrente do equilíbrio entre os princípios da *igualdade* e *solidariedade* e o direito de propriedade, em sistemas de constitucionalismo participativo¹⁸⁸. Franco Gallo¹⁸⁹ afirma que a tributação deixa de ser vista apenas como potencialmente repressiva dos direitos individuais de propriedade e liberdade, isso porque a pessoa passa a ser considerada em sua complexidade de ser político, social e moral, integrada como indivíduo em um contexto institucional. Neste cenário, deve o cidadão contribuir para os gastos públicos segundo o princípio da igualdade material, consubstanciado na capacidade contributiva, inclusive para possibilitar políticas sociais redistributivas, estabilizadoras e capazes de promover o crescimento cultural e o desenvolvimento econômico estável.

Para Cláudio Sacchetto, é importante o resgate do conceito de solidariedade, na atualidade, em razão do risco existente de perda da noção de responsabilidade pública, ou seja, “que os cidadãos deixem de ter consciência que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros”.¹⁹⁰ Prossegue o autor afirmando que, no âmbito tributário, como materialização do princípio da solidariedade, houve a “reconstrução do dever tributário como um *dever de concorrer* para a própria subsistência do Estado”¹⁹¹, afastando-se da concepção vinculada estritamente ao pagamento pelo benefício ou vantagem diretamente recebida pelo obrigado. Conclui Sacchetto que: a) sem o dinheiro público oriundo dos tributos, todos os direitos (pessoais e patrimoniais) permaneceriam no papel, sem efetividade; b) “garantir um direito significa, de fato, distribuir recurso”; c) os tributos são a condição de existência dos direitos, assim, todos aqueles titulares de direitos (e todos o são) são obrigados à solidariedade e à solidariedade fiscal; d) “a solidariedade gera direitos e direitos geram a solidariedade”.¹⁹² De fato, não há como pensar os direitos,

¹⁸⁷ Segundo Tipke e Yamashita, o Direito Tributário é direito da coletividade, uma vez que não diz respeito apenas à relação entre o cidadão e o Estado, abarcando também a relação dos cidadãos uns com os outros. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p. 15).

¹⁸⁸ GALLO, Franco, *op.cit.*, 2011, p. 91.

¹⁸⁹ GALLO, Franco, *op.cit.*, 2011, p. 92-93.

¹⁹⁰ Cláudio SACCHETTO, *op.cit.*, 2005, p. 11.

¹⁹¹ Cláudio SACCHETTO, *op.cit.*, 2005, p. 21.

¹⁹² Cláudio SACCHETTO, *op.cit.*, 2005, p. 36.

inclusive os direitos fundamentais, sem refletir sobre os respectivos custos, abrangendo o custeio coletivo do aparato estatal por via da imposição tributária.

A dimensão constitucional do princípio da solidariedade é extraída do texto constitucional brasileiro, cujo artigo 3º, I, define como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade justa, livre e *solidária*. Mostra-se interessante, ainda, a referência ao texto constitucional italiano, cujo artigo 2º, ao tratar dos princípios fundamentais da Constituição, expressamente estabelece como deveres fundamentais a solidariedade política, econômica e social.¹⁹³ Por sua vez, no âmbito da União Europeia, o artigo 3º, 3, parte final, do Tratado da União Europeia, expressamente estabelece que “a União promove a coesão econômica, social e territorial, e a *solidariedade* entre os Estados membros.” Dos exemplos referidos, vê-se a relevância do princípio da solidariedade no contexto atual, bem como da própria justiça fiscal, dada a evidente contribuição para a coesão econômica e social.

O princípio da solidariedade social, nas palavras de Saldanha Sanches e Taborda da Gama, implica que todos, conforme sua capacidade, contribuam para as despesas coletivas de um Estado, tributando-se os cidadãos de forma tal que as desigualdades existentes eles sejam reduzidas ou extintas, propiciando a cada um e a todos uma existência mais digna, porque mais livre.¹⁹⁴ Ricardo Lobo Torres destaca a relação próxima existente entre a solidariedade e a justiça, afirmando que “a justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade”¹⁹⁵.

Ainda, é importante referir que o princípio da solidariedade vem sendo utilizado como fundamento para a instituição de contribuições sociais e econômicas de natureza

¹⁹³ Constituição Italiana. Princípios Fundamentais.

Art.2º. A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos *deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social*.

¹⁹⁴ SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da, “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 90.

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo, “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 199.

especial, fundadas na perspectiva de *solidariedade de grupo*¹⁹⁶, algumas instituídas para o custeio da Seguridade Social.

2.2.3. Praticabilidade e Simplicidade

Hodiernamente, apregoa-se a simplificação dos sistemas fiscais como uma importante estratégia para acarretar a melhor obtenção de resultados, tanto sob o ponto de vista do recrudescimento da arrecadação como também da equidade e justiça fiscal, pois é sabido que quanto maior a complexidade do sistema, mais propenso à evasão e fraude tributárias.

Ainda, em período de crise econômica, em que se faz imperiosa a redução de custos do aparato estatal e das despesas dos próprios cidadãos para o cumprimento de suas obrigações legais, vê-se que a simplificação se impõe como um processo contínuo e necessário de reformulação da atuação do Estado, não propriamente de diminuição dos objetivos ou funções por ele realizados, mas sim de busca por um caminho mais eficiente para a obtenção dos resultados.

Sob tal perspectiva, vê-se a importância de uma maior participação direta da sociedade, através de estímulos (*nudges*) concedidos pelo Estado regulador de comportamentos, a partir de uma análise interdisciplinar fundada na economia comportamental, antropologia social e nas neurociências, que estudam a reação dos seres

¹⁹⁶ O princípio da *solidariedade de grupo*, em síntese, decorre do fato “de uma pessoa pertencer a determinado *grupo social homogêneo*, distinto de outros grupos sociais, o que, portanto, lhe acarreta uma *responsabilidade social maior* sobre os membros do seu grupo”. Difere a *solidariedade de grupo* da *solidariedade genérica*, aplicável aos impostos em geral e fundada essencialmente no princípio da capacidade contributiva. Destaca Yamashita que o princípio da *solidariedade de grupo* está constantemente em tensão com o princípio da igualdade, uma vez que prevê uma responsabilidade diferenciada do grupo em relação ao restante da sociedade. Menciona como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), existente no Brasil, aduzindo que como se estabelece um tratamento tributário diferenciado para um grupo de pessoas, que terá que arcar com a exação tributária, o critério de diferenciação deve ser justificável sob a perspectiva do princípio da igualdade, sob pena de inconstitucionalidade. (YAMASHITA, Douglas, “Princípio da Solidariedade em Direito Tributário”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 64). A *solidariedade de grupo* estabelece uma relação sinalagmática não apenas entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas também entre o Estado e o grupo social a que pertence o contribuinte, por vezes estabelecido em razão do trabalho e da profissão, ou de situações existenciais (velhice, doença, gravidez, morte, etc.). A solidariedade, nestes casos, opera não só em relação ao Estado, mas também em relação ao próprio grupo. (TORRES, Ricardo Lobo, “Existe um Princípio Estrutural de Solidariedade?”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005, p. 201).

humanos, especialmente no que se refere à modificação de comportamentos. Visivelmente, pois, consoante o já afirmado no presente estudo, modifica-se sensivelmente a concepção de que a atuação punitiva do Estado é a única e mais eficiente alternativa possível.

O processo de simplificação é defendido por Cass Sunstein¹⁹⁷ como instrumento imprescindível para o aprimoramento das estruturas governamentais na atualidade, viabilizando a realização da *justiça* e da *eficiência*, através de uma contínua análise dos custos e benefícios da regulação estatal, o que também se aplica ao sistema fiscal. Para o autor, defensor da utilização da política de *nudges* como estímulos comportamentais, a simplificação das exigências e atos do governo em relação aos cidadãos é o futuro de uma administração pública mais adequada aos anseios sociais, menos invasiva e mais eficiente na realização do interesse coletivo. Para o autor, um *bom governo* é construído a partir de um processo simultâneo de redução de complexidades, aumento de benefícios e minimização dos custos.

Neste processo, revela-se importante a simplificação, transparência e clareza da legislação aplicável, uma vez que, sabidamente, a complexidade traz consigo maiores custos tanto para o contribuinte quanto para a administração tributária. É evidente que a simplificação do sistema tributário, inclusive da legislação fiscal, além de ensejar a redução dos custos de diversas ordens¹⁹⁸ diretamente suportados pelos contribuintes para o adimplemento das obrigações tributárias, ainda acarreta a diminuição das despesas públicas necessárias para a manutenção da própria estrutura da administração fiscal, em razão da simplificação do próprio processo de fiscalização e controle.

Por outro lado, revela-se interessante a perspectiva de que a simplificação do sistema já constitui por si só uma espécie de “*nudge*” ou estímulo para o aumento do adimplemento das diversas ordens de obrigações tributárias, pois quanto mais *fácil* se torna para o cidadão a realização de determinado procedimento, a tendência é que o realize, ao passo que a complexidade, por vezes, acarreta como efeito a tendência de descumprimento.

¹⁹⁷ SUNSTEIN, Cass, *op.cit.*, 2013.

¹⁹⁸ Dentre tais *custos*, são identificados: (a) os *custos de cumprimento*, relacionados aos custos e despesas inerentes ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias; (b) *custos de transação*, decorrentes dos litígios e divergências de interpretação e aplicação da lei fiscal; (c) *custos de contexto*, advindos da insuficiência qualitativa das leis fiscais, o que acarreta dificuldades na sua aplicação, ensejando, como consequências, a fraude e evasão fiscais.

A relação entre praticabilidade, simplicidade e justiça fiscal é ressaltada por Saldanha Sanches, para quem “a simplificação fiscal constitui uma das questões centrais dos sistemas fiscais contemporâneos”.¹⁹⁹ Destaca Sanches a necessidade de preservação da coerência sistemática do ordenamento jurídico tributário, apregoando, para tanto, a redução do excessivo número de benefícios fiscais, bem como a limitação de soluções que busquem a individualização e tentativa excessiva de adequação do imposto às peculiaridades do caso concreto, medidas que, apesar de concebidas como instrumentos de justiça, em razão da difícil praticabilidade observada, acabam por se tornar fontes de injustiça. Também Klaus Tipke²⁰⁰ apregoa que a politização de interesses e a orientação dirigista da política tributária, consubstanciada na concessão de favorecimentos ou benefícios tributários, ao causarem défices de arrecadação que precisam ser de alguma forma compensados, trazem também enorme complexidade ao sistema fiscal.

Perspectiva distinta a ser analisada e que guarda grande relevância, no âmbito da praticabilidade, diz respeito à compatibilização entre a distribuição dos encargos tributários (interesse coletivo) e as garantias e direitos individuais dos contribuintes. Saldanha Sanches bem observa que as soluções normativas extraídas da legislação “têm como limite a possibilidade administrativa, dentro do princípio da razoabilidade do custo, de sua aplicação”²⁰¹. Portanto, é inegável a necessidade de equilíbrio entre os interesses individuais e coletivos no âmbito da tributação e fiscalidade, também sob a ótica da praticabilidade.

Assim, é evidente que não pode ser levada ao extremo e às últimas consequências a ideia de análise da situação pessoal de cada contribuinte para fins de tributação, uma vez que, muito embora sedutora sob a perspectiva de aparente realização da *justiça*, tal concepção acaba por ensejar um aumento desarrazoado de custos, inviabilizando, assim, a realização de tal medida por afronta à *eficiência* e ao princípio da praticabilidade²⁰². Também não é o caminho mais adequado a concessão de poderes ilimitados e o estabelecimento de presunções desarrazoadas em favor da administração tributária, sob

¹⁹⁹ SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 52.

²⁰⁰ TIPKE, Klaus, *op.cit.*, 2012, p.75.

²⁰¹ SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 53-54.

²⁰² Afinal, como bem afirma Saldanha Sanches, “a justiça fiscal não significa uma personalização inadequada do imposto quando isto conduz a soluções que se mostram impraticáveis, nem a um nível de garantias que paralise a aplicação administrativa da lei.” (SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 47).

pena de violação às caras garantias e direitos individuais reconhecidos aos cidadãos após árduo processo histórico de construção do modelo atual de Estado Democrático de Direito.

Mais uma vez, vê-se que o grande desafio é a busca e a obtenção de um equilíbrio entre os poderes concedidos à administração tributária e as garantias constitucionais atribuídas aos cidadãos²⁰³, mostrando-se presentes a *eficiência* e *justiça*, também no que se refere à *praticabilidade* e *simplicidade* do sistema fiscal. Nas palavras de Saldanha Sanches, “a questão central para qualquer comunidade é o dilema entre o grau de limitações aos direitos fundamentais que pode ser aceite para reduzir a fraude fiscal e situá-la em limites toleráveis.”²⁰⁴

É evidente a correlação entre leis tributárias *justas* e *eficientes* e a praticabilidade, isso porque a legislação fiscal deve ser exequível e o cumprimento devidamente assegurado pelas atividades de fiscalização e administração tributária, sob pena de comprometimento da uniformidade e isonomia que devem reger a aplicação da lei tributária. Para Tipke e Yamashita²⁰⁵, a isonomia na tributação impescinde de uma eficiente fiscalização e aplicação isonômica da legislação por parte da administração tributária. E para o êxito de tal empreitada, é impescindível a redução de complexidades, que encarecem e reduzem a eficiência do sistema, inviabilizando, conseqüentemente, também a realização da justiça.

Outra questão a ser ponderada é o fato de que certos comportamentos desviantes dos contribuintes, como a fraude fiscal e o planejamento fiscal abusivo, ensejam o aumento dos *custos de cumprimento*²⁰⁶ para todos os contribuintes, e conseqüentemente, acabam por

²⁰³ A respeito da necessidade de equilíbrio no sistema, destaca Saldanha Sanches que “a existência de garantias dos contribuintes é uma condição essencial para que haja um Estado de Direito, que nunca existirá onde campear o arbítrio administrativo. Mas as garantias dos contribuintes devem *coexistir* com poderes administrativos que tornem possível um efectivo controlo fiscal, condição de justiça na aplicação das leis fiscais”. Evidentemente, a fiscalização em prol de se assegurar o efetivo cumprimento das obrigações fiscais constitui sim um importante elemento de realização da justiça fiscal. Nesta toada, prossegue Sanches afirmando que “a ausência de um controlo fiscal beneficia quase sempre os contribuintes mais propensos ao risco e com maiores recursos, recaindo a carga fiscal sobre os contribuintes com menores recursos, que são aqueles com menor possibilidade de adopção de soluções que permitam a fuga aos impostos.” (SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 46-47).

²⁰⁴ SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 57.

²⁰⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.* 2002, p. 25.

²⁰⁶ Custos dos deveres de cooperação e obrigações acessórias de todos os contribuintes, que se tornam mais onerosos e complexos na tentativa de se evitar os comportamentos desviantes e fraudulentos.

aumentar a complexidade da lei fiscal, causando, também, insegurança jurídica²⁰⁷. Ademais, visivelmente, o controle e a fiscalização da fraude fiscal implicam custos acrescidos a serem suportados pelos contribuintes que efetivamente pagam seus impostos, decorrentes da necessidade de institucionalização de um aparato administrativo destinado ao controle e redução da fraude, o que vai de encontro à almejada simplificação do sistema.

É inegável que a praticabilidade relaciona-se diretamente com a racionalidade do sistema tributário, tendo como diretriz e parâmetro a razoabilidade. Consoante observa Regina Helena Costa²⁰⁸, “a praticabilidade autoriza a padronização de procedimentos, a desconsideração de peculiaridades pertinentes a situações individuais, com o intuito de tornar viável a execução da lei em massa.” Prossegue a autora afirmando que a razoabilidade acaba por nortear a atuação estatal na busca do equilíbrio entre as opções realizadas pelo legislador e administrador. Para Eduardo Maneira, por sua vez, a *praticabilidade* ou *praticidade* é, essencialmente, um atributo da própria legalidade, sob a perspectiva de que deve ser assegurada a aplicabilidade da lei mediante técnicas de simplificação que permitam alcançar realidades complexas²⁰⁹.

2.2.4. Justiça Social, (re)distributiva, teoria das capacidades e justiça intergeracional

Deve-se ressaltar que estudos recentes²¹⁰ vêm apontando a tributação também como um importante instrumento de combate à concentração de riquezas e ao recrudescimento exponencial da desigualdade social.

²⁰⁷ SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 54.

²⁰⁸ COSTA, Regina Helena, *op.cit.*, 2007, p.130.

²⁰⁹ MANEIRA, Eduardo, “Praticidade Tributária”, in *Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF*, coordenação de Heleno Taveira TORRES, Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 381.

²¹⁰ No tocante ao panorama atual de recrudescimento das desigualdades sociais e econômicas, bem como às medidas possíveis a serem adotadas pelos Estados, inclusive de natureza fiscal, merecem referência os autores Thomas Piketty e Anthony B. Atkinson, o primeiro especialmente pelas obras *A Economia das Desigualdades* e *O Capital no Século XXI*, e o segundo pelo livro *Inequality – What can be done?*, devidamente referenciados na bibliografia final. Para combater a concentração de riquezas e as desigualdades extremas verificadas no estágio atual do capitalismo, propõe Piketty a adoção de algumas medidas tributárias, dentre as quais se destacam: o aumento da tributação sobre as rendas, heranças e patrimônio, mediante o recrudescimento da progressividade, a introdução de um imposto sobre capitais em escala mundial e a adoção de acordos de transparência fiscal internacional como instrumento de combate à concorrência fiscal entre os Estados. Para Piketty, a falta de atuação coordenada dos Estados explica porque houve uma redução significativa da tributação sobre o capital nas últimas décadas. Prossegue o autor afirmando que “só o

Apregoa Thomas Piketty que “o instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que permite corrigir, por meio de impostos e de transferências, a desigualdade dos rendimentos produzida pela desigualdade das dotações iniciais e pelas forças do mercado, preservando ao máximo o papel de alocação do sistema de preços.”²¹¹ Nota-se, pois, a flagrante função redistributiva da tributação, concebida como instrumento de transferência de riquezas dos mais ricos aos mais pobres, predominantemente através das prestações positivas atribuídas ao Estado Social, financiadas pelo pagamento de impostos²¹², em prol da justiça social²¹³. Importante lembrar que a própria perspectiva de justiça social apresenta uma forte ligação com o princípio da igualdade e a concepção de Estado Social²¹⁴.

Defende Franco Gallo²¹⁵, a partir de uma perspectiva funcional do tributo, para além da simples questão dos custos dos direitos, que o imposto funcione como um instrumento de justiça distributiva à disposição do Estado e demais entes dotados de autonomia política e financeira, possibilitando a minimização das desigualdades sociais, bem como a correção das imperfeições do mercado, em prol das liberdades individuais, coletivas e do fortalecimento da cidadania e da tutela dos direitos sociais. Para o autor²¹⁶, em um mundo marcado por desequilíbrios evidentes, o tributo constitui um instrumento de

fenómeno fiscal, ou seja, a tributação do capital ao maior nível geográfico e político possível, permitiria estabelecer a redistribuição capital/trabalho ótima do ponto de vista da justiça social.” (PIKETTY, Thomas, *Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014, p. 49).

²¹¹ PIKETTY, Thomas, *Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014, p. 117-118.

²¹² A respeito dos custos e financiamento dos direitos fundamentais no Estado Fiscal, com destaque para o dever fundamental de pagamento dos impostos, destaca-se NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, 3ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012.

²¹³ A justiça social abrange os princípios que regulam o sistema normativo, a estrutura da economia, a política de bem-estar social (etc.), de tal modo que seja observada uma *justa* distribuição dos benefícios e dos encargos da vida em sociedade entre os cidadãos. (MILLER, David, “Social Justice and Environmental Goods”, in *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 2004, p.152).

²¹⁴ A propósito, J.J. Gomes Canotilho, afirma que “o princípio da igualdade é não apenas um *princípio de Estado de direito* mas também um princípio de *Estado social*”, podendo ser considerado um princípio de justiça social, vinculado à igualdade de oportunidades. (CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2002, p. 428). Também Tipke e Yamashita afirmam que a justiça do Estado Social de Direito fundamenta-se em três pilares: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e no princípio da liberdade. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op.cit.*, 2002, p. 17).

²¹⁵ GALLO, Franco, *op.cit.*, 2011, p. 94.

²¹⁶ GALLO, Franco, *op.cit.*, 2009, p. 124.

justiça distributiva capaz de potencializar as oportunidades ofertadas pelo mercado, corrigindo, de certa forma, as flagrantes imperfeições do sistema.

Interessante a posição defendida por Ricardo Lodi Ribeiro, segundo a qual o combate às desigualdades sociais através da tributação pode ocorrer essencialmente de dois modos distintos: (a) pela *redistribuição de renda*, mediante prestações estatais positivas atribuídas aos economicamente necessitados, financiadas por recursos oriundos da tributação dos mais ricos; (b) pela *distribuição de rendas*, como “*condição central para a regulação do capitalismo*”, baseada na “ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda”²¹⁷.

