

# Visão Crítica sobre as Teorias da Neutralidade e não Discriminação da Tributação

André Elali

*Professor Adjunto de Direito Tributário da UFRN. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie e Doutor em Direito pela UFPE, com Estágio e Pesquisa no Max-Planck-Institut für Steuerrecht. Advogado.*

Fernando Lucena Jr.

*Mestrando em Direito Constitucional na Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Advogado.*

## Resumo

O objetivo do presente estudo é examinar as teorias da neutralidade e da não discriminação em matéria tributária.

## Abstract

The objective of this article is to examine the theories of neutrality and non-discrimination of taxation.

## I. Objeto do Estudo

O presente estudo visa analisar as teorias da neutralidade e da não discriminação em matéria tributária. Considerando-se a utilização, cada vez mais frequente, de mecanismos fiscais de indução econômica pelos Estados Fiscais/Financeiros, e a crise global, instaurada em 2008 e ainda sem delineamentos objetivos, o tema se revela atual e complexo. Afinal, existe norma tributária neutra e não discriminatória?

## II. Tributação e Decisões Econômicas

A interferência da tributação é inquestionável no comportamento do mercado e nas políticas dos Estados<sup>1</sup>. É evidente que a interferência da tributação nas escolhas privadas e no equilíbrio das políticas públicas é fator atemporal<sup>2</sup>. Também no campo das finanças públicas, a tributação representa o mecanismo de financiamento do governo e, principalmente, uma das armas primárias para o governo promover a estabilidade econômica e monetária<sup>3</sup>. Em outros dizeres, a quantidade de recursos advindos da tributação não se limita às necessidades do governo, mas varia a partir das condições econômicas<sup>4</sup>, devendo, nas economias modernas,

<sup>1</sup> Cf., especialmente, MISES, Ludwig von. *Ação humana: um tratado de economia*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises. São Paulo: 2010. p. 837 et seq.

<sup>2</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Corporate social responsibility and strategic tax behavior. In: SCHÖN, Wolfgang (Ed.). *Tax and corporate governance*. Berlin: Springer, 2008. p. 197-198.

<sup>3</sup> KALDOR, Nicholas. *An expenditure tax*. Oxon: Routledge, 2003. p. 173. No original: "The 'Keynesian revolution' has meant, in the field of public finance, that taxation is no longer looked upon as a means of 'finding the money' for expenditure of the Government, but as one of the primary weapons in the Government's armoury for ensuring general economic and monetary stability."

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 173.

garantir um alto e estável grau de emprego da população, a estabilidade de preços e uma adequada acumulação do capital<sup>5</sup>.

Verifique-se, por outro lado, a dura realidade dos países membros da União Europeia, os quais se utilizam da tributação como forma de integração e de indução do processo econômico<sup>6</sup>. Por isso é que, muitas vezes, políticas reguladoras diretas são substituídas por políticas de indução, notadamente na seara tributária, através do que, como aponta Luís Eduardo Schoueri<sup>7</sup>, criam-se estímulos ou desestímulos para os comportamentos social e economicamente desejáveis. Nas palavras do autor, referindo-se ao agente econômico, “recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”, assegurando-se ao agente a “possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”<sup>8</sup>.

Dessa forma, fala-se em extrafiscalidade, uma das facetas da tributação, vinculadas à regulação do sistema por parte do Estado, e que pode ser concretizada através das chamadas normas tributárias indutoras, por meio de incentivos ou agravamentos tributários, os primeiros por intermédio de medidas como isenções e reduções tributárias, atribuição de créditos tributários, de regimes especiais e/ou preferenciais, dentre outras<sup>9</sup>. Pode-se, também, empregar subvenções diretas, correntemente denominadas de subsídios<sup>10</sup>.

No âmbito delimitado deste ensaio, importa considerar-se que as normas tributárias indutoras, tal qual o modelo de Schoueri, se submetem cumulativamente às normas da ordem econômica e da ordem tributária, pois são, simultaneamente, normas de Direito Tributário com função de regulação econômica.

### III. Neutralidade e não Discriminação em Matéria Tributária

Nos primórdios do regime capitalista, sob a influência da teoria econômica clássica, tentou-se consolidar, nos países que adotaram tal modelo, a noção da máxima da liberdade econômica, seja das empresas, seja dos consumidores. Partindo dessa premissa, as finanças liberais foram dominadas por alguns princípios, como: (i) a privatização da economia; (ii) a redução do setor público; (iii) a menor participação possível do Estado na economia; e (iv) a simplicidade das finanças públicas<sup>11</sup>. Nessa ideologia, o tributo sempre era entendido como um mal necessário<sup>12</sup>.

<sup>5</sup> Ibid., p. 174.

<sup>6</sup> SCHREIBER, Ulrich. Consolidation, allocation and international aspects. In: SCHÖN, Wolfgang; SCHREIBER, Ulrich; e SPENGLER, Christoph (Eds.). *A common consolidated corporate tax base for Europe - Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungs-grundlage für Europa*. Berlin: Springer, 2008. p. 127.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 4.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. cit., p. 59.

<sup>9</sup> CAMPOS, Diogo Leite de; e CAMPOS, Mônica Horta Neves. *Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 39.

<sup>10</sup> Disso decorre a existência de numerosos conceitos, todos vagos diante da imprecisão terminológica e da confusão que impõem (incentivos fiscais, financeiros, monetários, ajudas de Estado, auxílios de Estado, promoções indiretas - *Indiviekte Förderungen*, benefícios ou vantagens fiscais etc. Impõe-se, para o exame de qualquer dessas figuras, a consideração da despesa pública/fiscal.

<sup>11</sup> FRANCO, António L. de Souza. *Finanças públicas e direito financeiro*, v. 1. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 52.

<sup>12</sup> Cf. SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscoalidade*. Op. cit., p. 358.

Como consequência da teoria econômica clássica, muitos governos passaram a empregar a separação entre finanças públicas e economia, a abstenção econômica do Estado e, relacionando-se mais especificamente à tributação, a neutralidade das finanças como um todo. Como ressalta Sousa Franco, “Quer isto dizer que a actividade financeira deve ser organizada de forma a não perturbar (ou perturbar no mínimo) a actuação livre dos sujeitos económicos”<sup>13</sup>, derivando da neutralidade dois pontos importantes, quais sejam:

“a actividade financeira deve decorrer de forma que não cause distorções da actividade económica privada (deve ‘deixar a economia como estava antes’ de pagar o imposto ou suportar a despesa, ou o mais perto possível...); - as instituições e actividade financeira não devem propor-se qualquer finalidade de alteração ou comando da actividade económica privada (a única ‘política financeira’ é que não deve haver *políticas financeiras*, no sentido intervencionista e voluntarista”<sup>14</sup>.

A tese liberal, portanto, era a de que a tributação deveria manter inalteráveis os preços do mercado, a produção, a distribuição de riqueza e a alocação de recursos<sup>15</sup>. A neutralidade da tributação significaria para essa corrente teórica, então, que a tributação não deveria influenciar os comportamentos dos sujeitos econômicos, em nome da maior liberdade do mercado e a menor participação do Estado na condução do processo econômico<sup>16</sup>.

Com a crise do liberalismo clássico, porém, o papel do Estado passou a ser enfatizado, para controlar e fiscalizar os agentes econômicos e para proteger os direitos socialmente relevantes, fazendo ressurgir a discussão em torno da neutralidade da tributação, pois, com a adoção de políticas fiscais, *i.e.*, através da concessão de auxílios fiscais, ficaria ilógico falar-se em neutralidade. Em outros dizeres,

<sup>13</sup> FRANCO, António L. de Souza. *Finanças públicas e direito financeiro*. Op. cit., p. 54.

<sup>14</sup> FRANCO, António L. de Souza. *Finanças públicas e direito financeiro*. Op. cit., p. 55.