A justiça distributiva relacionada à tributação foi referida por John Rawls em sua clássica obra “Uma Teoria da Justiça”. O autor, ao mencionar os impostos sobre doações, sucessões e heranças, assevera que o propósito de tal tributação não é tanto a arrecadação de divisas para o Estado, mas sim a correção gradual e contínua da distribuição de riqueza, de modo a prevenir as concentrações de renda e poder prejudiciais à equidade, à liberdade política e à justa igualdade de oportunidades²¹⁸. Para o autor, portanto, a justiça tributária ou fiscal relaciona-se diretamente com a justiça distributiva²¹⁹.

A este respeito, a partir da análise da função desempenhada pela tributação na economia capitalista, destacam Liam Murphy e Thomas Nagel que os impostos não correspondem a um simples método de pagamento pelos serviços públicos e

²¹⁷ Ricardo Lodi RIBEIRO, “Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil”, in *RFPTD*, v.3, n. 3, 2015, p. 7-8.

²¹⁸ RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*, tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves, Martins Fontes, São Paulo, 2000, p. 306.

²¹⁹ A função distributiva da tributação, segundo Murphy e Nagel, relaciona-se diretamente à determinação do modo como o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *op.cit.*, 2005, p. 101). Para Michel Bouvier, a *justiça distributiva*, enquanto concepção de *justiça fiscal*, fundamenta-se em uma ideia de proporcionalidade segundo a qual as riquezas devem ser repartidas em função do mérito de cada um, ou seja, os indivíduos devem receber da sociedade ou recompensá-la proporcionalmente ao que lhe oferecem ou ao que dela retiram, de tal modo que, enquanto contribuintes, devem ser mais ou menos tributados conforme aproveitem mais ou menos a riqueza produzida. Por sua vez, a *justiça redistributiva*, segundo Bouvier, decorreria da associação entre *justiça fiscal* e *justiça social*, ensejando a utilização do tributo como um instrumento de redistribuição de riquezas, mediante a redução das desigualdades sociais. A partir da perspectiva de *justiça redistributiva*, surgiram as discussões acerca da progressividade e individualização do imposto, bem como da necessidade de ser considerada a capacidade contributiva na sua instituição. (BOUVIER, Michel, “A Questão do Imposto Ideal”, tradução de Denis Grujicic Marceljia, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p.185-186).

governamentais, ao contrário, constituem o instrumento mais importante utilizado pelo sistema político para viabilizar determinada concepção de justiça econômica ou distributiva²²⁰. Nota-se, pois, a relevância econômica da tributação como meio de materialização de um ideal de justiça social.

Também Modesto Carvalhosa²²¹ pronunciou-se sobre a justiça distributiva, afirmando estar condicionada a uma *ação positiva e institucional* do Estado, vinculada à integração do indivíduo na própria sociedade, a partir do vínculo de solidariedade e da previsão de direitos e obrigações comunitários. Visivelmente, o destaque passa a ser a justiça na *distribuição*, como correspondente de justiça social, afastando-se do enfoque dado exclusivamente à *produção* de recursos, que não assegura a tão almejada prosperidade social²²². Em síntese, a justiça distributiva, no sentido moderno, implica que o Estado intervenha para assegurar a distribuição da propriedade por toda a sociedade, objetivando garantir que todas as pessoas possam se suprir com um nível mínimo de recursos materiais²²³.

Identifica-se, pois, a justiça fiscal como meio de redução das desigualdades e de promoção da justiça social, uma vez que uma maior tributação efetiva das altas rendas, heranças e patrimônio enseja, em tese, um duplo benefício, consubstanciado na redução da concentração de riqueza, bem como na conseqüente transferência de recursos dos extratos mais ricos para outros segmentos sociais, através dos impostos e da ulterior utilização dos recursos públicos para a realização dos direitos sociais. Sob tal perspectiva, observa-se que a tributação de heranças e grandes fortunas²²⁴, ainda que não represente um aumento expressivo da arrecadação, apresenta por si só uma função essencial de regulação da

²²⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *op.cit.*, 2005, p. 5.

²²¹ CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, 2013, p.605.

²²² CARVALHOSA, Modesto, *op.cit.*, 2013, p.600.

²²³ FLEISCHACKER, Samuel, *Uma Breve História da Justiça Distributiva*, tradução de Álvaro de Vita, Martins Fontes, São Paulo, 2006, p. 8.

²²⁴ A tributação de grandes fortunas está prevista no texto constitucional brasileiro, mais especificamente no artigo 153, VII (Art.153. Compete à União instituir impostos sobre: VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.), todavia, até a presente data, ainda não houve regulamentação, razão pela qual não é cobrado o imposto sobre grandes fortunas no Brasil. Um dos argumentos para a sua não instituição é supostamente a baixa arrecadação, até em razão da evasão que acarretaria, bem como os altos custos de administração envolvidos. Todavia, os argumentos mencionados não se sustentam, primeiro porque teriam que ser estabelecidos meios de fiscalização adequados, sem olvidar que, como visto, a função dessa espécie de tributação é também *extrafiscal*, mais especificamente, de regulação dos limites da concentração de riqueza e desigualdade social no sistema econômico adotado.

concentração de riqueza e desigualdade social, e por esta razão, sua previsão normativa já seria justificável.

Na atualidade, inegavelmente, a redistribuição fiscal operada pelos Estados decorre de um conjunto complexo de tributos, de transferências de diversas ordens²²⁵ e despesas diretamente assumidas pelo Estado na prestação de serviços relacionados à saúde e educação, consideradas os dois principais instrumentos de redistribuição contemporâneos.²²⁶ Segundo leciona Piketty²²⁷, a redistribuição justa é aquela que possibilita melhorar as *oportunidades* e condições de vida dos indivíduos mais desfavorecidos, de modo a inseri-los socialmente, permitindo o seu adequado desenvolvimento a partir de suas capacidades, daí a relevância da educação como instrumento de política redistributiva, no contexto presente. Nota-se que ao Estado não compete assegurar a igualdade de resultados, mas sim de oportunidades, de tal modo que sejam garantidas condições mínimas para o livre desenvolvimento de toda e qualquer pessoa, possibilitando, assim, que se torne apta a atingir por conta própria um nível de sobrevivência compatível com a dignidade humana²²⁸.

Neste aspecto, merece destaque a teoria das capacidades²²⁹, concebidas como direitos fundamentais imprescindíveis para a realização da justiça social. Para Martha

²²⁵ Dentre tais transferências, é possível citar: abonos de família, rendimento mínimo, subsídios de desemprego, pensões de reforma ou aposentadoria, etc. Em síntese, busca-se a garantia de um rendimento mínimo, a redução da insegurança econômica dos indivíduos em decorrência de situações e intempéries que impossibilitam o trabalho e a obtenção de rendimento (tais como doença, velhice, desemprego, etc.), e por fim, almeja-se a garantia de acesso universal a bens primários essenciais ao bem-estar, com o objetivo de reduzir a desigualdade na distribuição de rendimentos e promover a igualdade de oportunidades entre os cidadãos. (PEREIRA, Paulo Trigo, *op.cit.*, 2015, p. 206).

²²⁶ PIKETTY, Thomas, *Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014, p. 118. Para Thomas Piketty, em diversas situações, “a desigualdade exige uma ação coletiva de redistribuição não só porque contradiz o nosso sentido de justiça social, mas também porque implica um desperdício formidável de recursos humanos”, que poderiam ser melhor utilizados em benefício da coletividade. Como exemplos do que denomina de *redistribuições eficazes*, cita as políticas de educação e formação, capazes de alterar estruturalmente a desigualdade dos rendimentos do trabalho, bem como as intervenções diretas no mercado de trabalho e a redistribuição na forma de segurança ou seguridade social. (PIKETTY, Thomas, *Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014, p. 133).

²²⁷ PIKETTY, Thomas, *Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014, p. 124.

²²⁸ BARCELLOS, Ana Paula de, *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana*, 3ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2011, p. 226.

²²⁹ Martha Nussbaum defende a existência de uma lista de “capacidades humanas centrais”, apta a servir simultaneamente como instrumento de comparação de qualidade de vida entre os países e também de formulação de princípios políticos essenciais para a identificação de garantias constitucionais fundamentais. Defende a autora que tais *capacidades* são imprescindíveis para uma vida *digna*, e integram o que afirma ser

Nussbaum²³⁰, as *capacidades* permitem uma análise mais profunda e adequada do desenvolvimento, não adstrito a critérios monetários e econômicos limitados à utilização e comparação do PIB (Produto Interno Bruto) dos países. Indiscutivelmente, os múltiplos aspectos do desenvolvimento não são mensuráveis apenas por critérios econômicos, fazendo-se imprescindível, como destaca Amartya Sen²³¹, a abordagem também do desenvolvimento humano, e aqui, a análise das *capacidades*, entendidas como as potencialidades de cada indivíduo passíveis de serem exercidas e aprimoradas, tem grande relevância.

A teoria das capacidades parte do pressuposto de que a riqueza real de uma nação são as pessoas, daí porque o incremento da qualidade de vida mediante o estímulo e aprimoramento de certas *capacidades* passa a ser relevante economicamente. Surge o desafio de implementação de políticas públicas aptas à promoção do bem-estar e melhoramento da qualidade de vida, a partir do contínuo questionamento acerca do que cada ser humano é capaz de fazer e de ser²³². Martha Nussbaum²³³ define as *capacidades* como uma espécie de liberdade, destacando que não correspondem propriamente às habilidades individuais de uma pessoa, mas sim a liberdades ou oportunidades criadas pela

uma *justiça social mínima*. Em síntese, não estando asseguradas tais *capacidades* para todos, nenhuma sociedade pode se afirmar efetivamente *justa*, ainda que apresente nível considerável de riqueza. Compõem a mencionada *lista de capacidades*: (a) *vida*, concebida como a possibilidade de se viver uma vida com duração normal, que não seja prematuramente ceifada; (b) *saúde física*, abrangendo o direito a uma boa alimentação e a um abrigo adequado, que permitam o gozo de boa saúde; (c) *integridade física*, abrangendo a liberdade de deslocamento e a ausência de violência; (d) *sentidos, imaginação e pensamento*, possibilitando o exercício da criatividade humana e a liberdade de expressão em suas diversas formas; (e) *emoções*, permitindo aos indivíduos não se sujeitarem à deterioração do desenvolvimento emocional devido ao medo ou ansiedade, com destaque para a defesa de associações que viabilizem o desenvolvimento emocional; (f) *razão prática*, aqui concebida como a liberdade de realizar uma reflexão crítica sobre o planejamento da própria existência, abrangendo a liberdade de consciência e da prática religiosa; (g) *associação*, com destaque para as diversas formas de interação social, inclusive liberdade de reunião e discussão política; (h) *outras espécies*, aqui compreendida como um senso de responsabilidade perante os animais, vegetais e o mundo natural, em geral; (i) *brincar*, como o direito ao divertimento, ao riso e à realização de atividades recreativas; (j) *domínio sobre o próprio ambiente*, o que abrange a capacidade efetiva de participar das decisões políticas, bem como o direito à propriedade e ao trabalho em iguais condições aos demais integrantes da sociedade. Assim, o bem-estar do cidadão e o nível de desenvolvimento de uma sociedade seriam avaliados não só pela riqueza material, mas também pelo acesso às capacidades anteriormente referidas. (NUSSBAUM, Martha, *Educação e Justiça Social*, tradução de Graça Lami, Edições Pedagogo, Mangualde, 2014, p. 41-44; p.65).

²³⁰ NUSSBAUM, Martha, *op.cit.*, 2014, p. 27.

²³¹ SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010.

²³² NUSSBAUM, Martha, *Creating Capabilities – The human development approach*, Harvard University Press, Cambridge, 2011, pos. 181 de 2324 (e-book).

²³³ NUSSBAUM, Martha, *op.cit.*, 2011, pos. 238 e 244 de 2324 (e-book).

combinação de habilidades pessoais com um ambiente político, social e economicamente adequado²³⁴.

Em síntese, as capacidades relacionam-se diretamente à concepção de igualdade de oportunidades²³⁵, ou seja, de igualdade no “ponto de partida”²³⁶, de modo a possibilitar a cada cidadão exercer *livremente* suas *escolhas de vida*, viabilizando, assim, a construção de um sistema fundado na justiça social. Para Martha Nussbaum, admitindo-se que os direitos são considerados essenciais na avaliação da justiça social, “só se deveria considerar que uma sociedade é justa quando as capacidades efectivamente tiverem sido realizadas”²³⁷. É importante destacar o primado da liberdade de escolha dos cidadãos, todavia, logicamente, para a escolha ser exercida de modo livre, é necessária a presença da *capacidade* para tal, dependente de certas condições mínimas²³⁸, precipuamente

²³⁴ A este respeito, como bem destaca Amartya Sen: “A ligação entre liberdade individual e realização de desenvolvimento social vai muito além da relação constitutiva – por mais importante que ela seja. O que as pessoas conseguem positivamente realizar é influenciado por oportunidades econômicas, liberdades políticas, poderes sociais e por condições habilitadoras como boa saúde, educação básica e incentivo e aperfeiçoamento de iniciativas”. (SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010, p. 18).

²³⁵ A propósito, a teoria das capacidades considera cada ser humano um fim em si mesmo, não se limitando a abordar apenas uma estatística média de bem-estar social, mas também questionando acerca das oportunidades efetivamente disponibilizadas a cada indivíduo. O foco essencial é a *escolha* ou *liberdade*, a partir da constatação de que boas sociedades devem promover a todos os seus integrantes um conjunto de oportunidades ou *liberdades substanciais*, cuja escolha sobre o exercício ou não recai sobre cada cidadão. Por outro lado, mencionada teoria preocupa-se com certas falhas decorrentes de discriminação e marginalização, que inviabilizam o exercício das *capacidades* por todos os integrantes da sociedade, comprometendo, assim, a justiça social. (NUSSBAUM, Martha, *op.cit.*, 2011, pos. 220 e 226 de 2324 (e-book)).

²³⁶ Ao tratar o desenvolvimento como liberdade, mais especificamente, ao referir os meios de expandir as “liberdades” usufruídas pelos membros da sociedade, Amartya Sen destaca que a expansão das liberdades depende essencialmente de elementos determinantes distintos do simples crescimento do PIB econômico ou das rendas individuais, destacando a relevância de direitos sociais como a educação e saúde, que propiciam o desenvolvimento social. Para o autor, é inegável o fato de que “as oportunidades sociais (na forma de serviços de educação e saúde) facilitam a participação econômica.” (SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010, p. 26). A este respeito, não se pode olvidar que, dentre as funções essenciais dos denominados Estados Sociais, está a tentativa de igualar minimamente os “pontos de partida”, objetivando alcançar uma igualdade de oportunidades entre os integrantes da sociedade, que propiciem efetivamente o livre desenvolvimento do indivíduo. E neste aspecto, a promoção dos direitos à saúde e à educação é primordial e tem um papel estratégico na conformação do desenvolvimento social da população, com repercussões também no desenvolvimento econômico como um todo.

²³⁷ NUSSBAUM, Martha, *op.cit.*, 2014, p. 35.

²³⁸ Afirma Moncada que “A democracia não é puramente formal, assente na igualdade dos cidadãos perante a lei e na igual disponibilidade de direitos políticos, antes pressupondo a disponibilidade de certas condições materiais indispensáveis ao proveitoso exercício das liberdades.” (MONCADA, Luís Cabral de, *op.cit.*, 2012, p.58).

relacionadas à formação educacional adequada, bem como à garantia de condições básicas de saúde.

Por outro lado, o objetivo constitucional de desenvolvimento, aferido a partir das Constituições Brasileira e Portuguesa, transcende o mero crescimento econômico e aproxima-se da promoção da justiça social, qualidade de vida, adequada redistribuição de recursos, não se podendo olvidar do princípio da justiça intergeracional, de modo a serem resguardadas condições dignas de existência também para as futuras gerações.

A ideia de justiça intergeracional²³⁹ relaciona-se diretamente ao *princípio da sustentabilidade*²⁴⁰, e no âmbito financeiro, apresenta-se sob a forma de proibição de endividamento excessivo do Estado no tempo presente, de forma a se evitar a consequência de comprometimento futuro das finanças públicas para as gerações vindouras. Para Suzana Tavares da Silva, deixar pesados encargos financeiros para as gerações futuras, em decorrência essencialmente dos serviços da dívida pública utilizados para o financiamento do Estado atual, implica tolher, de forma desproporcional, a “liberdade de escolha dessas futuras gerações quanto aos investimentos e projectos a realizar”²⁴¹. Prossegue a autora asseverando que o princípio da justiça intergeracional transcende as fronteiras do princípio da sustentabilidade, acolhendo um “*novo conceito de justiça*”, relacionado diretamente à justiça distributiva e solidariedade²⁴² entre diferentes grupos etários e gerações, com o intuito de viabilizar a repartição do ônus das despesas públicas de modo intergeracional²⁴³.

²³⁹ Ao lado da justiça *intergeracional*, que congrega diversas gerações em período de tempo distinto, há também a justiça *intra*geracional, aplicada em relação a uma mesma geração de seres humanos. Para Brian Barry, não há uma distinção absoluta entre justiça *intergeracional* e *intra*geracional. Isso porque, segundo o mencionado autor, a tendência é que se reproduzam no futuro as condições existentes no presente, especialmente em relação à má distribuição de riquezas e de recursos de toda ordem (naturais, econômicos, financeiros, etc.). A este respeito, afirma Brian Barry que “intragenerational justice in the future is the almost inevitable consequence of intragenerational injustice in the present.” Portanto, a justiça intergeracional e a concepção futura de justiça impescindem de melhores condições de justiça distributiva no tempo presente (justiça *intra*geracional). (BARRY, Brian, “Sustainability and Intergenerational Justice”, in *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 2004, p.113).

²⁴⁰ A ideia de *sustentabilidade* surgiu no direito ambiental, com o intuito de serem preservados recursos naturais para as gerações futuras, tendo se espalhado para outras searas do direito, inclusive sob a perspectiva financeira apontada no texto.

²⁴¹ TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 84.

²⁴² Assevera Ana Raquel Gonçalves Moniz que o Tribunal Constitucional Português, em diversos acórdãos recentes, prolatados no contexto de crise econômica e financeira, “tem realizado uma tarefa de concordância prática” entre os princípios da proteção de confiança e da igualdade, de um lado, e os princípios da sustentabilidade e solidariedade intergeracional, de outro lado. (MONIZ, Ana Raquel Gonçalves, “Socialidade, Solidariedade e Sustentabilidade: Esboços de um Retrato Jurisprudencial”, in *A Economia*

Conforme o pensamento de Andrew Dobson, a *sustentabilidade* e a *justiça distributiva* configuram o fundamento teórico inicial do conceito de *justiça intergeracional*. Nas palavras do autor, “sustainability obliges us to think about sustaining something into the future, and justice makes us think about distributing something across present and future.”²⁴⁴ Para Brian Barry, por sua vez, questão relevante, no tocante à justiça intergeracional, está em se permitir às futuras gerações a oportunidade de viverem suas vidas conforme suas próprias escolhas e a própria concepção de bem-estar que tiverem²⁴⁵. Michele Abrescia²⁴⁶ faz referência ao direito como um instrumento para a definição de um equilíbrio estável e eficiente entre as gerações presente e futura, sem olvidar as dificuldades para a implantação e salvaguarda da denominada *equidade intergeracional*. Uma das formas de operacionalização da justiça intergeracional é através de “deveres, obrigações e responsabilidades constitucionais impostos às gerações presentes”, a partir do controle de parâmetros de justiça e equidade das ações estatais na atualidade²⁴⁷.

Logicamente, todas as concepções de *justiça* acima referidas devem ser consideradas e sopesadas na elaboração de um sistema fiscal, que, consoante o já afirmado, deve ser o mais *justo* e *eficiente* possível. A propósito, é inegável que a teoria de justiça social eventualmente adotada pelo sistema político (que também poderá abarcar aspectos de mais de uma teoria) acarretará efeitos diretos no sistema tributário e no uso do tributo com efeitos extrafiscais. A título exemplificativo, é possível citar questões especialmente

Social e Civil: Estudos, coordenação de João Carlos LOUREIRO e Suzana TAVARES DA SILVA, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, vol. 1º, 2015, p. 99).

²⁴³ No âmbito tributário, o *princípio da solidariedade intergeracional* também é comumente associado à fiscalidade verde e ao surgimento de novos impostos (sobre o ambiente, emissões de gases poluentes, etc.), com a função precípua de possibilitar a divisão entre as diversas gerações do encargo tributário decorrente das despesas públicas necessárias ao desenvolvimento econômico, permitindo, assim, diante da diversificação das hipóteses de incidência tributária, a redução da tributação sobre os rendimentos. (TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 85).