<sup>15</sup> “Um imposto pode influenciar de vários modos a eficiência económica, nomeadamente quanto à oferta e procura de trabalho, à poupança e sua utilização produtiva, à afectação de recursos em geral. É que o imposto é algo que se impõe aos agentes económicos e pode, por isso, modificar os preços relativos das variáveis económicas directa ou indirectamente relacionadas com a sua incidência. Dessa modificação de preços relativos pode resultar ineficiência económica, que os economistas costumam analisar através da chamada ‘carga excedentária’. O objectivo é, assim, minimizar esta, ou seja, assegurar que os impostos sejam o menos distorcionários possível. O que, dito de outro modo, implica a neutralidade do imposto. Importa a este propósito ter em conta que os efeitos do imposto são de dois tipos: efeito rendimento (*income effect*) e efeito substituição (*substitution effect*). O efeito rendimento resulta do facto de a criação de um imposto ou a sua subida diminuir o rendimento disponível, o poder de compra do contribuinte, na pessoa que o suporta. Em si mesmo um efeito rendimento não produz ineficiência económica. Mas a alteração fiscal acima mencionada pode levar o contribuinte a substituir uma actividade por outra, o consumo de um bem por outro e até, em última análise, se o imposto em causa onerar o rendimento que se obtém do trabalho, levar o trabalhador a preferir o ócio. É o efeito substituição. Deste pode resultar ineficiência económica se desta interferência nas escolhas individuais resultar uma perda de bem estar para o contribuinte que não se traduza em aumento de recursos para o Estado ou para o outro ente público destinatário da receita do imposto.” (PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 69-70)

<sup>16</sup> ELALI, André. Incentivos fiscais, desenvolvimento econômico e neutralidade da tributação: a questão da redução das desigualdades regionais. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP. 2007. p. 56.

passou a ser aceitável a intervenção do Estado no mercado para evitar as chamadas falhas de seus mecanismos e para a promoção do *Social Welfare*<sup>17</sup>.

As políticas públicas, nesse contexto, passaram a visar alguns fins emergenciais: (i) redistribuição da renda e da riqueza; (ii) estabilização da economia; e (iii) busca do desenvolvimento econômico, concluindo-se, com a lição de Manuel Pereira,

“que a neutralidade do imposto seja agora aferida face aos objectivos visados pela política fiscal. Isto é, deixa de ser absoluta para passar a ser relativa: a não ser na exacta medida em que tal seja necessário para prosseguir os fins visados, o imposto deve ser neutro, ou seja, não deve ter influência no comportamento e nas decisões dos agentes econômicos.”<sup>18</sup>

Na doutrina pátria, destaca-se a posição de Paulo Caliendo, que afirma:

“Torna-se claro que equidade e eficiência entrem geralmente em conflito em termos econômicos. O *princípio da neutralidade fiscal* representa no âmbito jurídico a tentativa de ponderar esses dois interesses distintos. (...)

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

Tendo estes pressupostos verifica-se que a política fiscal deve procurar a assunção de três objetivos: i) financiar as despesas públicas; ii) controlar a economia e iii) organizar o comportamento dos agentes econômicos. (...)

O *princípio da neutralidade fiscal* irá receber as informações do subsistema da economia que exige uma neutralidade econômica, ou seja, a menor produção de efeitos por parte da tributação nas escolhas dos agentes; irá ler estas mensagens sob o código próprio da linguagem jurídica, especialmente considerando a exigência de eficiência econômica sob a égide da justiça.”<sup>19</sup>

De qualquer forma, questiona-se: como é possível conceber a neutralidade da tributação se por definição a fiscalidade é uma forma de intervenção do Estado? Aliás, nas economias de mercado, a fiscalidade é uma condição de existência do próprio Estado, já que se trata de algo imanente ao seu funcionamento<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> “No intervencionismo ‘stricto sensu’ o funcionamento da economia continua a basear-se essencialmente no livre comportamento dos sujeitos econômicos; mas, no caso de não resultar da sua actuação o progresso e o bem-estar geral, o Estado intervém correctivamente, alargando consequentemente as suas formas de actuação e assumindo objectivos próprios.” (FRANCO, António L. de Souza. *Finanças públicas e direito financeiro*. Op. cit., p. 62)

<sup>18</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Op. cit., p. 356.