²⁴⁴ DOBSON, Andrew, *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 2004, p.5.

²⁴⁵ BARRY, Brian, “Sustainability and Intergenerational Justice”, in *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 2004, p. 104.

²⁴⁶ ABRESCIA, Michelle, “Un diritto al futuro: analisi economica del diritto, Costituzione e responsabilità tra generazioni”, intervento al Convegno “Un diritto per il futuro. Teorie e modelli dello sviluppo sostenibile e della responsabilità intergenerazionale”, Parma, 2006, p. 3.

²⁴⁷ MORENO, Natália de Almeida, *A Face Jurídico-Constitucional da Responsabilidade Intergeracional*, Estudos de Doutoramento & Mestrado, série D, número 9, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015, p.64.

relacionadas ao modo pelo qual as desigualdades de riqueza, de renda disponível, de consumo e de capacidade de obter renda devem ser tratadas pela política tributária, não se olvidando do objetivo de evitar as causas arbitrárias de desigualdade e de proporcionar a igualdade de oportunidade²⁴⁸.

Interessante a posição defendida por Paulo Trigo Pereira de que “o mercado é eficiente no fornecimento de bens privados, mas fracassa nos bens públicos e na justiça social pois tende a reproduzir a distribuição dos direitos de propriedade iniciais.”²⁴⁹ De fato, constatada a desigualdade excessiva no ponto de partida, é evidente que a tendência do mercado é reproduzi-la, fundando-se no argumento de *liberdade* dos agentes econômicos, o que acaba por perpetuar a injustiça social. Em tal situação, a intervenção do Estado é imprescindível para se buscar a realização do bem comum, a ordenação social e a redução da desigualdade, ainda que com certo sacrifício da *liberdade*²⁵⁰, em prol da realização da *igualdade* material, e conseqüentemente, da justiça social.

É possível associar o conteúdo do princípio da neutralidade fiscal, na acepção negativa ou passiva (de abstenção do Estado), à priorização da *liberdade* dos agentes econômicos, ao passo que, na acepção positiva ou ativa (interventiva), a neutralidade relaciona-se à concretização da *igualdade* e *justiça*, inclusive através da salvaguarda efetiva da livre concorrência, por meio da justiça fiscal, o que será objeto de estudo mais detalhado no próximo capítulo.

²⁴⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *op.cit.*, 2005, p. 77.

²⁴⁹ PEREIRA, Paulo Trigo, *op.cit.*, 2008, p.34.

²⁵⁰ Para Martha Nussbaum, “qualquer sociedade que aspire à igualdade ou a uma justiça social minimamente ampla, não poderá abster-se de restringir a liberdade em inúmeros sentidos e deverá inclusivamente declarar que certas liberdades não são boas nem fazem parte do conjunto de direitos considerados imprescindíveis por uma concepção de justiça social.” (NUSSBAUM, Martha, *op.cit.*, 2014, p. 50).

3. EM BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL: UMA LEITURA 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, além de conceber medidas que estimulem a formação e consolidação de um ambiente concorrencial isonômico adequado²⁵¹.

Diante de tal perspectiva, vê-se que o princípio da neutralidade pode ser um instrumento relevante a auxiliar e orientar a elaboração da lei tributária, bem como 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 concorrência. Ora, é evidente que o não pagamento contumaz e reiterado de tributos²⁵² acarreta uma

²⁵¹ A *isonomia* aqui mencionada não se circunscreve à igualdade genérica da tributação, ou seja, idêntica sujeição tributária dos contribuintes que se encontrem em situações ou condições fáticas semelhantes. De modo diverso, vincula-se também à atribuição a todos os agentes do mercado de igualdade de *concorrência*, isto é, à criação de “um estado ‘neutro’ para os agentes econômicos, uma estrutura ‘o menos imperfeita possível’”. (ELALI, André, “Um Exame da Desigualdade da Tributação em Face dos Princípios da Ordem Econômica”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p.230). A atuação interventiva do Estado para a configuração do ambiente concorrencialmente isonômico, a partir da tributação, é uma demonstração de aplicação do princípio da neutralidade fiscal, na sua modalidade *ativa*. Corroborando tal entendimento, afirma Rothmann que “a política fiscal não deve intervir de modo a prejudicar o mecanismo concorrencial do mercado, a não ser que medidas fiscais sejam necessárias para eliminar ou mitigar imperfeições da livre concorrência”. Vê-se que os dois aspectos (*positivo* e *negativo* do princípio da neutralidade) estão referidos na afirmação transcrita. (ROTHMANN, Gerd Willi, *op.cit.*, 2009, p. 341).

²⁵² 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, *op.cit.*, 2005, 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

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 agressivo ou abusivo são mecanismos distorcedores da concorrência e da competitividade, em evidente prejuízo do próprio desenvolvimento econômico²⁵³.

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 Lima²⁵⁴, 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. Por outro lado, o Estado também é responsável pela adequada formulação do sistema fiscal e cobrança eficaz dos débitos tributários. Segundo Marco Aurélio Greco²⁵⁵, o tributo, hoje, na medida em que onera certas atividades ou pessoas, pode causar interferência no regime de competição entre as empresas, se não estiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido. Também Saldanha Sanches²⁵⁶ apregoa que o cumprimento efetivo da lei fiscal é uma importante garantia dos contribuintes, pois se trata de condição fática para

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, *op.cit.*, 2005, p. 107).

²⁵³ CALIENDO, Paulo, *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009, p. 127.

²⁵⁴ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, *op.cit.*, 2005, p. 106.

²⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário, Dialética*, São Paulo, 2004, p. 39.

²⁵⁶ SANCHES, Saldanha, *op.cit.*, 2010, p. 47.

a correta distribuição dos encargos tributários, e conseqüentemente, para a concretização da justiça fiscal.

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 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 Sen²⁵⁷, “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.

Por outro lado, admitindo a importância da função extrafiscal²⁵⁸ dos tributos no contexto atual de Estado Social e *regulador* de comportamentos, constata-se que a intervenção do Estado (fundada no princípio da neutralidade fiscal, na perspectiva *positiva* ou *ativa*), especialmente através de modelos normativos que impliquem e induzam a adoção do comportamento socialmente desejável, prevenindo-se o comportamento indesejado (de evasão fiscal, por exemplo), pode se mostrar muito mais eficaz do que a atuação estatal meramente repressiva e punitiva.

Convém esclarecer e distinguir, para melhor compreensão do texto, duas abordagens da neutralidade fiscal *ativa* ou *positiva* referidas na presente tese, que embora tratem de aspectos distintos, apenas confirmam a relevância da utilização do princípio da neutralidade fiscal na sua acepção *ativa*, na atualidade. A primeira relaciona-se à

²⁵⁷ SEN, Amartya, *Desenvolvimento como Liberdade*, tradução de Laura Teixeira Motta, Companhia das Letras, São Paulo, 2010, p. 353.

²⁵⁸ Para Thiago Anton Alban, o tema da extrafiscalidade tributária, na contemporaneidade, guarda íntima conexão com o modelo de Estado Social. Isso porque, considerando que o objetivo precípua desse modelo de Estado é a promoção do bem-estar social, e que a função extrafiscal do tributo é utilizada justamente com a finalidade de redistribuição de renda, regulação de mercado e intervenção na economia e proteção ambiental, questões relacionadas, na sua essência, às políticas de conotação social e também à justiça social, tem-se a necessidade de abordagem interligada das matérias (extrafiscalidade e Estado Social). (Thiago Anton ALBAN, “Extrafiscalidade, Estado Social e Teorias da Justiça: Possibilidades Dialógicas”, *in Revista do Curso de Direito da UNIFACS*, v. 14, 2014, p. 110.).

*neutralidade econômica*²⁵⁹, na conotação tradicional de que o Estado deve assegurar o equilíbrio econômico já existente ou pressuposto no sistema fiscal, primando pela defesa da isonomia e da livre concorrência²⁶⁰. Sob tal perspectiva, a neutralidade *ativa* difere da tradicional *abstenção* do Estado (*neutralidade clássica*) por implicar a *intervenção* da Administração com o intuito de impedir que os contribuintes exerçam um comportamento socialmente lesivo e capaz de gerar desequilíbrios e desigualdades econômicas, a partir do aproveitamento de instrumentos legais ou da própria inércia ou ineficiência dos poderes de fiscalização. Vê-se que a finalidade é idêntica à da *neutralidade clássica*, qual seja, não

²⁵⁹ É possível fazer referência aqui à noção de *neutralidade* enquanto equilíbrio no sistema econômico como um todo, de tal modo que deve ser evitada a interferência de terceiros (Estado ou agentes econômicos) capaz de acarretar instabilidades ou desajustes no sistema. Cumpre esclarecer que a *neutralidade* aqui referida não implica a impossibilidade de o Estado e os agentes privados atuarem em conjunto ou estabelecerem parcerias. Admite-se que o Estado induza ou estimule determinados comportamentos de agentes privados através da concessão de vantagens e benefícios fiscais, por exemplo, para atender a outras finalidades constitucionais (geração de empregos, prestação de serviços de assistência e saúde, desenvolvimento regional, etc.), que não exclusivamente de cunho arrecadatório, constatado que o valor correspondente à renúncia fiscal seria equivalente ou inferior ao montante que o Estado dispenderia para o exercício direto de tais atividades. Tal perspectiva de *neutralidade*, enquanto equilíbrio econômico-financeiro, mostra-se relevante para a verificação também da conduta do Estado na concessão de benefícios e favorecimentos fiscais (tais como créditos de imposto, isenções, moratórias e redução de alíquotas), que devem ser devidamente justificados, analisados em sua viabilidade financeira, e avaliados em suas consequências, evitando-se, assim, que o próprio Estado venha a acarretar desequilíbrios no sistema, privilégios indevidos e distorções na concorrência, violando o princípio da neutralidade. Tal posicionamento é também defendido por Rothmann, para quem se faz imprescindível uma prévia análise do impacto dos incentivos fiscais na competitividade e concorrência, além da necessária justificativa para a sua instituição. Defende o autor, ainda, a constante avaliação e controle dos benefícios fiscais, a fim de ser verificado se efetivamente é justificada a renúncia fiscal diante dos benefícios sociais auferidos. (ROTHMANN, Gerd Willi, *op.cit.*, 2009, p. 350). Merece referência, ainda, a posição de Schoueri, segundo a qual tanto a arrecadação quanto a indução econômica são efeitos da tributação, ambas encontrando respaldo e delimitação constitucional. A arrecadação não pode implicar o confisco de recursos privados e deve respeitar o mínimo existencial e a capacidade tributária, ao passo que a intervenção do Estado na economia não deve ultrapassar os limites impostos pela *livre iniciativa e liberdade concorrencial*, constitucionalmente consagradas. Apregoa, ainda, que a *arrecadação* e a *indução econômica* não são efeitos antagônicos, devendo ser consideradas em conjunto na construção de um sistema tributário ótimo. A título exemplificativo, se dois tributos, construídos de forma diversa, implicarem arrecadação semelhante, mas acarretarem efeitos distintos no mercado, deve a escolha estatal recair sobre aquele que menos distorções econômicas provoque. Da mesma maneira, se existir a possibilidade de aplicação de procedimentos tributários diversos, com similar previsão de arrecadação, mas efeito indutor distinto para estimular determinado comportamento desejado dos contribuintes, a opção deve recair sobre o modelo mais *eficiente*, ou seja, o que tenha melhor efeito indutor, possibilitando a correção de determinada falha do mercado, o atingimento de outros fins constitucionais perseguidos pelo Estado ou mesmo o aprimoramento do sistema econômico e tributário. (SCHOUERI, Luís Eduardo, “Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p.150-151).

²⁶⁰ Segundo afirma Franco Gallo, referindo-se aos países membros da União Europeia, “neste contexto, o que se pede ao sistema fiscal de cada país é que fique neutro (em respeito) ao mercado, permitindo as forças econômicas que operam de assegurar o máximo da concorrência e da liberdade.” (GALLO, Franco, “Justiça Social e Justiça Fiscal”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 118).

desequilibrar o sistema, estando a distinção apenas no agente causador da distorção e no consequente comportamento do Estado - de intervenção e não de mera abstenção.

Assim, enquanto a *neutralidade tradicional* pressupõe um equilíbrio já existente no mercado e na atuação dos agentes econômicos, o que implica o dever do Estado de abstenção ou não intervenção, a *neutralidade ativa* ora apregoada impulsiona a atuação interventiva do Estado para obstaculizar a atuação anticoncorrencial e anti-isonômica dos próprios agentes econômicos, evitando-se ou *neutralizando* o desequilíbrio do sistema, aqui acarretado pelos próprios contribuintes.

Atuação distinta do Estado relaciona-se ao aprimoramento das políticas e sistemas fiscais, resultando em um acréscimo de *eficiência* a partir da adoção de procedimentos mais adequados, inclusive de natureza regulatória, que induzam o comportamento – mais *eficiente*²⁶¹ - do contribuinte, traduzido em *tax compliance*. A finalidade aqui é aproveitar a reação dos contribuintes à tributação (efeito distorcedor dos impostos) para gerar ganhos de eficiência no sistema como um todo. Não se pretende apenas a manutenção do equilíbrio econômico do sistema, mas sim a obtenção de melhores resultados (mais *eficiência*) a partir de um novo desenho do próprio sistema fiscal. Como exemplo de tal perspectiva de neutralidade *ativa*, tratar-se-á mais adiante da *regulação fiscal cooperativa*, que pressupõe a maior participação dos contribuintes na elaboração de um quadro regulatório fiscal a partir de uma relação de cooperação com a Administração Fiscal. Logicamente, o ganho de *eficiência* obtido traz consequências também para o fator *equidade* e para a justiça fiscal, pois implica um maior número de contribuintes cumprindo as obrigações tributárias e colaborando para as despesas públicas. Tal perspectiva corrobora a relação simbiótica entre *eficiência* e *equidade* propugnada na presente tese.

Afirma Mirrlees²⁶² que um bom sistema impositivo tributário deve ter por objetivo, além de reduzir os efeitos negativos sobre a *eficiência* (carga excedentária negativa), promover o bem-estar econômico, corrigindo as externalidades que surgem quando uma pessoa ou organização não considera os efeitos de seus atos sobre os demais. Assim, para o autor, os impostos podem e devem influenciar positiva ou negativamente o comportamento

²⁶¹ “Eficiente deve ser o comportamento que, além de gerar desenvolvimento, aumentar riquezas e minimizar perdas, não crie novos custos para a economia que lhe serve de base, inclusive para o Estado.” (ELALI, André, “Tributação e Regulação Econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais”, MP Editora, São Paulo, 2007, p. 88).

²⁶² MIRRLEES, James, *op.cit.*, 2013, p. 27.

do contribuinte. Também Stiglitz²⁶³ afirma a possibilidade de uso dos tributos para a correção de externalidades e algumas falhas de mercado, denominando-os, em tais situações, de tributos corretivos (*corrective taxes*), que ensejam o aumento da arrecadação ao mesmo tempo em que melhoram a eficiência na alocação dos recursos (duplo dividendo). A ideia do presente trabalho é demonstrar que o comportamento de *noncompliance* pode ser tratado como uma “espécie de *externalidade*”²⁶⁴, uma vez que traz graves consequências para terceiros e para a sociedade, em geral, cabendo ao Estado buscar mecanismos para conter e influenciar o contribuinte a modificar sua conduta.

Em resumo, o princípio da neutralidade fiscal *ativa* é aplicável genericamente a situações que impliquem a *intervenção* do Estado, o que pode ocorrer tanto para restabelecer o equilíbrio econômico e a isonomia em um sistema, cujas falhas advêm do comportamento anticoncorrencial dos próprios contribuintes, quanto para situações em que o objetivo a ser alcançado é o aumento da *eficiência* através do aprimoramento e reconfiguração do sistema tributário como um todo²⁶⁵. Em ambas as hipóteses, tem-se a presença da *justiça fiscal* como elemento norteador da atuação estatal, ainda que de modo mediato ou indireto.

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, aprimoramento do sistema tributário e com o desiderato de se atingir a tão almejada justiça fiscal.

²⁶³ STIGLITZ, Joseph E., *Economics of the Public Sector*, third edition, W.W. Norton & Company, New York, 2000, p. 463.

²⁶⁴ O contribuinte que não cumpre com as obrigações tributárias, não colaborando para o custeio do aparato estatal e das políticas públicas, atua como um verdadeiro *free rider*, uma vez que internaliza benefícios sem a respectiva contraprestação, que acaba sendo suportada pelos outros contribuintes.

²⁶⁵ Na primeira situação aventada, o Estado intervém para solucionar uma “patologia” do sistema, que possibilita aos contribuintes realizarem comportamentos de *noncompliance*, burlando o equilíbrio econômico, a isonomia e a livre concorrência pretensamente existentes no sistema. Em tal hipótese, é o comportamento do agente econômico a causa de distorções concorrenciais no sistema vigente, legitimando, assim, a intervenção do Estado para impedir ou minimizar a prática das condutas socialmente danosas, com fundamento na aceção *positiva* do princípio da neutralidade. Situação diversa é a atuação do Estado, também pautada pela *neutralidade ativa*, de induzir o comportamento de *compliance* dos contribuintes, aumentando a *eficiência* e *equidade*, através da reformulação do sistema tributário e da política fiscal, acrescentando elementos de regulação de comportamentos (*nudges*) não exclusivamente sancionatórios, além de procedimentos simplificados para o cumprimento das obrigações fiscais.

3.1. EVASÃO FISCAL, *TAX COMPLIANCE* E NEUTRALIDADE ATIVA

Tem-se como comum preocupação dos governos atuais a contenção e redução dos índices de inadimplemento das obrigações fiscais, de modo a ser assegurada a regularidade e previsibilidade da arrecadação de recursos necessária ao adequado funcionamento do Estado. Outrora objeto de abordagem quase que exclusivamente pelos governos e administrações fiscais, preocupados com a redução do montante arrecadado, o inadimplemento ou descumprimento reiterado das obrigações fiscais também vem sendo atualmente analisado e estudado pelas ciências econômicas²⁶⁶, em razão da flagrante interferência no âmbito concorrencial que ocasiona.

Uma distinção importante para a compreensão da repercussão econômica do não pagamento de impostos está na definição normativa dos tributos devidos e na consequente previsão de arrecadação, que difere do efetivo recolhimento de tributos. A previsão legal da incidência tributária não é garantia, como se sabe, da efetiva arrecadação. Tal distinção possibilita a apuração do *tax gap*, ou seja, da diferença entre o imposto devido e o efetivamente recolhido, que pode ocorrer em razão de comportamentos diversos dos contribuintes, alguns ilegais (planejamento fiscal abusivo, fraude e evasão fiscais) e outros permitidos pelo ordenamento jurídico (redução do montante tributário devido através de planejamento fiscal e adoção de comportamentos estimulados²⁶⁷ e previstos pelo próprio ordenamento jurídico). Também é interessante referir a questão da economia informal, por vezes ausente das estatísticas oficiais e do controle estatal, com repercussões evidentes nos números relacionados à evasão fiscal, e consequentemente, ao *tax gap*²⁶⁸.

²⁶⁶ A este respeito, destaca Franzoni que, sem questionar a influência que a ética e a sociologia exercem na motivação comportamental do contribuinte, também a análise econômica tem sido relevante para a elaboração de políticas fiscais mais eficazes de estímulo à *tax compliance*. Segundo o autor, a tese utilizada pela Escola *Law and Economics* funda-se na premissa de que o comportamento do contribuinte pode ser visto como o resultado de um cálculo racional, utilizando-se como fatores os custos e benefícios da evasão fiscal e o risco envolvido na prática do ato ilícito, relacionado à expectativa de punição, sob os aspectos de intensidade e probabilidade. (Luigi Alberto FRANZONI, “Tax Evasion and Tax Compliance”, 1998, p.53. Disponível no sítio <<http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>>).

²⁶⁷ Aqui, uma vez mais, vê-se a relevância da função extrafiscal dos tributos, mediante a previsão de normas fiscais indutoras de comportamentos, em prol da realização do interesse público nas suas diversas vertentes (exemplificativamente, regulação da sociedade e do mercado, preservação do meio ambiente, realização da justiça fiscal, abarcando a justiça social, redistributiva e intergeracional, já tratadas no segundo capítulo desta tese).

²⁶⁸ Luigi Alberto FRANZONI, *op.cit.*, 1998, p. 54.

O comportamento dos contribuintes de cumprimento das obrigações de natureza fiscal (*tax compliance*) trata-se de um fenômeno de natureza complexa e multidimensional, passível de ser analisado sob perspectivas distintas²⁶⁹, além de ser influenciado por fatores diversos, tais como, exemplificativamente: a disposição e confiança perante as instituições públicas, a percepção de que o tributo cobrado é justo, a prevalência de normas sociais em dada comunidade, e o receio de efetiva punição em caso de descumprimento da obrigação tributária²⁷⁰. Nota-se que são diversos os elementos que contribuem para a persuasão dos sujeitos passivos da relação tributária ao comportamento de adimplemento ou não da obrigação fiscal.

Normalmente, o comportamento em conformidade com as normas tributárias (*tax compliance*) implica as seguintes condutas²⁷¹: (a) adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca da base de cálculo do tributo; (b) correta aferição da responsabilidade tributária; (c) apresentação pontual da declaração referente ao tributo; (d) pagamento tempestivo do montante devido.

Destaca Luigi Franzoni²⁷² que, quando o sistema permite que as taxas sejam evadidas, a tributação torna-se uma ferramenta imperfeita e insuficiente para se atingir os

²⁶⁹ Dentre as diversas análises teóricas a respeito do que interfere e determina o comportamento de *compliance* dos contribuintes, é possível citar os seguintes modelos: (a) intimidação ou dissuasão econômica (*economic deterrence models*); (b) psicologia social (*social psychology models*) e (c) psicologia fiscal (*fiscal psychology models*). O primeiro modelo caracteriza-se pela concepção de que o comportamento dos contribuintes é influenciado principalmente pela racionalidade econômica e incidência de punições e sanções, a partir da análise do custo-benefício e do risco de ser fiscalizado. O modelo de psicologia social, por sua vez, funda-se em elementos diversos que influenciariam o comportamento do contribuinte, com destaque para a própria motivação pessoal do indivíduo, as normas sociais e a equidade. A teoria da psicologia fiscal, por sua vez, apregoa que a cooperação entre a administração fiscal e os contribuintes pode auxiliar no comportamento de *tax compliance*, mediante o estabelecimento dos estímulos adequados pelo próprio sistema fiscal, com destaque para os aspectos ético e moral. (Margaret MCKERCHAR; Chris EVANS, “Sustaining Growth in Developing Economics Through Improved Taxpayers Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities”, paper presented at 21st Australasian Tax Teachers Annual Conference, University of Canterbury, jan.2009, p. 6-10). Sobre as teorias econômicas e comportamentais relacionadas à conduta de *tax compliance*, ver J.T. MANHIRE, “Tax Compliance as a Wicked System”, *in Florida Tax Review*, volume 18, number 6 (2016), p. 235-274. Também merece leitura Alex RASKOLNIKOV, “Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement”, *in Columbia Law Review*, vol. 109 (2009), p. 689-754.

²⁷⁰ Luigi Alberto FRANZONI, *op.cit.*, 1998, p. 52-53. É evidente que se a percepção do contribuinte é a de que o sistema tributário é deveras complexo, apenando-o indevidamente para conseguir cumprir suas obrigações fiscais, ou de que uma parcela expressiva do valor arrecado ou pago a título de impostos é mal aplicada ou desviada em razão da corrupção, a questão ética relacionada ao não pagamento dos impostos e violação à solidariedade social diminui de importância, em uma verdadeira “bola de neve”, acarretando um estímulo a mais ao comportamento indesejado, consubstanciado na *noncompliance* e evasão fiscal.

²⁷¹ OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p. 15.

²⁷² Luigi Alberto FRANZONI, *op.cit.*, 1998, p. 55.

objetivos maiores do Estado nesta seara - função redistributiva e eficiência na arrecadação de recursos -, que serão apenas parcialmente alcançados. O mesmo autor destaca os danos acarretados pela evasão fiscal à equidade ou igualdade horizontal, além de destacar a possibilidade de a evasão induzir ineficiências no mercado produtivo, como consequência da distorção da concorrência e competição entre os agentes econômicos, advinda da desigual distribuição da carga fiscal entre as sociedades empresariais.

Portanto, evidencia-se a necessidade de elaboração de políticas públicas que minimizem tais efeitos, revelando-se essencial também a atuação preventiva do Estado, embasada na aceção positiva do princípio da neutralidade, de modo a identificar e adotar *critérios diferenciados de tributação* em setores sabidamente problemáticos em razão do alto índice de evasão fiscal.

No tocante à influência das *normas sociais* em relação ao cumprimento das obrigações de natureza tributária, merece destaque a constatação dos próprios economistas de que, quando a maioria das pessoas deixa de pagar os tributos, o estigma social do descumprimento é reduzido, e a evasão tende a aumentar ainda mais, ao passo que, quando poucas pessoas praticam a evasão fiscal, o estigma social é maior, e a própria evasão fiscal não se alastra como um comportamento dominante no meio social.

Constata-se, pois, que o alto índice de evasão fiscal, além de reduzir a arrecadação de recursos para a subsistência do ente estatal e manutenção das atividades de justiça e solidariedade social por ele realizadas, tais como a seguridade e assistência sociais, ainda causa o efeito nefasto de propagar o comportamento de *noncompliance*. Exsurge, assim, como dever do Estado, identificar e monitorar tais condutas, bem como implementar medidas que reduzam tais práticas lesivas ao patrimônio público, à concorrência e à própria solidariedade social, utilizando-se de instrumentos que recrudescam o comportamento inverso e desejável de *tax compliance*.

Logicamente, atinge-se aqui um limiar. Uma vez identificados o problema e suas consequências, a incumbência passa a ser a busca de soluções aptas a, pelo menos, minimizá-lo. Emerge a grande questão, consubstanciada em quais seriam as medidas passíveis de serem adotadas pelo Estado no intuito de prevenir, controlar ou obstaculizar o aumento dos índices de evasão fiscal, cuja resposta prática vem sendo buscada pelos governos e administrações fiscais.

A partir da constatação do desafio de estimular a *tax compliance*, um importante objetivo do Estado, através de sua política fiscal, passa a ser buscar instrumentos que influenciem positivamente os contribuintes a optarem pelo comportamento de regular adimplemento de suas obrigações fiscais. Sob tal perspectiva, vê-se que a atuação interventiva do Estado através de normas indutoras de comportamento, fundadas na extrafiscalidade²⁷³ e no princípio da neutralidade ativa, pode ser fundamental, justamente por possibilitar um diálogo entre a *eficiência* e a *equidade*, em prol da concretização da justiça fiscal.

É comprovado, inclusive mediante observações empíricas, que o comportamento do contribuinte de adimplir *voluntariamente* com as obrigações fiscais, sem a necessidade de uma execução forçada, depende muito da percepção que possui acerca do sistema tributário como um todo. Inegavelmente, além do receio de aplicação das medidas punitivas e sancionatórias tradicionalmente referidas, procedimentos e questões institucionais mostram-se relevantes nesta seara, com destaque para a percepção da justiça e adequação do sistema. Vê-se, pois, que a justiça fiscal, em uma acepção ampla, abrangendo a multiplicidade de aspectos e princípios correlatos já referidos no presente trabalho (isonomia e capacidade contributiva, solidariedade, simplicidade e justiça social), tem um papel importantíssimo como estímulo ao comportamento desejável de adimplemento voluntário das imposições tributárias (*tax compliance*).

Evidentemente, uma vez difundido o comportamento de *compliance* entre os contribuintes, espera-se a diminuição de custos de manutenção das atividades da administração fiscal, inclusive relacionados à fiscalização, com a conseqüente simplificação do sistema, melhora do relacionamento entre contribuinte e administração fiscal, recrudescimento da percepção e efetiva realização da justiça fiscal e preservação da livre concorrência. Logicamente, não se concretiza tal expectativa ideal via decreto, mas a constatação de que o combate à evasão fiscal não se resume à punição dos infratores, devendo, ao contrário, serem reconhecidas e minimizadas as falhas do sistema que estimulam o comportamento de *noncompliance*, bem como identificados instrumentos de

²⁷³ É possível mencionar aqui a previsão de benefícios e incentivos fiscais (redução de alíquota, concessão de créditos ou previsão de um sistema ou regime simplificado de tributação) como instrumentos extrafiscais para a indução do comportamento de *compliance*. Sobre o tema, merece referência James ALM; Roy BAHL; Matthew N. MURRAY, “Tax Structure and Tax Compliance”, in *The Review of Economics and Statistics*, vol. LXXII, number 4 (1990), p. 603-613.

estímulo ao comportamento desejável e de dissuasão do comportamento indesejado, pode indicar um novo caminho a ser seguido.

A este respeito, Holmes e Sunstein²⁷⁴ reconhecem que o índice de adimplemento voluntário dos contribuintes americanos (em torno de 90%) apresenta-se maior do que o constatado em diversos outros países. Defendem os autores que tal resultado não provém apenas do receio de sanções civis ou criminais, mas sim do que denominam de “virtude cívica”, uma espécie de sinônimo da conhecida expressão *cidadania fiscal*, impulsionada não só pela sensação dos integrantes da sociedade de que o governo dispense os recursos com responsabilidade, mas também pela percepção de que a maioria das pessoas cumpre com suas obrigações fiscais, mesmo os ricos, que não estão isentos de tributação. Prosseguem Holmes e Sunstein afirmando que os direitos decairiam se a maioria dos contribuintes deixasse de cumprir as obrigações fiscais. Faz-se relevante, segundo os autores, a informação e conscientização dos cidadãos de que seus direitos dependem diretamente do pagamento de impostos, o que, em tese, estimularia a “*tax compliance*”. Também importante é a associação entre os direitos e responsabilidades, inclusive de natureza social, estabelecendo-se uma cultura de interdependência entre ambos.

É relevante observar, pois, que há uma interligação entre os diversos elementos que compõem a política fiscal, ensejando a impossibilidade de serem analisados isoladamente, o que inviabilizaria uma abordagem condizente com a complexidade do fenômeno e o equilíbrio do próprio sistema tributário. Assim, a título exemplificativo, não há como se analisar a *eficiência* arrecadatória sem a *equidade e justiça fiscal*, o comportamento de *noncompliance* sem identificar os fatores que conduzem e possibilitam que o contribuinte “opte” por tal conduta²⁷⁵.

²⁷⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, W.W. Norton & Company, New York, 2000, p. 148-149 e 155.

²⁷⁵ Dentre tais fatores, destacam-se: a complexidade do sistema e da legislação fiscal, que normalmente permite “aberturas” interpretativas, além de acarretar o aumento dos custos de cumprimento; a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária no âmbito administrativo e judicial, gerando insegurança jurídica e violações à livre-concorrência; a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos em razão dos descontos concedidos; os escândalos de corrupção e a má-gestão administrativa, que deixam no contribuinte a sensação de constante desvio dos recursos públicos; o caráter regressivo do sistema tributário, que impõe custos maiores aos economicamente desfavorecidos, e os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, que minam a confiança do contribuinte na administração tributária e no sistema fiscal como um todo, diante do sentimento de flagrante *injustiça* fiscal.

Questão diversa a ser considerada diz respeito à complexidade, uma vez que, quanto mais complexa a legislação tributária mais vulnerável a questionamentos se torna, o que, além de estimular o comportamento de os contribuintes virem a questionar as imposições tributárias, administrativa e judicialmente, ainda estimula o descumprimento como uma forma de “punir” a administração, eximindo-se o contribuinte de qualquer desconforto ético possivelmente existente²⁷⁶. Portanto, a simplificação do sistema é uma medida que se impõe, a dificuldade está em como fazê-la e compatibilizá-la com os outros princípios que regem os sistemas constitucionais tributários, especialmente o princípio da capacidade contributiva.

3.1.1. As Recomendações da OCDE e a Atuação do Estado Regulador como Incentivador da Tax Compliance e da Good Corporate Governance

As entidades empresariais apresentam uma função relevante enquanto agentes econômicos, cujo comportamento no âmbito tributário influencia sobremaneira o mercado, as questões atinentes à livre-concorrência e à justiça fiscal, consoante o já demonstrado.

Vê-se, pois, como imprescindível que toda e qualquer política pública que vise a estimular a *tax compliance* tenha nos sujeitos corporativos seus principais destinatários. Dentre as especificidades relacionadas à tributação corporativa, deve-se ressaltar a dispersão de responsabilidades no corpo empresarial²⁷⁷, ou seja, trata-se de um contribuinte *sui generis*, distinto do sujeito passivo pessoa física ou singular, este facilmente identificável como responsável pelo eventual não pagamento do tributo.

Para Nicola Sartori, a boa governança corporativa (*good corporate governance*) é essencial para a integridade das corporações, instituições financeiras e mercados, bem

²⁷⁶ Luigi Alberto FRANZONI, *op.cit.*, 1998, p. 65.

²⁷⁷ Nicola SARTORI, “Corporate Governance Dynamics and Tax Compliance”, in *International Trade and Business Law Review*, n. 264 (2010), p. 264. Uma primeira questão, portanto, está na necessidade de clara imposição e definição de responsabilidade pelo não pagamento de tributo no âmbito da pessoa jurídica, de modo que o administrador, por exemplo, tenha conhecimento sobre a possibilidade de vir a responder e ser responsabilizado, em determinadas situações, pelo comportamento de *non compliance* da pessoa jurídica. No Brasil, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, estabelece que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

como constitui elemento central para a saúde financeira e estabilidade econômica²⁷⁸. Assim, os responsáveis pelas decisões políticas e pela elaboração de políticas públicas devem promover e estimular os princípios da governança corporativa seja através da utilização do modelo tradicional de imposição de regra e sanção seja mediante o uso de recursos outros do Estado *regulador* de comportamentos²⁷⁹, materializando-se, aqui, o princípio da neutralidade ativa.

Assim, o desenho adequado da política fiscal impescinde da inclusão de elementos de boa governança corporativa, com destaque para o dever de maior *informação*, *transparência* e *accountability* na gestão empresarial, o que certamente acaba por ensejar um recrudescimento da *tax compliance*, diante da maior dificuldade de evasão ou sonegação. Em síntese, um alto nível de transparência, que pode ser promovido através de uma adequada regulação do Estado²⁸⁰, indiretamente acaba por *prevenir* comportamentos abusivos, ensejando, conseqüentemente, uma indução ao comportamento de *tax compliance*.

Ainda no que se refere à transparência, aspecto importante diz respeito ao investimento em aparato tecnológico que facilite a troca de informações entre órgãos administrativos e regulatórios, bem como o cruzamento mais rápido e completo de dados, possibilitando à administração fiscal a identificação de comportamentos de *noncompliance*, especialmente atinentes à omissão de declaração de bens patrimoniais e evasão fiscal. A simples divulgação da informação aos contribuintes de aumento da eficiência na atuação dos órgãos de fiscalização por si só já tem o efeito de desestimular comportamentos indesejados. Conclui-se, assim, que dois elementos importantes relacionados à *good*

²⁷⁸ Nicola SARTORI, *op.cit.*, 2010, p. 270.

²⁷⁹ A atuação do Estado como agente *indutor* ou *incentivador* de comportamentos dos privados mostra-se deveras relevante no que se refere aos resultados alcançados, sem olvidar o considerável volume de instrumentos legislativos e regulatórios utilizados para esta finalidade. Em síntese, o Estado *Regulador* de comportamentos busca a realização dos objetivos mediante um complexo conjunto de determinações e obrigações impostas aos destinatários das normas (*sticks*), ou mediante induções de comportamentos através de incentivos ou recompensas (*sticks*) ou através de *nudges* (“empurrões” para o direcionamento de condutas desejadas). O equilíbrio entre tais medidas e a efetiva concretização dos resultados desejados é o grande desafio de atuação do Estado *incentivador*.

²⁸⁰ Alguns modelos de regulação foram desenvolvidos enfatizando-se a natureza punitiva, outros, por sua vez, apresentam um processo de regulação compreensiva fundado em ações educativas, existindo, ainda, os que unem as duas formas de abordagem (aspectos punitivo e educativo), que se classificam como regulação responsiva. O modelo regulatório adotado normalmente depende da situação a ser regulada, da concepção do agente regulador, bem como do ambiente organizacional regulado. (Sidney Feitosa FARIAS *et al*, “A regulação no setor público de saúde no Brasil: os (des)caminhos da assistência médico-hospitalar”, *in* *Ciência e Saúde Coletiva*, v.16, supl. 1 (2011), p. 1046).

corporate governance e ao incremento da *tax compliance*, por intermédio de uma ação regulatória estatal, são a *transparência* e a *informação*.

Busca-se, através de uma política fiscal adequada associada à *boa governança corporativa*, que as empresas visualizem o adimplemento voluntário das obrigações fiscais (*tax compliance*) como uma responsabilidade social corporativa, de tal modo que os acionistas manifestem-se contrariamente ao comportamento de planejamento fiscal abusivo dos administradores²⁸¹. O papel principal do Estado aqui é estabelecer estratégias para fomentar a instauração de uma cultura de *compliance* de todos os contribuintes, com destaque para os agentes econômicos empresariais, dado o impacto que o comportamento de inadimplemento reiterado e contumaz das obrigações fiscais por parte destes contribuintes apresenta na esfera concorrencial, e conseqüentemente, no próprio mercado.

Diante da relevância da questão para o desenvolvimento econômico dos países, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), através do Fórum sobre Administração Fiscal (*Forum on Tax Administration – FTA*), recentemente elaborou um relatório²⁸² em que são apontadas medidas e compartilhadas experiências entre os países²⁸³, com o intuito de serem obtidos melhores resultados relacionados à *tax compliance*. Objetiva-se, em síntese, o aumento da eficiência, efetividade e equidade das políticas fiscais, mediante a identificação e discussão das tendências globais e o desenvolvimento de novas ideias para o fortalecimento e melhora dos resultados das administrações fiscais pelo globo.

²⁸¹ A este respeito, nas palavras de Nicola Sartori: “good corporate governance would give stakeholders a right to freely communicate their concerns both about illegal behaviours (like tax evasion) or unethical behaviours (like tax avoidance), since such behaviours would have a negative impact on the reputation of a firm as a whole and increase the future risk of (tax) liabilities and (tax) penalties”. (Nicola SARTORI, *op.cit.*, 2010, p. 271).

²⁸² OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing. Disponível no site <http://www.oecd.org/ctp/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>. Acesso realizado em 07/5/2016.

²⁸³ No Reino Unido, desenvolveu-se uma política de atuação do Estado relacionada à *tax compliance* descrita, de forma simplista, como “*promote, prevent and respond*”, em resposta aos novos desafios e mudanças globalmente impostas. Em síntese, a ideia é a de que a *promoção* da *tax compliance* é realizada tornando ao contribuinte mais fácil o cumprimento dos deveres e obrigações fiscais. A *prevenção* do comportamento de *non-compliance* dá-se, por sua vez, através da intervenção no momento da transação, mediante a prévia existência de um quadro regulatório normativo adequado. E por fim, a *resposta* deve ocorrer da maneira mais robusta, efetiva e exemplar possível em relação àqueles que deliberadamente evadem ou evitam a tributação, de forma a dissuadi-los do comportamento socialmente perverso, bem como servir de exemplo aos demais contribuintes. (OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p.9).

Dentre os principais objetivos e resultados almejados pelas administrações tributárias, em geral, destacam-se os seguintes²⁸⁴: arrecadação de receitas mais próxima ao montante estimado no espaço de tempo previsto, diminuindo-se o denominado *tax gap*, através do controle e redução de comportamentos abusivos e do estímulo ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais; que os sistemas fiscais sejam administrados com coerência e integridade, tendo como reflexo a confiança dos contribuintes, o que inevitavelmente auxilia a formação e solidificação de uma cultura de *solidariedade*, bem como facilita o processo de reconhecimento da legitimidade da cobrança de impostos, trazendo também consequências positivas relacionadas à *tax compliance*. Intenta-se, ainda, a redução dos custos de efetividade, ou seja, das despesas necessárias para o atingimento dos resultados desejados, dentre as quais é possível citar os gastos com a estrutura física e o corpo de funcionários, investimento tecnológico, atividades de auditoria, fiscalização, etc.

Conforme o mencionado relatório da OCDE²⁸⁵, o nível de *tax compliance* em um país é mensurado através dos seguintes aspectos: índice de cumprimento voluntário das obrigações fiscais, estatísticas de impostos não arrecadados e confiança dos contribuintes na administração fiscal.

O instrumento básico e o mais tradicional para *reforçar* e assegurar o comportamento de *tax compliance* é a frequente realização de auditorias e procedimentos de fiscalização pela administração fiscal. Tal atuação funda-se na concepção teórica de que o comportamento dos contribuintes é decidido prioritariamente pelo critério racional, a partir da análise econômica envolvendo o cálculo do risco e do custo-benefício. Assim, resumidamente, o contribuinte analisaria matematicamente o risco de vir a ser fiscalizado, considerando os acréscimos no valor devido correspondentes à incidência de multas e penalidades decorrentes da eventual auditoria administrativa, bem como calcularia o custo-benefício de correr esse risco. Se a possibilidade de fiscalização for insignificante e se o benefício auferido (não pagamento dos tributos) for de relevante monta, a tendência seria a opção pelo comportamento lesivo aos cofres públicos (*noncompliance*). Portanto, segundo tal perspectiva, deveria o contribuinte sentir-se *ameaçado* pela constante realização de procedimentos fiscalizatórios, o que o faria crer na concreta possibilidade de ser

²⁸⁴ OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p.14-16.