<sup>19</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 101-106.

<sup>20</sup> Comenta António Carlos dos Santos, a propósito, o seguinte: “Neste sentido, não se pode estar mais de acordo com a afirmação de Annie Vallée de que, em bom rigor, a neutralidade fiscal não existe: um sistema que se limitasse a arrecadar impostos sem modificar os comportamentos dos operadores econômicos e, consequentemente, sem atingir o funcionamento da economia do mercado não seria concebível. Nem os impostos são neutros, nem a escolha dos impostos ou do sistema fiscal o é. Todas as formas de tributação provocam distorções. O mesmo acontece com as exclusões, benefícios e incentivos fiscais. Numa primeira aproximação, a questão da neutralidade será assim a da escolha dos impostos (e das técnicas tributárias) que menos distorções provoquem. A neutralidade é um conceito relativo, não um conselho absoluto.” (SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Op. cit.; p. 354-355)

Partindo-se da premissa adotada por Santos, nota-se que existem dois sentidos para a neutralidade da tributação: (i) o primeiro, influenciado pela ciência das finanças, que sustenta que os tributos não devem prejudicar ou favorecer grupos específicos dentro da economia - os tributos, por isso mesmo, devem ser neutros quanto a produtos de natureza similar, processos de produção, formas de empresas, evitando influenciar de forma negativa na concorrência<sup>21</sup>; e (ii) o segundo, aliçado na ideia inversa: a tributação deve "intervir para suprimir ou atenuar as imperfeições", falando-se em "neutralidade activa"<sup>22</sup>.

Assim sendo, existe a corrente dos que criticam a doutrina da neutralidade fiscal ou tributária, já que seria verdadeira falácia. Klaus Vogel, sobre o assunto, adverte que a neutralidade significa falta de todas (ou quase todas) as influências externas, consistindo num princípio que, em Direito Internacional, representaria uma proteção para os sistemas tributários dos países mais fortes<sup>23</sup>. Em matéria de tributação internacional, por exemplo, a neutralidade tem sido vinculada a dois métodos utilizados para evitar-se a dupla tributação da renda ou para compensá-la, através de isenções e de créditos tributários<sup>24</sup>, visando-se a uma menor distorção da tributação sobre as decisões dos agentes económicos.

O fato é que se, por natureza, os incentivos fiscais visam promover mudanças no *status quo* dos sistemas económicos, com elas não combina a tese da neutralidade<sup>25</sup>. Estudos recentes, aliás, demonstram que, de fato, a ideia da neutralidade é mais uma ilusão do que uma realidade<sup>26</sup>. Ou seja, a neutralidade da tributação se

<sup>21</sup> DOURADO, Ana Paula. *A tributação dos rendimentos de capitais: a harmonização na comunidade Europeia*. Lisboa: DGCI/CEF, 1996, p. 266.

<sup>22</sup> SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Op. cit., p. 356.

<sup>23</sup> VOGEL, Klaus. Which method should the European community adopt for the avoidance of double taxation? *Bulletin for international fiscal documentation*, n. 56. 2002, p. 4-10.

<sup>24</sup> VOGEL, Klaus. *Taxation of cross-border income, harmonization, and tax neutrality under European community law*. The Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 1994, p. 21.