²⁸⁵ OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p. 17.

sancionado pelo comportamento de evasão fiscal, estimulando-o a *optar* pelo comportamento de *compliance*.

O problema, contudo, está no fato de que a realização de procedimentos fiscalizatórios é por demais custosa e dispendiosa aos cofres públicos, sendo impossível para a administração fiscal, que detém recursos limitados, realizar auditorias em todas as empresas contribuintes, e ainda o fazer em uma periodicidade frequente. Geralmente, os recursos de auditoria das administrações fiscais são utilizados em casos selecionados a partir dos critérios de eficiência, ou seja, que impliquem a possibilidade de maior arrecadação com o menor dispêndio de custos operacionais²⁸⁶. Assim, a administração fiscal precisa encontrar meios outros capazes de estimular e difundir o comportamento voluntário de *tax compliance*, atuando de modo a *prevenir* o ilícito (evasão e sonegação fiscais e planejamento fiscal agressivo), e conseqüentemente, assegurar a preservação da livre concorrência e da justiça fiscal.

Ainda, o comportamento dos contribuintes, ao contrário do que apregoa o utilitarismo e a teoria econômica do risco, não se funda exclusivamente em uma análise racional, econômica e matemática de probabilidades, existindo outros fatores que o influenciam²⁸⁷, inclusive de natureza ética e sociológica, muito embora sejam de difícil mensuração. Por outro lado, enquanto o *enforcement*, através da punição e aplicação efetiva de sanção ou execução forçada, é mais eficaz em relação a contribuintes

²⁸⁶ OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p. 17.

²⁸⁷ Já foram identificados pela OCDE os principais fatores *condutores* do comportamento do contribuinte: economia, norma, detenção, oportunidade e equidade. Para Alm, Sanchez e De Juan, por sua vez, os fatores determinantes da decisão do contribuinte de adimplir com suas obrigações tributárias são: receio de detecção ou descoberta do comportamento ilícito e punição; carga fiscal; adequada prestação de serviços públicos; superestimativa de baixas probabilidades e a norma social vigente sobre o pagamento de tributos. No tocante à carga fiscal, experimentos empíricos indicam que uma alta carga fiscal desencoraja o comportamento de *compliance*, estimulando os contribuintes a correrem o risco do inadimplemento fiscal. A adequada prestação de serviços públicos, por sua vez, estimula o comportamento em conformidade com o ordenamento jurídico fiscal. Se houver uma superestimativa da possibilidade de uma auditoria fiscal, ainda que a probabilidade concreta de tal fato vir a ocorrer não corresponda à realidade, também se constata um maior nível de *compliance*. (James ALM; Isabel SANCHEZ e Ana DE JUAN, “Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance”, in *Kyklos*, vol. 48 (1995), p. 4-6.). A crítica feita à análise exclusivamente econômica, ou seja, que apregoa como únicos elementos que influenciam o comportamento de *compliance* aqueles de natureza econômica, funda-se essencialmente na existência de diversos fatores outros que também influenciam o comportamento dos contribuintes (de natureza sociológica, psicológica, ética, moral, etc.). Argumenta-se que os contribuintes não são iguais e não reagem sempre de maneira racional e pautada exclusivamente por critérios econômicos (*homo economicus*). Apesar das críticas e da insuficiência da teoria utilitarista econômica, insta ressaltar que tal teoria não deve ser desprezada, mas sim complementada, pois traz elementos conclusivos importantes que permanecem aplicáveis em determinados casos de comportamento de *noncompliance* deliberado e contumaz.

recalcitrantes e contumazes no comportamento de evasão fiscal, a conscientização, educação, a simplificação do sistema e a prestação de informação adequada por parte da administração fiscal mostram-se mais efetivas em relação a contribuintes que intencionam cumprir regularmente as obrigações tributárias, pagando tempestivamente os impostos. Em relação aos últimos contribuintes, sabidamente, é preferível a prevenção de eventuais erros que importem o pagamento do valor equivocado de tributo do que a correção ou cobrança contenciosa administrativa e judicial posterior. Em tais casos, um maior investimento na simplificação de sistemas e procedimentos ou mesmo na prestação de informações por parte da administração fiscal e maior proximidade desta para com os contribuintes são medidas suficientes e mais eficientes para a obtenção do resultado de incremento da *tax compliance*.

Consoante aponta o mencionado relatório²⁸⁸ da OCDE não é recomendado às administrações fiscais que dispensem o mesmo tratamento a todos os contribuintes, independentemente do comportamento que apresentem²⁸⁹. Ao contrário, o estrategicamente mais adequado e efetivo é identificar os contribuintes que deliberadamente deixam de cumprir suas obrigações fiscais, de modo a serem *seleccionados* como objeto de frequentes fiscalizações e imposição de sanções, *forçando-os*, assim, à modificação do comportamento. Além de servir como exemplo aos demais contribuintes, em um efeito indireto da atuação estratégica estatal, também seria atingido o resultado de aumento do nível de *tax compliance*, a partir da atuação direcionada e mais eficiente do Estado²⁹⁰, focada em uma estratégia regulatória.

Admite-se a expressiva influência exercida pela administração fiscal e pelo respectivo marco regulatório estatal no comportamento dos contribuintes, mediante a

²⁸⁸ De fato, “the best compliance strategies choose the most appropriate intervention for the risk or opportunity, rather than utilising one approach for all.” (OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p. 19).

²⁸⁹ Antes que se alegue a violação ao princípio da isonomia, é patente a possibilidade de tratamento diferenciado por parte do Estado diante de situações também distintas. O critério da discriminação aqui é objetivo e plenamente defensável, inclusive diante do interesse público subjacente, consubstanciado no regular cumprimento das obrigações fiscais a todos imposto.

²⁹⁰ A este respeito, defendem James Alm, Mark Cronshaw e Michael Mckee, em artigo embasado em evidências empíricas, que há boas razões para a seleção estratégica dos contribuintes a serem alvos de fiscalização e auditoria. Como critério para a mencionada seleção, apregoam que devem ser utilizadas as informações prestadas pelos próprios contribuintes, com o intuito de aumento do índice de *compliance*, bem como da maior previsibilidade quanto ao valor de receitas obtidas pelo Estado. (James ALM; Mark B. CRONSHAW; Michael MCKEE, “Tax Compliance with Endogenous Audit Selection Rules”, *in Kyklos*, vol. 46, fasc. 1 (1993), p. 27-45).

instauração de um ambiente de *compliance*. A este respeito, também considerando elementos de economia comportamental e de psicologia, constata-se que “small changes in the taxpayer’s environment can have a big impact on behaviour.”²⁹¹ Assim, algumas simples alterações em processos e procedimentos (*nudges*) podem resultar em significativo incentivo ao comportamento de *compliance* dos contribuintes, cabendo à Administração Tributária identificar tais alterações e os resultados positivos obtidos.

A OCDE tem reconhecido, ainda, a importância de ser oferecida a oportunidade aos contribuintes de se tornarem adimplentes com as obrigações fiscais, recomendando aos Estados que permitam e facilitem a regularização fiscal dos contribuintes que assim o desejarem, sob determinadas circunstâncias, através de procedimentos administrativos relativamente simples, e mediante estímulos à *tax compliance*²⁹².

Questão relevante, recentemente implantada e que vem gerando efeitos positivos no comportamento dos contribuintes, é a *transparência fiscal*, levada a efeito mediante diversos acordos internacionais celebrados para troca de informações entre as Administrações Fiscais²⁹³. Espera-se que a construção de um ambiente global de *transparência fiscal* gere um impacto considerável no número de pessoas que, com receio de que as administrações fiscais dos seus países tenham acesso a dados e informações sobre patrimônio e riquezas no exterior, não declarados, com a consequente aplicação de penalidade e sanções, no futuro alterem seu comportamento de evasão ou sonegação fiscal, incrementando os níveis de *tax compliance*.

Em síntese, parte-se do pressuposto de que a intervenção regulatória da administração fiscal no tocante à *tax compliance*, através da identificação, classificação e tratamento estratégico das situações, dos sujeitos e riscos envolvidos, implicará maior efetividade da atuação estatal nesta seara. Assim, a atividade de identificação e classificação de setores mais propensos ao comportamento de *noncompliance* torna-se

²⁹¹ OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, p. 18.

²⁹² OECD (2015), *Update on Voluntary Disclosure Programmes: a Pathway to Tax Compliance*, OECD Publishing, p. 5.

²⁹³ Mais de 500 acordos internacionais de troca de informações entre as administrações fiscais foram celebrados entre Estados desde o ano de 2010. A expectativa é a de que até os anos de 2017 e 2018 sejam realizadas as primeiras trocas automáticas de informações, fundadas na adoção, no ano de 2014, do modelo OCDE denominado “*OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*.” (OECD (2015), *Update on Voluntary Disclosure Programmes: a Pathway to Tax Compliance*, OECD Publishing, p. 5.).

imprescindível para a atuação estratégica de um Estado cada vez mais regulador de comportamentos, inclusive e por que não, mediante a utilização de *critérios diferenciados* e flexíveis de tributação para setores com reiterada conduta de *noncompliance* e altos índices de evasão fiscal. Trata-se de um exemplo de utilização do princípio da neutralidade fiscal na sua modalidade ativa, assegurando-se a livre concorrência e a justiça fiscal, o que será melhor explicitado mais a frente.

3.1.2. O Modelo de Regulação Fiscal Cooperativa (*Cooperative Tax Regulation*)

O autor Dennis J. Ventry Jr., em interessante artigo intitulado *Cooperative Tax Regulation*, defende a implantação de um modelo de regulação fiscal cooperativa, fundada em cooperação, compartilhamento de informações e convergência de interesses entre administração fiscal e contribuintes. Apregoa a possibilidade de instauração de um equilíbrio do nível de *tax compliance* baseado em *reciprocidade* e não em *adversidade*, defendendo que tal modelo proporcionaria incentivos positivos para contribuintes e agentes reguladores, a partir do estabelecimento de um ambiente cooperativo, pautado pela colaboração e solução preventiva dos conflitos²⁹⁴.

Aduz o autor, ainda, referindo-se ao sistema fiscal norte-americano, que há um uso excessivo de sanções e medidas punitivas (“*sticks*”) por parte do Estado, sem que sejam obtidos os resultados desejados de *compliance*. Defende, assim, a implantação de um modelo alternativo caracterizado pelo uso mais intenso de incentivos (“*carrots*”) na política fiscal regulatória, de modo a se recompensar o comportamento dos contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações fiscais e a conceder benefícios econômicos tangíveis a quem “optar” pela conduta de *compliance*. A disponibilização de incentivos²⁹⁵ aos contribuintes justifica-se como meio de equilibrar os “ganhos” econômicos diretos advindos do planejamento fiscal abusivo, em decorrência do não pagamento dos impostos, com o objetivo de estimular a opção pelo comportamento de *tax compliance*.

²⁹⁴ Dennis J. VENTRY JR., “Cooperative Tax Regulation”, in *Connecticut Law Review*, Vol. 41, n. 2, dec.2008, p. 436.

²⁹⁵ Também são reportados incentivos financeiros (recompensas) aos informantes que venham a comunicar à administração tributária condutas de planejamento fiscal agressivo ou evasão fiscal de que tem ou tiveram conhecimento em situações específicas, como por exemplo, no ambiente de trabalho. A concessão de incentivos econômicos para a exposição de comportamentos abusivos dos contribuintes tende a colocar os contribuintes e os profissionais que atuam na orientação e aconselhamento fiscal em favor da *tax compliance*. (VENTRY JR., Dennis J., *op.cit.*, 2008, p. 460-461).

Em síntese, reconhece o autor que a imposição exclusiva de penalidades e sanções aos contribuintes infratores não necessariamente é capaz de acarretar um aumento futuro no índice de *compliance*, e em alguns casos, o que se observa é exatamente o efeito contrário²⁹⁶. Por vezes, em razão da limitação de recursos e da assimetria das informações²⁹⁷ disponibilizadas às administrações fiscais, o modelo exclusivamente punitivo não se mostra eficiente para estimular o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias. O desafio para a administração fiscal em um modelo regulatório cooperativo como o apregoado pode ser assim resumido: “tax authorities need a compliance regime that will detect, deter, and effectively punish noncompliant behavior while rewarding compliant behavior.”²⁹⁸

Para o estabelecimento de um modelo regulatório cooperativo²⁹⁹ faz-se imprescindível uma postura diferenciada das autoridades fiscais, que devem assistir e auxiliar os contribuintes, com eles compartilhar certas informações e responder a dúvidas e questionamentos, além de priorizar o diálogo e a resolução preventiva de conflitos. Evidencia-se, aqui, a necessidade de uma maior proximidade entre os contribuintes e a Administração Fiscal.

²⁹⁶ A propósito, enquanto a teoria econômica utilitarista apregoava que o aumento do risco de punição (multas e até prisão) ensejaria um acréscimo no nível de *compliance*, pesquisas empíricas revelaram-se ambíguas e não conclusivas neste ponto, indicando que outros fatores, distintos do meramente econômico e monetário, são também relevantes para a tentativa de dimensionar com mais precisão a motivação do comportamento dos contribuintes que acarretam as altas taxas de *compliance* verificadas em alguns países. Em síntese, “regulating tax compliance involves considerations extending beyond economics, and while some of these motivations can be reduced to monetary levels, others cannot.” A partir de então, um crescente número de pesquisadores passou a demonstrar que fatores de ordem ética, moral, social, mais do que ameaças de aplicação de multa pecuniária ou de sanções de natureza penal, determinam a conduta dos contribuintes perante as obrigações fiscais. (Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 442.).

²⁹⁷ Conforme Ventry Jr., “the ‘information gap’ separating tax regulators from private sector tax lawyers is significantly wider than the resource gap.” Como exemplo, menciona o autor a possibilidade de o contribuinte realizar planejamento fiscal abusivo, reportar à administração fiscal operações associadas a esse planejamento, omitindo da administração fiscal qualquer elemento indicativo do caráter abusivo da atividade realizada. Diante da flagrante assimetria de informação entre o contribuinte e a administração fiscal, o que coloca a última em desvantagem, é evidente que a atividade de fiscalização resta prejudicada. (Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 458).

²⁹⁸ Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 462.

²⁹⁹ Sobre o sistema holandês de uso de *soft law* (normas indutoras de conduta), no âmbito tributário, conjuntamente com a *hard law* e a *supervisão administrativa horizontal*, como estratégia de *compliance* e com foco na regulação fiscal responsiva e cooperativa, fundada em maior proximidade, confiança mútua, reciprocidade e comunicação entre os contribuintes e a administração fiscal, bem como em transparência, publicidade e *accountability*, ver Hans GRIBNAU, “Soft Law and Taxation: The Case of The Netherlands”, in *Legisprudence*, vol. I. n. 3, p. 291-326.

O modelo regulatório propugnado pressupõe uma nova forma de governança (*new governance*) e uma regulação responsiva (*responsive regulation*). A nova governança funda-se menos em aspectos tradicionais de *comando e controle* e mais em um domínio regulatório flexível, menos prescritivo e menos hierárquico. A regulação responsiva, por sua vez, enfatiza o caráter dinâmico e uma perspectiva não adversarial, em que reguladores auxiliam os agentes econômicos regulados a cumprirem suas obrigações fiscais, e os agentes econômicos, por sua vez, como uma espécie de “compensação” pela colaboração recebida, auxiliam os reguladores na arquitetura e desenvolvimento de um ambiente regulatório adequado³⁰⁰. O modelo regulatório cooperativo, como se observa, advém de um trabalho participativo e colaborativo entre os integrantes da administração fiscal e os contribuintes, inclusive no tocante à elaboração do quadro normativo aplicável³⁰¹.

Uma efetiva estratégia de *compliance* se faz com a utilização equilibrada de recursos regulatórios tais como “*sticks*” and “*carrots*”, no intuito de servirem como instrumentos para a modulação do comportamento dos contribuintes, incentivando-os a

³⁰⁰ Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 437. Afirma o autor que no modelo regulatório cooperativo “the taxpayer compliance is rewarded with leniency, technical assistance and opportunities to participate in the development of legal rules.” (Dennis J. VENTRY JR, *op.cit.*, 2008, p. 440).

³⁰¹ Apenas para fins de esclarecimento, a ideia é que os contribuintes sejam ouvidos para opinar na construção do sistema normativo, em uma espécie de audiência pública prévia. Logicamente, as regras são elaboradas no exercício do poder regulatório estatal, mas os contribuintes e demais agentes envolvidos no sistema fiscal podem apresentar sugestões ou debater as propostas previamente. Tal fato proporciona uma visão mais ampla acerca das medidas a serem implementadas e das possíveis consequências, bem como um sentimento de maior participação dos próprios contribuintes na construção do sistema, que se torna mais colaborativo, participativo e informado. A este respeito, como destaca Ventry Jr., apesar de o sistema cooperativo propugnado parecer vulnerável no tocante à possível “captura da agência” – a partir da influência de poderosas entidades reguladas que acabariam por se apropriar e impor seus próprios interesses aos agentes reguladores -, tal receio não se sustenta no âmbito fiscal. Isso porque o trabalho dos órgãos da Administração Tributária responsáveis pela arrecadação (*Internal Revenue Service* (IRS) nos Estados Unidos, Receita Federal no Brasil, ou Autoridade Tributária e Aduaneira em Portugal) apresenta natureza distinta da simples regulação setorial, uma vez que a imposição tributária abrange um número imenso de contribuintes, oriundos dos mais diversos setores econômicos, que possuem o dever legal de pagar seus tributos. Não se trata de um setor econômico específico em que o número de agentes econômicos regulados é reduzido ou que permita a ascensão de poderosos grupos econômicos com poder de pressão para barganhar, negociar e impor seus próprios interesses, inclusive com o risco de “captura” da agência reguladora. A proposta da regulação fiscal cooperativa é diversa, e a aproximação pretendida entre a administração fiscal e os contribuintes não se trata propriamente de uma negociação de regras a serem aplicadas, mas sim de uma perspectiva de maior cooperação e participação, de tal modo que os contribuintes tenham conhecimento prévio das novas regras e possam debatê-las e apresentar sugestões, o que logicamente não vincula a administração fiscal, que analisará as propostas apresentadas e sua adequação para a formação do sistema regulatório. Ademais, tal procedimento incute maior transparência no sistema fiscal, ao explicitar o processo de formação das normas de regulação e possibilitar a participação de todos os contribuintes interessados, evitando “tratativas” com contribuintes específicos, o que poderia estimular a corrupção no sistema. Nas palavras de Ventry Jr.: “inviting taxpayer input early in the rulemaking process invests taxpayer and their advisors in the regulatory effort, and helps overcome feelings of helplessness and distrust.” (Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 448).

realizarem a conduta socialmente desejada. Em síntese, busca-se a reestruturação e transformação de um modelo fiscal essencialmente punitivo em um modelo fiscal de viés mais cooperativo, também fundado no reconhecimento de direitos dos contribuintes e na concessão de “recompensas” e “bônus”³⁰² aos contribuintes cumpridores de suas obrigações³⁰³, de modo a estimular a propagação do comportamento de *compliance*.

A título exemplificativo, menciona-se a possibilidade (recomendável) de redução da carga fiscal em relação aos contribuintes que possuem um comportamento de *compliance* durante determinado período de tempo. Também é possível referir a previsão de modelos simplificados de tributação³⁰⁴, com alíquotas reduzidas, aos quais determinados contribuintes possam optar e aderir voluntariamente, submetendo-se, assim, a um regime diferenciado de tributação, com custos de cumprimento mais baixos, mas com menor possibilidade de comportamento evasivo (*noncompliance*). Ainda, a própria possibilidade de maior participação e colaboração no processo de consolidação do quadro normativo regulatório já constitui por si mesma um benefício aos contribuintes. Nota-se, assim, que os bônus ou recompensas não necessariamente apresentam-se sob o aspecto puramente financeiro, embora as medidas e estímulos (*carrots*) de caráter econômico tenham considerável importância na apregoada modelação dos comportamentos em prol da *tax compliance*.

Constata-se, ainda, que os profissionais que prestam assessoria em matéria fiscal, tais como advogados e contadores, possuem grande influência no aconselhamento de seus clientes a praticarem ou não comportamentos de planejamento fiscal agressivo ou de evasão fiscal, não podendo ser desprezada sua atuação em qualquer estratégia de aumento da *tax compliance*³⁰⁵. Vê-se, pois, que todos os atores envolvidos (contribuintes, profissionais com atuação na área fiscal, autoridades e funcionários da administração

³⁰² Dentre tais “bônus” ou “recompensas”, faz-se menção a benefícios fiscais, isenções, desonerações, créditos de imposto, etc.

³⁰³ Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 448 e 453.

³⁰⁴ Em tais modelos, é necessária a ponderação dos princípios da praticabilidade e simplicidade com a capacidade contributiva, em prol da difusão do comportamento de *compliance*, e conseqüentemente, ampliação da justiça fiscal, uma vez que mais contribuintes passam a recolher tempestivamente os encargos tributários devidos, reduzindo-se os custos de fiscalização.

³⁰⁵ A propósito do tema, consultar Brian ERARD, “Taxation with Representation: an Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance”, in *Journal of Public Economics*, 52 (1993), p. 163-197.

fiscal) devem ser considerados como partícipes na construção de um sistema fiscal cooperativo³⁰⁶.

Por outro lado, também no modelo fiscal cooperativo devem ser identificados os comportamentos de *noncompliance*, e em caso de intransigência ou deliberada conduta de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, faz-se necessária a aplicação de sanções punitivas, até para se evitar a corrosão do sistema cooperativo propugnado, fundado também na *solidariedade*. A este respeito, em relação aos contribuintes recalcitrantes, propugna Ventry Jr. a severidade na punição, ressaltando a influência econômica do risco nestes casos, nos termos seguintes: “the imposition of a strict-liability penalty could drastically alter the taxpaying calculus, adding significant risk to overaggressiv tax positions and transactions.”³⁰⁷ No modelo fiscal cooperativo, portanto, subsistem instrumentos do sistema punitivo, todavia, tais instrumentos coexistem com mecanismos de bonificação e recompensa, e são utilizados como medida extrema em casos determinados de *noncompliance*, priorizando-se, para os demais casos, uma postura de índole colaborativa e de permanente diálogo entre administração e contribuintes.

Recentemente, verificou-se que normas relativas à *tax compliance*, compartilhadas pelos responsáveis pela elaboração da política fiscal diretamente com o público corporativo, tiveram um impacto positivo sobre o ulterior comportamento de cumprimento das obrigações fiscais³⁰⁸. Constata-se, assim, que o caráter informativo e de divulgação de medidas é também um elemento importante da política fiscal, inclusive na elaboração de um sistema fiscal cooperativo.

³⁰⁶ A respeito da importância da atuação dos profissionais que exercem a assessoria fiscal dos contribuintes no tocante à *tax compliance* e à criação de um modelo fiscal regulatório, merece referência o interessante artigo “A Market of Tax Compliance”, de Afield, em que é referida a possibilidade de criação de um sistema de “Certificação de *Tax Compliance*” dos referidos profissionais, atestando o índice de *compliance* obtido a partir da análise do comportamento dos contribuintes aconselhados em um determinado lapso temporal. A ideia é o estabelecimento de um “modelo de competição” e concorrência entre os profissionais da área fiscal, com a atribuição de pontos, de modo que os profissionais almejem a maior pontuação em termos de aconselhamento de *tax compliance*, o que lhes acarretaria maior visibilidade (uma espécie de *marketing*) e possibilidade de contratação pelos contribuintes. Haveria uma espécie de cadastro e os contribuintes que contratassem os profissionais “certificados”, bem como os próprios profissionais teriam direito a benefícios fiscais específicos, tais como menor valor de multa em caso de equívoco no preenchimento de declaração ou redução da alíquota de determinado tributo, etc. O objetivo principal é o estabelecimento e a consolidação de uma cultura de *tax compliance* a partir de estímulos e benefícios fiscais (*carrots*). (W. Edward AFIELD, “A Market of Tax Compliance”, in *Cleveland State Law Review*, vol. 62 (2014), p. 315-341).

³⁰⁷ Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 440.

³⁰⁸ Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 443.

A relevância das *normas sociais*³⁰⁹ para a construção de um sistema fiscal cooperativo é inegável, fato constatado a partir da observação de que diversos países com sistemas fiscais similares apresentam diferenças consideráveis nos índices de *tax compliance*. Admite-se que, ao mesmo tempo em que as normas sociais são capazes de corroer o sistema cooperativo, se contrárias ao adimplemento das obrigações fiscais, podem também reforçá-lo, se estiverem em consonância com a *tax compliance*. Portanto, a construção de um sistema social cooperativo depende, na sua essência, também da presença de normas sociais³¹⁰ de *tax compliance*, a serem devidamente estimuladas e reforçadas pela atuação reguladora estatal.

A partir do conhecimento dos elementos acima descritos e de sua influência no comportamento de *tax compliance*, cabe ao Estado considerá-los na elaboração de uma política fiscal e de um sistema normativo adequados³¹¹, voltados à regulação dos comportamentos e permeados por fundamentos colaborativos, com ênfase na promoção dos deveres de *informação* e *transparência fiscal*, bem como no estímulo à coesão e solidariedade sociais.

³⁰⁹ Para Alm, McClelland e Schulze, “a social norm therefore represents a pattern of behavior that is judged in a similar way by others and that therefore is sustained in part by social approval or disapproval”. Assim prosseguem os mencionados autores: “consequently, if others behave according to some socially accepted mode of behavior, then the individual will also behave appropriately; if others do not so behave, then the individual will respond in kind.” (James ALM; Gary H. MCCLELLAND; William D. SCHULZE, “Changing the Social Norms of Tax Compliance by Voting”, in *Kyklos*, vol. 52, fasc.2 (1999), p.141.).

³¹⁰ Vê-se, pois, que há uma relação direta entre as *normas sociais* e o comportamento de *tax compliance* e algumas conclusões obtidas em pesquisas já realizadas apontam que: (a) aqueles que cumprem voluntariamente suas obrigações tributárias reputam a evasão fiscal como imoral; (b) o índice de comportamento de *compliance* aumenta se realizado um “apelo moral” aos contribuintes; (c) a baixa posição ou consideração social em relação aos contribuintes que praticam evasão fiscal pode ser um efetivo impedimento ou um desincentivo ao comportamento desviante; (d) indivíduos com amigos que praticam comportamentos de *noncompliance* tendem a também praticá-los; (e) o comportamento de *compliance* diminui com a percepção de injustiça e desigualdade de tratamento pela administração fiscal; (f) evasão fiscal é associada com sentimentos de desconfiança e alienação; (g) o nível de *compliance* é maior em sociedades com um forte senso de coesão social. (James ALM; Isabel SANCHEZ e Ana DE JUAN, “Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance”, in *Kyklos*, vol. 48 (1995), p. 6).

³¹¹ Um dos desafios está no uso coordenado de regras compreensíveis e padrões normativos antiabuso como elementos para a obtenção de um nível ótimo de *tax compliance*, com os menores custos para os contribuintes, agentes reguladores e para o sistema fiscal como um todo. Para tal desiderato, faz-se necessário o estabelecimento de regras claras, que permitam a diferenciação entre o planejamento fiscal aceitável e o planejamento fiscal abusivo ou agressivo, com a finalidade de tanto o contribuinte quanto a administração fiscal saberem conduzir e pautar a respectiva atuação com segurança a partir da norma legal aplicável. A este respeito, para invalidar transações de caráter abusivo, merece referência a doutrina da *substância econômica*. Em síntese, funda-se a mencionada doutrina na diferença material entre a estruturação de uma real operação ou transação econômica de um modo determinado, para a obtenção de determinado benefício fiscal (o que é legítimo), e a criação artificial de uma transação, sem qualquer propósito comercial, com o único objetivo de criar um benefício fiscal (comportamento ilegítimo). (Dennis J. VENTRY JR., *op.cit.*, 2008, p. 480-482).

A atuação do Estado na construção de um modelo fiscal cooperativo, como visto, através da utilização de instrumentos regulatórios e da extrafiscalidade tributária, exemplifica a aplicação do princípio da neutralidade fiscal na sua modalidade ativa. Outras possibilidades e exemplos concretos serão a seguir referidos, a partir da realidade constitucional brasileira.

3.2. A INTERVENÇÃO DO ESTADO (NEUTRALIDADE ATIVA), A LIVRE CONCORRÊNCIA E A JUSTIÇA FISCAL: O PANORAMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Com o processo de constitucionalização da ordem econômica, tem-se o estabelecimento de valores sociais e princípios que devem nortear o exercício da atividade econômica privada e também pautar a atuação estatal, como agente econômico, interventor e regulador do mercado.

Na realidade constitucional brasileira, os princípios reitores da ordem econômica, que devem também fundamentar a atuação estatal nesta seara, estão previstos no artigo 170, da Constituição Federal³¹². É inegável, pois, a superação da ideia de ordem econômica como um processo natural, que surge como algo dado, pronto e acabado. Diversamente, “a ordem econômica passa a ser o resultado de uma decisão consciente da comunidade político-econômica”³¹³, materializada no texto constitucional.

³¹² A este respeito, merece referência o artigo 170, da Constituição Federal brasileira:

“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.”

Observa-se que a *livre concorrência* é um dos princípios orientadores da ordem econômica brasileira, que tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna, em conformidade com os ditames da justiça social.

³¹³ CARVALHOSA, Modesto, *Direito Econômico – Obras Completas*, RT, São Paulo, 2013, p. 667.

É interessante observar que a Constituição Federal Brasileira, no artigo 219³¹⁴, estatui que o mercado interno integra o patrimônio nacional e será *incentivado* de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País. Nota-se, pois, a expressa previsão constitucional da interferência do Estado no mercado, de modo a incentivá-lo, com o objetivo de serem alcançadas finalidades sociais e coletivas.

Por outro lado, o artigo 173, §4º, do texto constitucional, expressamente estabelece que cabe ao Estado Democrático de Direito, para assegurar a livre concorrência e a economia de mercado, a repressão ao “abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”. Para a realização dessa tarefa, além da utilização do regime jurídico próprio de proteção da concorrência³¹⁵, o Estado pode se valer também da tributação, que, em razão de sua instrumentalidade e efeitos, constitui meio eficiente de intervenção estatal na ordem econômica³¹⁶.

Também o artigo 174, da Constituição Federal de 1988³¹⁷, estabelece que o Estado exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, como agente normativo e regulador da atividade econômica. Para Maria de Fátima Ribeiro³¹⁸, o Estado deve atuar como um *agente normalizador* do processo econômico, isto é, deve intervir na organização e funcionamento da economia, inclusive através da tributação, de modo a promover o desenvolvimento econômico e social, bem como a instauração de um ambiente concorrencial isonômico entre os agentes econômicos.

É inegável, pois, a ativa participação do Estado brasileiro na construção de uma ordem econômica tal qual preconizada na Constituição, o que invariavelmente abarca o

³¹⁴ “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos da lei federal.”

³¹⁵ Faz-se referência, entre outros diplomas legais, à Lei n. 12.529/2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) e dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica.

³¹⁶ ROTHMANN, Gerd Willi, *op.cit.*, 2009, p. 333.

³¹⁷ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

³¹⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima, “Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência”, in *Novos Horizontes da Tributação – um diálogo luso-brasileiro*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 219.

sistema tributário. Demonstrada a insuficiência da concepção tradicional do princípio da neutralidade fiscal (*abstenção* ou mínima interferência do Estado) para responder aos desafios atualmente impostos aos Estados Fiscais, viu-se a necessidade de adequação do conteúdo principiológico às nuances do Estado regulador, caracterizado pela marcante presença da *extrafiscalidade* no âmbito tributário³¹⁹. Também restou comprovada a imprescindível correlação entre a justiça fiscal e a preservação da livre concorrência nas economias de mercado³²⁰, o que fundamenta a atuação interventiva estatal nos moldes propostos pela aceção *ativa* do princípio da *neutralidade*.

Egon Bockmann Moreira³²¹ defende a *funcionalização* da intervenção estatal da economia ao atendimento de interesses públicos primários, ressaltando a possibilidade de a atuação interventiva realizar-se em prol da defesa da concorrência, e conseqüentemente, do livre mercado. No âmbito tributário, consoante o já afirmado, esse é o enfoque do princípio da neutralidade fiscal *ativa*, que fundamenta a intervenção do Estado, com o propósito de prevenir desajustes concorrenciais e assegurar a justiça fiscal, inclusive por meio da imposição de *critérios diferenciados de tributação*, especialmente em setores conhecidos pelos altos índices de sonegação e evasão fiscal³²².

A seguir, com o intuito de concretizar em exemplos alguns aspectos já referidos na tese, serão abordadas as especificidades da realidade brasileira, no tocante à

³¹⁹ Nas palavras de Roberto Ferraz: “não se trata apenas de tributar, mas de tributar racionalmente, mostrando a lógica e a coerência do sistema com os valores constitucional e socialmente eleitos.” (FERRAZ, Roberto, “O Princípio de Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 548).

³²⁰ A propósito, Rothmann estabelece a correlação entre tributação, sonegação e livre concorrência, a partir da realização de fenômenos lesivos à concorrência, tais como: (a) excessiva carga fiscal e injusta distribuição entre os agentes econômicos; (b) tributação e concessão de incentivos fiscais discriminatórios, que beneficiam alguns e distorcem o equilíbrio do mercado; (c) sonegação e pirataria, ensejando a prática de preços predatórios. (ROTHMANN, Gerd Willi, *op.cit.*, 2009, p.333). Vê-se que os itens (a) e (b) referem-se a distorções acarretadas pelo próprio Estado na elaboração de uma política fiscal inadequada, ao passo que o item (c) abrange condutas lesivas à concorrência praticadas pelos agentes econômicos e que devem ser combatidas pela administração fiscal. Todas as situações referidas guardam certa correspondência com o princípio da neutralidade fiscal, seja na modalidade *passiva* (de não intervenção) seja na modalidade *ativa* (interventiva).

³²¹ Egon Bockmann MOREIRA, “O Direito Administrativo Contemporâneo e a Intervenção do Estado na Ordem Econômica”, in *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, número 1 (2005), p. 4.

³²² Corroborando tal perspectiva, defende Suzana Tavares da Silva a conveniência de se aliar o critério da justiça fiscal ao controle fiscal, “o que pode justificar diferenciações na taxa de tributação em função, por exemplo, do “nível de planejamento fiscal” que o sujeito passivo pode praticar em certas transações ou “do nível de evasão fiscal” associado a certas atividades econômicas (um critério que há muito vem justificando uma discriminação positiva a favor dos trabalhadores dependentes entre os quais a elisão fiscal é quase inexistente).” (TAVARES DA SILVA, Suzana, *op.cit.*, 2015, p. 71).

constitucionalização do princípio da neutralidade fiscal na sua modalidade ativa, sem olvidar a referência a decisões jurisprudenciais recentemente prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, que se pautaram pela utilização do mencionado princípio como elemento decisório.

3.2.1. Os critérios especiais de tributação referidos no artigo 146-A, da Constituição Brasileira: das discussões teóricas às possibilidades concretas

Consoante anteriormente mencionado, a Constituição Federal Brasileira, a partir da Emenda Constitucional n. 42/2003, passou a consagrar expressamente o princípio da neutralidade fiscal³²³ na sua modalidade *ativa*, na Seção dos Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional, consoante se infere do 146-A, que contém a seguinte redação: “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.” Muito embora ainda não tenha sido promulgada a lei complementar referida no artigo 146-A, atualmente há alguns projetos em tramitação³²⁴ no Congresso Nacional com tal finalidade.

³²³ Em sentido contrário, defende Bomfim que o artigo 146-A, da Constituição, apenas consagra uma regra de competência para a instituição de *critérios especiais de tributação*, não sendo possível dele se extrair isoladamente o princípio jurídico da neutralidade tributária. (BOMFIM, Diego, *Tributação & Livre Concorrência*, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 186-187).

³²⁴ São os Projetos de Lei Complementar (PLP) n. 73/2007 e 121/2011 (oriundos da Câmara dos Deputados) e Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 161/2013 (oriundo do Senado Federal). O PLP n. 73/2007 propõe uma reformulação tributária voltada à “fiscalidade verde”, com a proposta de instituição dos princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental, além da oneração das emissões de gases de efeito estufa através da taxação do carbono (*carbon tax*). O PLP 121/2011 possui um conteúdo mais amplo, não restrito à tributação ambiental, definindo as situações que ocasionam desequilíbrios concorrenciais, tais como concentração e dominação de mercado, inadimplemento sistemático de obrigações tributárias, etc. Expressamente prevê a cobrança de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para evitar a concentração de mercado, além de estabelecer regimes especiais de controle. O PLS 161/2013, por sua vez, principia com a definição de *critério especial de tributação e desequilíbrio concorrencial tributário*. O *critério especial de tributação* é conceituado pelo projeto de lei complementar como a “forma diferenciada de tributação, em relação ao regime aplicável aos contribuintes em geral, para cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória”, ao passo que o *desequilíbrio concorrencial tributário* é definido como “anomalia no funcionamento de mercado capaz de afetar os mecanismos de formação de preços, a livre concorrência e a liberdade de iniciativa, em decorrência de atos sob qualquer forma manifestados por agente econômico, que possibilitem o não recolhimento de tributo suportado pelos demais contribuintes.” O PLS 161/2013 também prevê como *critérios especiais de tributação* os seguintes: a) antecipação do fato gerador, inclusive mediante substituição tributária; b) concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico; c) pauta de valores mínimos na determinação da base de cálculo para fins de incidência de alíquota *ad valorem*, tendo em vista o preço normal do produto ou serviço, em condições de livre concorrência; d) alíquota específica, tendo por base unidade de medida adotada; e)

Para Marco Aurélio Greco³²⁵, inegavelmente, houve um reconhecimento constitucional da interação existente entre tributação e concorrência a partir da inclusão do artigo 146-A. Como consequência, aduz a necessidade de a variável *concorrência* ser considerada na criação, interpretação e aplicação das leis tributárias, a fim de serem afastados os desequilíbrios e desvios de concorrência, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade em razão da violação do princípio insculpido no artigo 146-A, da Constituição Federal de 1988.

Também José Brazuna³²⁶ admite que o artigo 146-A consagrou explicitamente no texto constitucional o princípio da neutralidade tributária, concluindo que, se a tributação *pode* ser usada para prevenir desequilíbrios concorrenciais, necessariamente não deve acarretar esse tipo de distorção. Apregoa, assim, que a neutralidade tributária insculpida no artigo 146-A, da Constituição, também se apresenta como princípio limitador do poder de tributar, sendo vedado ao Estado provocar distúrbios concorrenciais através da tributação³²⁷. Portanto, reconhece que tanto o legislador, no momento de elaboração das leis tributárias, quanto o intérprete, seja integrante do Poder Executivo ou Poder Judiciário, no momento de interpretá-las e aplicá-las, deve considerar o mencionado princípio como requisito de constitucionalidade da tributação.

Nota-se que o dispositivo constitucional expressamente preceitua a possibilidade de serem estabelecidos *critérios especiais de tributação*, com a finalidade de *prevenção*³²⁸ de desequilíbrios de concorrência. A partir da expressa inserção no texto constitucional do princípio da neutralidade fiscal, na modalidade *ativa*, não foram poucos os debates teóricos que surgiram na tentativa de esclarecer qual seria o conteúdo possível para a expressão *critérios especiais de tributação*. Neste tópico do trabalho, far-se-á uma explicitação das

instalação obrigatória de medidores de peso, volume ou vazão; f) regime especial de fiscalização e apuração de tributos; g) suspensão ou cassação de registro especial para funcionamento de empresa cujas atividades estejam sujeitas à autorização governamental. A tramitação e a íntegra dos projetos de lei referidos podem ser consultadas nos *sites* da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, respectivamente, www2.camara.leg.br e <http://www12.senado.leg.br/hpsenado>.

³²⁵ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, Dialética, São Paulo, 2004, p. 19.

³²⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 60-61.

³²⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, p. 144.

³²⁸ Apesar de o texto normativo constitucional utilizar apenas a expressão *prevenção*, defende Rothmann que o estabelecimento de critérios especiais de tributação, como demonstração do aspecto positivo da neutralidade concorrencial, além do objetivo de *prevenir* possui também o objetivo de *eliminar* os desequilíbrios de concorrência já instaurados. (ROTHMANN, Gerd Willi, *op.cit.*, 2009, p. 343).

principais concepções teóricas acerca do que estaria enquadrado como *critério especial de tributação*, bem como serão apresentadas possibilidades e exemplos práticos de aplicação.

Os *critérios especiais de tributação*, segundo aponta Maria de Fátima Ribeiro³²⁹, “destinam-se a viabilizar o correto recolhimento do tributo, quando o regime geral se mostre insuficiente”, servindo como mecanismos de realização da justiça fiscal. É importante destacar que, segundo a autora, não podem ser estabelecidos critérios especiais de tributação com a finalidade de majorar a carga tributária (função arrecadatória), mas sim de viabilizar e facilitar o regular pagamento dos tributos, prevenindo-se desequilíbrios decorrentes da concorrência desleal advinda de uma vantagem competitiva artificial, fundada no não cumprimento das obrigações fiscais.

Demonstra Rothmann³³⁰ que a acepção *ativa* do princípio da neutralidade tributária apresenta exemplos concretos extraídos do próprio texto constitucional. De início, faz referência ao sistema simplificado e com alíquotas reduzidas de recolhimento de tributos para as microempresas e empresas de pequeno porte³³¹, estabelecido com fundamento no artigo 179, da Constituição Brasileira³³², bem como no artigo 146, III, d, do texto constitucional³³³. Assevera, ainda, a previsão constitucional de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento econômico e social entre as

³²⁹ RIBEIRO, Maria de Fátima, “Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência”, in *Novos Horizontes da Tributação – um diálogo luso-brasileiro*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 266.

³³⁰ ROTHMANN, Gerd Willi, *op.cit.*, p. 343-348.

³³¹ A lei n. 9.317/1996 estabeleceu o regime denominado “SIMPLES” e a Lei Complementar n. 123/2006 estabeleceu o regime “SUPERSIMPLES”, destinados a microempresas e empresas de pequeno porte. Também é possível fazer referência a regimes simplificados de tributação, tais como o que adota o *lucro presumido* para a determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL. Deve-se ressaltar que medidas como a simplificação da tributação e a redução da carga fiscal comprovadamente acarretam a ampliação da base de tributação, em decorrência da redução dos índices de sonegação e de economia informal, fato constatado em diversos países.

³³² Assim prescreve o artigo 179, da Constituição Brasileira: Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, *tratamento jurídico diferenciado*, visando a *incentivá-las pela simplificação* de suas obrigações administrativas, *tributárias*, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

³³³ É interessante observar que o dispositivo constante do artigo 146, III, d, da Constituição Federal Brasileira, foi inserido pela mesma Emenda Constitucional n. 42/2003, que incluiu no texto constitucional o artigo 146-A, que consagra expressamente o princípio da neutralidade ativa. A alínea d referida contém a seguinte redação: Art.146. Cabe à lei complementar: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

diversas regiões do país, conforme artigo 151, I, da Constituição³³⁴. Também faz referência à competência da União para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)³³⁵, estabelecida no artigo 149, da Constituição, como exemplo do aspecto positivo do princípio da neutralidade, muito embora reconheça que as contribuições atualmente instituídas no ordenamento jurídico brasileiro, em princípio, apresentam finalidade fiscal³³⁶. A partir dos exemplos trazidos, afirma o autor que no sistema constitucional tributário brasileiro é evidente a utilização extrafiscal dos tributos, com a função indutora de prevenir desequilíbrios concorrenciais.

Hugo de Brito Machado Segundo³³⁷, por sua vez, apresenta questionamentos sobre o conteúdo da expressão *critérios especiais de tributação*, sugerindo algumas possibilidades, tais como a tributação por alíquotas específicas, a instituição de pautas fiscais, substituição tributária, cobranças monofásicas de tributos originariamente projetados para serem plurifásicos, etc. Todavia, conclui destacando que os critérios especiais de tributação são fórmulas normativas autorizadas pela Constituição para serem utilizadas em casos específicos, com o intuito de reduzir a evasão fiscal em determinados setores da economia, reduzindo, assim, os desequilíbrios existentes entre os que pagam e os que ilicitamente descumprem suas obrigações tributárias. Aduz, ainda, que a previsão constitucional de *critérios especiais* não consagra autorizações ilimitadas e muito menos um salvo conduto para a instituição de ficções, analogias e antecipações no âmbito tributário. Com efeito, permanece válido o arquétipo constitucional de cada tributo,

³³⁴ Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País*;

³³⁵ Em relação às contribuições de intervenção do domínio econômico, a Constituição prevê no §4º, do artigo 177, a denominada “CIDE Petróleo”, relativa às atividades de importação ou comercialização do petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

³³⁶ A lei n. 10.168/2000 instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre *royalties*, contratos de transferência de tecnologia e serviços de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica, destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o apoio à inovação. Os recursos advindos da cobrança da “CIDE Petróleo”, por sua vez, podem ser destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás, pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e derivados do petróleo, bem como financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

³³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, “Tributação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p.422.

abrangendo a competência tributária de cada um dos entes federativos, bem como as limitações constitucionais ao poder de tributar e garantias dos contribuintes.

Acerca da instituição pela União de *critérios especiais de tributação*, destacam Basso e Santos³³⁸ que se trata de mais um mecanismo de proteção da atividade econômica e da livre concorrência, ressaltando que devem ser sempre considerados os princípios da igualdade e do livre exercício da atividade econômica, para que tais *critérios especiais* não sejam reputados inconstitucionais em razão de diferenciações desarrazoadas e desproporcionais. Aplicam-se, pois, para a aferição do conteúdo dos *critérios especiais de tributação*, a serem instituídos pelo Poder Público, os princípios da razoabilidade e proporcionalidade³³⁹. De fato, o estabelecimento de *critérios especiais de tributação* implica um tratamento diferenciado dos contribuintes, e o fator de discriminação deve ser devidamente explicitado e justificado pela Administração Tributária, abarcando a *razoabilidade e proporcionalidade* da medida, evitando-se, assim, eventual arguição de violação ao princípio da isonomia³⁴⁰.

Ainda sobre o tema em questão, José Brazuna defende que a Constituição Federal Brasileira, no artigo 146-A, autorizou explicitamente o legislador infraconstitucional a utilizar *normas tributárias indutoras*, com o propósito de modelar o comportamento dos contribuintes e prevenir os desequilíbrios concorrenciais³⁴¹. Tais desequilíbrios são provocados tanto por falhas estruturais do sistema ou do mercado quanto por condutas

³³⁸ Ana Paula BASSO; Rodrigo Lucas C. SANTOS, “Concorrência e Desenvolvimento: Contributos da Extrafiscalidade da Tributação”, in *Revista Direito e Desenvolvimento*, a. 3, n. 5 (2012), p. 22.

³³⁹ 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 Tetralema 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.

³⁴⁰ Deve-se ressaltar que a *igualdade* na tributação é um conceito relativo, uma vez que não se restringe à igualdade formal. A própria aplicação do princípio da capacidade contributiva já demonstra que o objetivo almejado é a igualdade material. Reconhece Brazuna que existe a possibilidade de “discriminações tributárias diante de outras situações que o próprio Constituinte autorizou, explícita ou implicitamente, para realizar valores constitucionalmente relevantes, inclusive a própria igualdade, na sua feição material”. Dentre tais situações, cita o estabelecimento de tratamento tributário adequado ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (conforme artigo 146, III, c, da Constituição Federal Brasileira); a criação de tratamento tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (consoante artigo 146, III, d, do texto constitucional brasileiro), bem como o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência, nos termos do artigo 146-A, da Constituição Brasileira. (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, 2009, p. 116).

³⁴¹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, 2009, p. 131.

desleais dos agentes econômicos. Os *critérios especiais de tributação*, segundo o autor³⁴², ensejariam a criação de “normas especiais de incidência capazes de induzir comportamentos por parte dos agentes econômicos, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência.” Vê-se, pois, a necessidade de o comportamento do sujeito passivo da relação jurídica tributária ser passível de estímulo ou desestímulo, isto é, de *indução*, consoante o uso de técnicas de agravamento ou desagravamento da incidência tributária ou imposição de obrigações tributárias *especiais*, de natureza inovadora³⁴³ e diferenciada.

Faz-se menção, ainda, à posição restritiva acerca da aplicabilidade do artigo 146-A, da Constituição, defendida minoritariamente por Diego Bomfim³⁴⁴, muito embora não seja o posicionamento adotado na presente dissertação. Em síntese, defende o autor que os *critérios especiais de tributação* previstos no artigo 146-A, da Constituição, são admitidos apenas para a prevenção de distúrbios concorrenciais *exógenos*, ou seja, que podem ser gerados pelo próprio exercício da tributação. Para Bomfim, os distúrbios concorrenciais *endógenos*, ou seja, aqueles criados pela inexistência de uma concorrência perfeita em decorrência de falhas *endógenas* do mercado podem ser combatidos apenas pela atuação dos órgãos que compõem o Sistema Brasileiro de Defesa de Concorrência, com fulcro no artigo 173, §4º, da Constituição Federal³⁴⁵. Rechaça, pois, a aplicação da tributação indutora como instrumento de prevenção de desequilíbrios concorrenciais, a partir da aplicação do artigo 146-A, da Constituição, que, segundo o autor, não apresenta a amplitude apregoada pela doutrina. Em resumo, segundo Bomfim, os *critérios especiais de tributação* implicariam essencialmente regras para a própria atuação da Administração

³⁴² BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, p. 134.

³⁴³ Menciona o autor, referindo-se à sugestão originalmente proposta por Leandro Alexi Franco, a possibilidade de lançamento de certificados de “bom comportamento concorrencial” ou de “responsabilidade concorrencial”, o que possibilitaria a concessão de benefícios ou condições vantajosas de natureza tributária, estimulando, assim, o comportamento de *compliance* e a preservação da concorrência. Trata-se de uma forma de *indução às boas práticas concorrenciais*. (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, 2009, p. 138-139 e 223).

³⁴⁴ BOMFIM, Diego, *op.cit.*, 2011, p. 192-196.

³⁴⁵ Constituição Federal Brasileira: Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.(...) §4º. *A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.*

Fiscal com o propósito de que a ação de tributar não ocasione ela própria desequilíbrios de concorrência³⁴⁶.

Ora, é evidente que a interpretação do autor mostra-se deveras restritiva e não condiz com a norma extraída do artigo 146-A, da Constituição. De início, a leitura apregoada nega a *neutralidade ativa* e propugna exclusivamente o princípio da neutralidade fiscal na sua acepção clássica, limitada à vedação de o Estado causar distorções no mercado em decorrência da tributação. Nota-se que a concepção defendida por Diego Bomfim associa a *neutralidade* tributária exclusivamente a uma espécie de *limitação ao poder de tributar*, consubstanciada em garantia do contribuinte de aplicação do princípio da igualdade. Todavia, não é o que se infere da própria disposição tópica do artigo 146-A, incluído na Seção I, que trata *dos Princípios Gerais* do Sistema Tributário Nacional e não na Seção II, que trata especificamente das *Limitações do Poder de Tributar*. Por fim, a Constituição é um todo sistemático, e como tal deve ser interpretada, inexistindo qualquer elemento que respalde a interpretação restritiva propugnada pelo autor, especialmente porque o princípio da isonomia tributária³⁴⁷, também consagrado na Constituição, já impõe ao Poder Público os cuidados e deveres propostos para a construção do sistema jurídico tributário.

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 econômico (CIDE)³⁴⁸, como

³⁴⁶ Dentre os possíveis *critérios especiais de tributação*, cita Bomfim: “a fixação de critérios de verificação de neutralidade tributária no exercício da competência tributária por oneração fiscal, a criação de regras para implantação de regimes não cumulativos tendentes a não gerar distorções concorrenciais, critérios gerais de observância obrigatória quando do exercício da competência tributária por exoneração (como criação de regras de revisão dos incentivos fiscais em prazos certos e periódicos), regras sobre a edição de parcelamentos especiais cumulados com anistias, balizas normativas para a concessão de regimes especiais de tributação, enfim, o estabelecimento de normas gerais que tenham o condão de impor aos detentores de competência tributária uma atuação não fomentadora de distúrbios (exógenos) sobre a livre concorrência.” (BOMFIM, Diego, *op.cit.*, p. 195-196).

³⁴⁷ O princípio da igualdade ou isonomia tributária está previsto no artigo 150, II, da Constituição Brasileira, estando incluído na Seção intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”. Transcreve-se o mencionado dispositivo constitucional: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

³⁴⁸ 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*

instrumento específico de atuação em determinada área, para a correção de algum desequilíbrio³⁴⁹, atuando com a finalidade de indução de comportamento. A este respeito, defende Brazuna³⁵⁰ que o efeito indutor é inerente à CIDE, devendo existir necessariamente a *compatibilidade funcional* entre a finalidade da instituição da contribuição de intervenção e os efeitos econômicos por ela causados. Sugere o autor a instituição de CIDE para prevenir a concentração de poder econômico, através da incidência sobre determinadas fusões e incorporações.

Menciona José Brazuna, ainda, a instituição de uma espécie de imposto sobre lucros não distribuídos, além da possibilidade de indução à internalização de custos de atividades poluidoras e a utilização do regime de substituição tributária³⁵¹, como exemplos de *critérios especiais de tributação* para a prevenção de desequilíbrios concorrenciais³⁵². Assevera o autor que o uso da norma tributária indutora como “*critério especial de tributação*” deve ser temporário, cessando tão logo sejam obtidos os efeitos desejados de equilíbrio concorrencial³⁵³, dada a excepcionalidade da medida.

Na sequência, será abordada a neutralidade fiscal ativa a partir de recentes julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal.

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). Sobre o arcabouço teórico que fundamenta a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro, cita-se GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo, Quartier Latin, 2003.

³⁴⁹ 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.

³⁵⁰ BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, p. 184.

³⁵¹ Trata-se de um exemplo de aplicação do princípio da *praticabilidade*, que reduz os riscos de sonegação fiscal em setores com grande número de distribuidores e comerciantes varejistas, além de facilitar os custos da fiscalização por parte da administração tributária. A ideia central é a concentração da atividade de fiscalização sobre um número reduzido de contribuintes, que, além de pagar o imposto devido em relação às operações por eles realizadas, possuem o dever, como substitutos tributários, de reter o imposto devido em outras operações realizadas por terceiros. Tal sistemática é comumente adotada, no Brasil, no âmbito do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. (BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.* p. 231).

³⁵² BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, p. 217-221.

³⁵³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *op.cit.*, p. 196.

3.2.2. 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 alguns poucos acórdãos em que expressamente utilizou por fundamento o princípio da neutralidade fiscal, para fins de preservação da livre concorrência, na acepção positiva aqui defendida.

Dois desses acórdãos serão aqui 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 concreto³⁵⁴.

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. 1.593/1977³⁵⁵, que previa a exigência de regularidade fiscal para a manutenção do registro especial³⁵⁶ 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 empresa³⁵⁷, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de cancelamento do registro especial, nos termos da legislação referida, o

³⁵⁴ 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, *op.cit.*, 2010, 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, utilizando-se, para tanto, do princípio da proporcionalidade.

³⁵⁵ 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;

³⁵⁶ 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.

³⁵⁷ 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 (dois mil milhões de reais).

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 políticas³⁵⁸ em matéria tributária, alegando a contrariedade aos artigos 5º, XIII, LIV e 170, da Constituição Federal Brasileira³⁵⁹, 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 consolidado³⁶⁰ 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, justifica-se a adoção de medidas especiais pela administração tributária, visando ao restabelecimento do equilíbrio de condições e de competitividade dos agentes econômicos.

³⁵⁸ 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.

³⁵⁹ 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: (...).”

³⁶⁰ 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 inamissível 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.

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 123/2007³⁶¹, 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 a justiça fiscal, em razão da capacidade contributiva presumidamente menor de tais empresas em relação às demais. Também restou reconhecida, com fulcro no

³⁶¹ 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;

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 tributação³⁶², 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 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 proporcionalidade.

³⁶² 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.” Para fins de cumprimento do dever do Estado de assegurar a livre concorrência, admite-se, segundo apregoa o Lima, 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.*, 2005, p. 111 e 120).

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 o adequado “*equilíbrio dinâmico*” entre a *eficiência* e a *equidade* (justiça), abarcando a eficiência arrecadatória (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.

Ao ensejo, não se deve olvidar que o recrudescimento da solidariedade social e a diminuição das “injustiças fiscais” constituem 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. E para tanto, o princípio da neutralidade fiscal pode servir como um valoroso instrumento...

BIBLIOGRAFIA

ABRESCIA, Michele, “Un diritto al futuro: analisi economica del diritto, Costituzione e responsabilità tra generazioni”, intervento al Convegno “Un diritto per il futuro. Teorie e modelli dello sviluppo sostenibile e della responsabilità intergenerazionale”, Parma, 30 novembre, 1 e 2 dicembre, 2006. Disponível em: <http://www.forumcostituzionale.it/wordpress/images/stories/pdf/documenti_forum/paper/009_abrescia.pdf>. Acesso realizado em 30/5/2016.

AFIELD, W. Edward, “A Market for Tax Compliance”, in *Cleveland State Law Review*, vol. 62 (2014), p. 315-341.

ALBAN, Thiago Anton, “Extrafiscalidade, Estado Social e Teorias de Justiça: Possibilidades Dialógicas”, in *Revista do Curso de Direito da UNIFACS*, v. 14 (2014), p. 105-114.

ALEMANNINO, Alberto; CARREÑO, Ignacio, “‘Fat Taxes’ in Europe – a Legal and Policy Analysis under EU and WTO Law”, 2013, *paper* disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=2295923>>. Acesso realizado em 20/01/2016.

ALM, James; CRONSHAW, Mark B.; MCKEE, Michael, “Tax Compliance with Endogenous Audit Selection Rules”, in *Kyklos Internationale Zeitschrift für Sozialwissenschaften*, vol. 46, fasc. 1 (1993), p. 27-45.

———; BAHL, Roy; MURRAY, Matthew N., “Tax Structure and Tax Compliance”, in *The Review of Economics and Statistics*, vol. LXXII, number 4 (1990), p. 603-613.

———; McCLELLAND, Gary H.; SCHULZE, William D., “Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting”, in *Kyklos Internationale Zeitschrift für Sozialwissenschaften*, vol. 52, fasc. 2 (1999), p. 141-171.

- ; SANCHEZ, Isabel; DE JUAN, Ana, “Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance”, in *Kyklos Internationale Zeitschrift für Sozialwissenschaften*, vol. 48, fasc. 1 (1995), p. 3-18.
- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do, “Por uma tributação justa, moderna e eficiente”, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, RT, São Paulo, vol. 9, 1994.
- ATKINSON, Anthony B., *Inequality – What can be done?*, Harvard University Press, Cambridge, 2015.
- AVELÃS NUNES, António 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.
- ; SARTORI, Nicola, “International Taxation and Competitiveness: Introduction and Overview”, in *Forthcoming Tax Law Review*, 65 (2012), p. 313-322.
- , “Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes”, in *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Michigan Law School, working paper n. 216, August 2010.
- ÁVILA, Humberto, “Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 428-440.
- BANKMAN, Joseph, “Who Should Bear Tax Compliance Costs?”, in *Stanford Law School John M. Olin Program in Law and Economics*, working paper 279, march 2004, p. 1-27.

- BARCELLOS, Ana Paula de, *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais – O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana*, 3ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2011.
- , “Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional”, in *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, organizado por Luís Roberto BARROSO, 2ª edição, Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2006.
- BARRY, Brian, “Sustainability and Intergenerational Justice”, in *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, edited by Andrew DOBSON, Oxford University Press, New York, 2004, p. 93-117.
- BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas C., “Concorrência e Desenvolvimento: Contributos da Extrafiscalidade da Tributação”, in *Revista Direito e Desenvolvimento*, a. 3, n. 5 (2012), p. 13-40.
- BAUMAN, Zygmunt, *A riqueza de poucos beneficia todos nós?*, tradução de Renato Aguiar, Zahar, Rio de Janeiro, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª edição, Lejus, São Paulo, 1998.
- BERNART, Luciano, *Livre Concorrência como Limitação ao Poder de Tributar*, Dissertação de Mestrado apresentada 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.

- BOMFIM, Diego, *Tributação & Livre Concorrência*, Saraiva, São Paulo, 2011.
- BOUVIER, Michel, “A Questão do Imposto Ideal”, tradução de Denis Grujicic Marceljia, *in Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 178-191.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro, *Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição*, Quartier Latin, São Paulo, 2009.
- BRITO FILHO, Washington Juarez de, *O Princípio de Não-Discriminação Tributária no Comércio Internacional de Bens*, Tese de Doutorado 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.
- , “Direitos Fundamentais, Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites”, *in Direitos Fundamentais e Justiça*, n. 7 (2009), p. 203-222.
- , *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*, Elsevier, Rio de Janeiro, 2009.
- , “Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica”, *in Direito Tributário e Ordem Econômica - Homenagem aos 60 Anos da ABDF*, coordenação de Heleno Taveira TORRES, Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 321-349.
- CALSAMIGLIA, Albert, “Eficiencia y Derecho”, *in Doxa*, n. 4 (1987), p. 267-287.
- CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de, “O Princípio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências”, *in Estudos de*

- Direito Fiscal*, coordenação de Diogo Leite CAMPOS, Almedina, Coimbra, 2007, p. 103-122.
- CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2002.
- ; 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, Cristiano, *Teoria da Decisão Tributária*, Editora Saraiva, São Paulo, 2013.
- CARVALHO, Osvaldo Santos de, *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária*, Editora Saraiva, São Paulo, 2013.
- CARVALHOSA, Modesto, *Direito Econômico – Obras Completas*, RT, 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.
- CATARINO, João Ricardo, “A teoria dos sistemas fiscais”, in *Lições de Fiscalidade*, coordenação de João Ricardo CATARINO e Vasco Branco GUIMARÃES, Almedina, Coimbra, 2012, p. 15-46.
- CHRISTIANS, Allison, “Fair Taxation as a Basic Human Right”, in *International Review of Constitutionalism*, vol. 9 (2009), p. 211-230. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=1272446>>. Acesso realizado em 28/5/2016.
- COSTA, Regina Helena, *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos dos Contribuintes*, Malheiros Editores Ltda, São Paulo, 2007.

- 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. Disponível no sítio <http://ssrn.com/abstract_id=315373>. Acesso realizado em 28/5/2016.
- DÉAK, Dániel, “Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers’ Rights”, in *Acta Juridica Hungarica*, 49, n. 2 (2008), p. 177-201.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, “Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado”, in *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, coordenação de Luís Eduardo SHOUERI e Fernando Aurélio ZILVETI, Dialética, São Paulo, 1998, p. 126-127.
- DIAZ, Vicente Oscar, “La Dogmatica de las Funciones de la Inspeccion Tributaria y Sus Limites Juridicos a la Luz del Orden Constitucional”, in *Direito Tributário e Ordem Econômica - Homenagem aos 60 Anos da ABDF*, coordenação de Heleno Taveira TORRES, Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 397-412.
- DI MITA, Enrico, “O Princípio da Capacidade Contributiva”, in *Princípios e Limites da Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2005.
- DOBSON, Andrew, *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 2004.
- ELALI, André, “A Crise Financeira Global sob a Ótica da Concorrência Fiscal Internacional”, in *Revista Direito GV*, São Paulo, 5(2009), p. 405-423.
- , *Concorrência Fiscal Internacional: a concessão de incentivos fiscais em face da integração econômica internacional*, Tese de Doutorado em Direito apresentada na Universidade Federal de Pernambuco, 2009.

- , “Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais”, *paper* disponível no sítio <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso realizado em 10/4/2015.
- , *Tributação e Regulação Econômica – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*, MP Editora, São Paulo, 2007.
- , “Um exame da Desigualdade da Tributação em Face dos Princípios da Ordem Econômica”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 224-249.
- ERARD, Brian, “Taxation with Representation: an Analysis of Role of Tax Practitioners in Tax Compliance”, in *Journal of Public Economics*, vol. 52, n. 2 (1993), p. 163-197.
- FARIA, José Eduardo, “Democracia e Governabilidade: os Direitos Humanos à Luz da Globalização Econômica”, in *Direito e Globalização Econômica – implicações e perspectivas*, organização de José Eduardo FARIA, Malheiros Editores, São Paulo, 1998.
- FARIAS, Sidney Feitosa *et al*, “A regulação no setor público de saúde no Brasil: os (des)caminhos da assistência médico-hospitalar”, in *Ciência e Saúde Coletiva*, v.16, supl. 1 (2011), 1043-1053.
- 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 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, Roberto, “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”, *in Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 518-562.
- 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.
- , “Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito”, *in Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005.
- FIGUEROA, Alfredo Lewin, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002.
- FLEISCHACKER, Samuel, *Uma Breve História da Justiça Distributiva*, tradução de Álvaro de Vita, Martins Fontes, São Paulo, 2006.
- 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; BASSOLI, Marlene Kempfer, “Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal”, *in Scientia Iuris*, vol.14 (2010), p. 235-253.

- , *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - Análise à Luz dos Princípios da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência*, Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Estadual de Londrina, 2009.
- FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, v. I, 4ª edição, 14ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2012.
- FRANZONI, Luigi Alberto, “Tax Compliance”, in *Encyclopedia of Law and Economics*, Boudewijn Bouckaert and Gerrit De Gees teds, Edward Elgar, 2008.
- , “Tax Evasion and Tax Compliance”, 1998, p. 52-94. Disponível no sítio <<http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>>. Acesso realizado em 03/05/2016.
- 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.
- GALLO, Franco, “Justiça Social e Justiça Fiscal”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 115-137.
- , *Las Razones del Fisco – Ética y Justicia em los Tributos*, Traducción José A. Rozas e Francisco Cañal, Marcial Pons, Madrid, 2011.
- GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Quartier Latin, São Paulo, 2003.
- GAMAGE, David, “How Should Governments Promote Distributive Justice?: a Framework for Analyzing the Optimal Choice of Tax Instruments”, in *Tax Law Review*, vol. 68 (2014), p. 1-87. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=2411272>>. Acesso realizado em 05/5/2016.

- GERAR, Damien, “Managing the Financial Crisis in Europe: Why Competition Law is Part of the Solution, not of the Problem”, in *GCP – The Online Magazine for Global Competition Policy*, University of Louvain, December 2008, p.1-14.
- GONZALEZ, Luis Manuel Alonso, *Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas, *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*, Editora Del Rey, Belo Horizonte, 2006.
- GRAU, Eros Roberto, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 17ª ed. revista e atualizada, Malheiros Editores, São Paulo, 2015.
- GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, Dialética, São Paulo, 2004.
- GRIBNAU, Hans, “Soft Law and Taxation: The Case of The Netherlands”, in *Legisprudence*, vol. I, n. 3, p. 291-326. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=2445032>>. Acesso realizado em 25/5/2016.
- HASEN, David, “Tax Neutrality and Tax Amenities”, in *Florida Tax Review*, volume 12, number 2 (2012), p. 57-125.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, W.W. Norton & Company, New York, 2000.
- IRTI, Natalino, “Il carattere politico-giuridico del mercato”, artigo disponível no sítio <<http://www.mi.camcom.it/upload/file/1335/667535/FILENAME/Irti.pdf>>. Acesso realizado em 04/11/2015.
- JAMES, Simon; NOBES, Christopher, *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*, 7th edition, Prentice Hall, Great Britain, 2000.
- KAHN, Douglas A., “The two faces of tax neutrality: do they Interact or are they mutually exclusive?”, in *Northern Kentucky Law Review*, vol. 18 (1990), p. 1-19.

- KANNIAINEN, Vesa; PANTEGHINI, Paolo M., “Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship”, in *CESifo Working Paper n. 2306*, 2008.
- KNOLL, Michael S., “Taxes and Competitiveness”, in *University of Pennsylvania Law School - Institute for Law and Economics*, Research Paper n. 06-28, 2006. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=953074>>. Acesso realizado em 28/5/2016.
- , “The Connection Between Competitiveness and International Taxation”, in *University of Pennsylvania Law School – Institute for Law and Economics*, Tax Law Review, Research Paper n. 12-29, p. 349-373. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=2149804>>. Acesso realizado em 26/01/2016.
- LASSILA, Dennis R.; SMITH, L. Murphy, “Tax Complexity and Compliance Costs of U.S. Multinational Corporations”, in *Advances in International Accounting*, volume 10 (1997), p. 207-237.
- LEDERMAN, Leandra; SICHELMAN, Ted, “Enforcement as Substance in Tax Compliance”, in *Wash. & Lee Law Review* (2013), p. 1679-1749.
- , “The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance”, in *Ohio State Law Journal*, volume 64, number 6 (2003), p. 1453-1514.
- 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.
- LEVINER, Sagit, “A New Era of Tax Enforcement: From ‘Big Stick’ to Responsive Regulation”, in *Forthcoming*, University of Michigan Journal of Law Reform, vol. 42, n. 2 (2009), working paper n. 68, p. 381-429.
- 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”, in *Chinese Academy of Social Sciences - Working Paper Series on European Studies*, 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.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, “Tributação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 398-426.
- 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.
- MANEIRA, Eduardo, “Praticidade Tributária”, in *Direito Tributário e Ordem Econômica - Homenagem aos 60 Anos da ABDF*, coordenação de Heleno Taveira TORRES, Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 379-396.
- MANHIRE, J.T., “Tax Compliance as a Wicked System”, in *Florida Tax Review*, volume 18, number 6 (2016), p. 235-274.
- MARINS, James, *Elisão Tributária e sua Regulação*, Dialética, São Paulo, 2002.
- MARQUES, Maria Manuel Leitão; MOREIRA, Vital, *A Mão Visível: Mercado e Regulação*, reimpressão da edição de julho de 2003, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
- , *Um Curso de Direito da Concorrência*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.
- MARTINS, Antônio, “Estado Social: uma perspectiva econômico-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.
- MATIAS-PEREIRA, José, *Finanças Públicas – Foco na Política Fiscal, no Planeamento e Orçamento Público*, 6ª edição, Atlas, São Paulo, 2012.
- McKERCHAR, Margaret; EVANS, Chris, “Sustaining Growth in Developing Economics Through Improved Taxpayers Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities”, paper presented at 21st Australasian Tax Teachers Annual Conference, University of Canterbury, janeiro de 2009. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=1415164>>. Acesso realizado em 10/5/2016.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª edição, 23ª tiragem, Malheiros Editores, São Paulo, 2014.
- MILLER, David, “Social Justice and Environmental Goods”, in *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, edited by Andrew DOBSON, Oxford University Press, New York, 2004, p.151-172.
- MIRRELES, James, *Diseño de un Sistema Tributario Óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013.
- MONCADA, Luís Cabral de, *Manual Elementar de Direito Público da Economia e da Regulação*, Almedina, Coimbra, 2012.
- MONIZ, Ana Raquel Gonçalves, “Socialidade, Solidariedade e Sustentabilidade: Esboços de um Retrato Jurisprudencial”, in *A Economia Social e Civil: Estudos*, coordenação de João Carlos LOUREIRO e Suzana TAVARES DA SILVA, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, vol. 1º, 2015, p.61-102.
- MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado - Controlled foreign companies - O art. 60º do C.I.R.C.*, Universidade Católica, Porto, 2005.

- MOREIRA, Egon Bockmann, “O Direito Administrativo Contemporâneo e a Intervenção do Estado na Ordem Econômica”, in *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, número 1 (2005), p. 1-22. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso realizado em 08/4/2016.
- MOREIRA, Teresa, “Crise e Política da Concorrência – Alguns Comentários”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n. 4 (2008), p. 38-50.
- MOREIRA, Vital, *Auto-Regulação Profissional e Administração Profissional*, 1ª edição, Almedina, Coimbra, 1997.
- , “Constitucionalismo Supraestatal: a União Europeia depois do Tratado de Lisboa”, in *Res Publica Europeia – Estudos de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 14-50.
- *Res Publica Europeia – Estudos de Direito Constitucional da União Europeia*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.
- MORENO, Natália de Almeida, *A Face Jurídico-Constitucional da Responsabilidade Intergeracional*, Estudos de Doutorado & Mestrado, série D, n. 9, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2015. Disponível no sítio <http://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/estudos_serieD/pub_9/D_numero9.pdf>. Acesso realizado em 30/5/2016.
- MORSCH, Natália de Azevedo, *Justiça Fiscal e Neutralidade Fiscal: a Questão do ICMS nas Operações Interestaduais*, Dissertação de Mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.
- MOSCHETTI, Francesco, “O Princípio da Capacidade Contributiva”, tradução de Flávia Cristina Fagundes, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 280-330.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas, *O mito da propriedade*, tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Martins Fontes, São Paulo, 2005.

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

———, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012.

———, “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.

———, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2ª edição, 2015.

———, “A Sustentabilidade do Estado Fiscal”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coordenação de José Casalta NABAIS e Suzana TAVARES DA SILVA, Almedina, Coimbra, 2011, p. 11-59.

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

———, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.

———, “Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005.

NEUMARK, Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, 1970, p. 262 *apud* Gerd Willi ROTHMANN, “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem*

Econômica e a Tributação, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 341.

NORTON, Bryan, “Ecology and Opportunity: Intergenerational Equity and Sustainable Options”, in *Fairness and Futurity: Essays on Environmental Sustainability and Social Justice*, edited by Andrew Dobson, Oxford University Press, New York, 2004, p. 118-150.

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.

NUSSBAUM, Martha C., *Creating Capabilities – The human development approach*, Harvard University Press, Cambridge, 2011 (e-book).

———, *Educação e Justiça Social*, tradução de Graça Lami, Edições Pedagogo, Mangualde, 2014.

OECD (2010), *Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies*, OECD Publishing. Disponível no sítio <<https://www.oecd.org/tax/administration/46274278.pdf>>. Acesso realizado em 09/5/2016.

OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing. Disponível no sítio <<http://www.oecd.org/ctp/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>>. Acesso realizado em 07/5/2016.

OECD (2015), *Update on Voluntary Disclosure Programmes: a Pathway to Tax Compliance*, OECD Publishing. Disponível no sítio <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso realizado em 09/5/2016.

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

- OLLERO, Gabriel Casado, “Los Fines no Fiscales de los Tributos en el Ordenamiento Español”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXIII, n. 1 (1992), p. 179-229.
- 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, Luiz Augusto da Cunha, “A Tributação, a Ordem Económica e o Artigo 146-A da Constituição Federal de 1988”, Dissertação de Mestrado em Direito Empresarial apresentada na Faculdade de Direito Milton Campos, 2011.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2014.
- PEREIRA, Paulo Trigo, *Economia e Finanças Públicas – Da teoria à prática*, reimpressão da 4ª edição de fevereiro de 2013, Almedina, Coimbra, 2015.
- , *O Prisioneiro, o Amante e as Sereias: Instituições Económicas, Políticas e Democracia*, Almedina, Coimbra, 2008.
- 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.
- PHUA, Stephen, “Convergence in Global Tax Compliance”, in *Singapore Journal of Legal Studies* (2015), p. 77 a 104.

- PIKETTY, Thomas, *A Economia das Desigualdades*, tradução de Pedro Elói Duarte, Conjuntura Actual Editora, Coimbra, 2014.
- , *O Capital no Século XXI*, tradução de Sarah Adamopoulos, Temas e Debates Círculo Leitores, Lisboa, 2014.
- PILAGALLO, Oscar, *Tributo ao mercado – desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição – um debate*, Saraiva, ETCO, São Paulo, 2010.
- PIRES, Manuel, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2008.
- POSNER, Eric A., *Law and Social Norms*, Harvard University Press, Cambridge, 2002.
- RASKOLNIKOV, Alex, “Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement”, in *Columbia Law Review*, vol. 109 (2009), p. 689-754.
- RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*, tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves, São Paulo, Martins Fontes, 2000.
- RIBEIRO, Maria de Fátima, “Medidas Fiscais e Políticas Públicas em Tempos de Crises Econômicas”, 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. 61-94.
- , “Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência”, in *Novos Horizontes da Tributação - Um diálogo luso-brasileiro*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 209-327.
- , “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.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi, “Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil”, in *RFPTD*, v. 3, n. 3 (2015).

- ROTHMANN, Gerd Willi, “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 332-371.
- SAAD, Sérgio Sydionir, *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.
- SACCHETTO, Cláudio, “O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005.
- SANCHES, J. L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.
- , *Os Limites do Planeamento Fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
- ; GAMA, João Taborda da, “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-Abuso”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005.
- SANDEL, Michael J., *Justiça – o que é fazer a coisa certa?*, 9ª edição, Editora Civilização Brasileira, Rio de Janeiro, 2012.
- SANDFORD, Cedric, *Why tax systems differ – a comparative study of the political economy of taxation*, Fiscal Publications, Great Britain, 2000.
- SANTANA, Priscilla Maria; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, “O Artigo 146-A da Constituição Federal e os Princípios da Livre Concorrência e da Livre Iniciativa: Extrafiscalidade Explícita e suas Consequências”, in *Direito Tributário Constitucional*

– *Temas Atuais Relevantes*, sob a coordenação de Marcos Aurélio Pereira VALADÃO, Liziane Angelotti MEIRA e Antônio de Moura BORGES, Almedina Brasil, São Paulo, 2015.

SANTIAGO, Igor Mauler, “A Evasão Fiscal e a Concorrência Tributária como Fatores de Distorção do Livre Mercado”, in *Direito Tributário e Ordem Econômica - Homenagem aos 60 Anos da ABDF*, coordenação de Heleno Taveira TORRES, Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 351-364.

SANTOS, António Carlos dos, “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.

———, “A Nova Lei de Concorrência e o Regime dos Auxílios de Estado”, in *Concorrência: Estudos*, coordenação de António Goucha SOARES e Maria Manuel Leitão MARQUES, Almedina, Coimbra, 2006, p. 103-123.

———, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003.

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

———; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão, *Direito Económico*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2014.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos, *Sonegação Fiscal e Livre Concorrência*, tese apresentada no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado, realizado em julho de 2013. Disponível no sítio <<http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-70-AUTOR-Luiz-Fernando-Barboza-dos-Santos.pdf>>. Acesso realizado em 28/02/2016.

- SANTOS, Marta Costa, “Eficiência Fiscal e *Governance* 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. 269-320.
- SARTORI, Nicola, “Corporate Governance Dynamics and Tax Compliance”, in *International Trade and Business Law Review*, n. 264 (2010), p. 264-284.
- SCHÖN, Wolfgang, “Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?”, in *Bulletin for International Taxation*, Max Planck Institut for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2015-01, 2015, p. 271-293.
- SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Forense, Rio de Janeiro, 2005.
- , “Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 140-164.
- SEN, Amartya, *A Ideia de Justiça*, tradução de Nuno Castello-Branco Bastos, Almedina, Coimbra, 2010.
- , *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 na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009.

- SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro Silva, *O Sistema Tributário: Constituição Econômica e Justiça Fiscal*, Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da, *Tributação e Concorrência*, Quartier Latin, São Paulo, 2011.
- SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de, “O Critério da Capacidade Econômica na Tributação”, in *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* (2010), p. 409-424.
- SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de, “Os desafios do Estado Fiscal Contemporâneo e a Transparência Fiscal”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coordenação de 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.
- SOARES, António Goucha, “A aplicação descentralizada das normas comunitárias da concorrência”, in *Concorrência: Estudos*, coordenação de António Goucha SOARES e Maria Manuel Leitão MARQUES, Almedina, Coimbra, 2006, p. 175-202.
- STIGLITZ, Joseph E., *Economics of the Public Sector*, third edition, W.W. Norton & Company, New York, 2000.
- , *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.
- SUNSTEIN, Cass R., “Empirically Informed Regulation”, in *University of Chicago Law Review*, n. 78 (2011). Disponível no sítio <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2128806>. Acesso realizado em 28/02/2016.

———, *Free Markets and Social Justice*, Oxford University Press, New York, 1997.

———, *Simpler: the future of government*, Simon & Schuster, New York, 2013 (e-book).

TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.

———, *Direitos Fundamentais na Arena Global*, 2ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014.

———, “O Sector Eléctrico perante o Estado Incentivador, Orientador e Garantidor”, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2008.

———, “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.

———, “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.

———, “Sustentabilidade e Solidariedade em Tempos de Crise”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coordenação de José Casalta NABAIS e Suzana TAVARES DA SILVA, Almedina, Coimbra, 2011, p. 61-87.

———, Texto da conferência sobre “O princípio (fundamental) da eficiência”, proferida no III Encontro de Professores de Direito Público, 15 de janeiro de 2009, Porto, p. 1-30.

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.

- THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R., *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*, Yale University Press, USA, 2008.
- THOMPSON, Fred; BEATTY, Kenneth; THOMPSON, Jon C., “Ranking State Tax Systems: Progressivity, Adequacy, Efficiency”, in *State Tax Notes*, 2013. Disponível no sítio <em <http://ssrn.com/abstract=2159486>>. Acesso realizado em 27/5/2016.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros Editora, São Paulo, 2002.
- TIPKE, Klaus, *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, tradução de Luiz Dória Furquim, Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo, “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005.
- , “Interação entre Princípios Constitucionais Tributários e Princípios da Ordem Econômica”, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 492-516.
- , *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume II, Renovar, Rio de Janeiro, 2005.
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune, “O Princípio de Igualdade”, tradução de Flávia Cristina Fagundes, in *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*, sob a coordenação de Roberto FERRAZ, Quartier Latin, São Paulo, 2009, p. 252-277.
- VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera, “The interaction of tax systems and tax cultures in an international legal order for taxation”, paper presented at the Law and

Society Annual Meeting Montreal, 2008. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=1550815>>. Acesso realizado em 27/5/2016.

VAN DEN NOORD, Paul; HEADY, Christopher, “Tax Design, Economic Efficiency and Growth”, Centre for Tax Policy and Administration, Paris, p. 521-573. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=2094441>>. Acesso realizado em 10/5/2016.

VENTRY JR., Dennis J., “Cooperative Tax Regulation”, in *Connecticut Law Review*, Vol. 41, n. 2, dec.2008, p. 431-491.

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. Disponível no sítio <<http://ssrn.com/abstract=2482624>>. Acesso realizado em 20/5/2016.

YAMASHITA, Douglas, “Princípio da Solidariedade em Direito Tributário”, in *Solidariedade Social e Tributação*, sob a coordenação de Marco Aurélio GRECO e Marciano Seabra de GODOI, Dialética, São Paulo, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, Quartier Latin, São Paulo, 2004.

———, “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, in *Direito Tributário Atual*, 19, Dialética, 2005, p. 24-40.