<sup>25</sup> Para Raymond Luja, verifica-se mundialmente a violação à neutralidade da tributação, que não é facilmente harmonizada com o emprego de incentivos tributários. Em seus dizeres: "Neutrality of taxation - as in non-interference with normal company policy and competitive behavior - can not be easily combined with the concept of tax incentives. By definition, trade related tax expenditure is not neutral. Such incentives try to stimulate certain behaviour that would not occur under normal market conditions. In my opinion, it is impossible to bring behavioural elements of a tax system within the logic of its primary, classical purpose namely (neutral) revenue collection. Whenever the tax system is used to influence certain behavior of taxpayers, there will be tension between the instrument used and the nature of the system. One cannot neglect that the concept of neutrality has been consistently infringed during the last decades by using the tax system as an instrument to achieve other policy goals than revenue collection." (LUJA, Raymond H. C. *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: a view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. Antwerp-Oxford-New York: Intersentia, 2003, p. 12. 9)

<sup>26</sup> Nesse sentido: "Our paper has highlighted that the idea of income tax neutrality is more often an illusion than reality. It has produced results which carry a frustrating message for tax economists not to mention policy-makers. This paper has shown that a number of well-known neutral systems of taxing income from existing corporations with little expansion prospects typically distorts the economic decisions both at the start-up and at the liquidation stage. In our view, the trouble with previous tax analyses has been that they have been based on overly simplified models focusing on long-term equilibrium. Enterprises, however, typically have a life-cycle. No enterprise can be created as a mature company. Each enterprise has a beginning and may have a death. Furthermore, given the high heterogeneity of entry and exit costs among countries, we can say that the implementation of a given tax system may have an impact that dramatically differs from one country to another. It is

apresenta de forma evidentemente restrita, pois ainda não se constatou, mesmo hipoteticamente, um tributo (e em especial um imposto) completamente neutro, uma vez que toda e qualquer obrigação de cunho tributário, como lembra Santos, atinge e modifica a ordem preestabelecida das coisas, exercendo efeitos sobre a produção e o consumo, sobre a circulação e sobre o rendimento e a propriedade, resultando até mesmo em reações psicológicas.

Em outros termos, “um imposto integralmente neutro não existe. Depois da sua incidência, só por milagre a situação tributada poderia permanecer a mesma.”<sup>27</sup> Daí por que a neutralidade é sempre relativa, pois pode influenciar mais num contexto do que em outro de escolha<sup>28</sup>.

Mais ainda se observa quando se encara um incentivo tributário, que, por definição, serve de mecanismo regulatório, induzindo, evidentemente, os agentes econômicos a determinados comportamentos desejáveis do ponto de vista da coletividade. Pondere-se, ainda com Antônio Carlos dos Santos, que a neutralidade deve ser concebida com racionalidade do sistema tributário analisado, ao mesmo tempo em que se considera a racionalidade das atividades econômicas. Deve-se levar em conta, então, todas as funções das atividades econômicas e o orçamento público na sua integralidade<sup>29</sup>.

Nem sempre será a neutralidade da tributação benéfica à sociedade e ao sistema econômico. Deve, antes, ser analisada para dar margem à ideia inversa, em alguns momentos: a “não neutralidade”. Como aduz Santos, há dois tipos de “não neutralidade” no campo da tributação: a positiva e a negativa, a primeira representando a facilitação da consecução dos objetivos econômicos, e a segunda, o inverso<sup>30</sup>. Um efeito da neutralidade, portanto, pode ser justamente inverso aos objetivos da ordem econômica. O tributo, em muitos momentos, deve corrigir as distorções, tratando de forma desigual algumas atividades, determinados grupos de agentes econômicos.

No caso brasileiro, pode-se dizer que a neutralidade representa a regra geral: a tributação deve tratar todos igualmente, admitindo a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de forma imparcial, ou seja, sem beneficiar agentes

not of secondary importance to understand in what way is the life of cycle of enterprises affected by business and labor taxation.” (KANNIAINEN, Vesa; e PANTEGHINI, Paolo M. *Tax neutrality: illusion or reality? The case of entrepreneurship*. Munich: Center for Economic Studies & Ifo Institute for Economic Research-CESInfo, 2008. p. 17)

<sup>27</sup> SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Op. cit., p. 359.

<sup>28</sup> É importante, nesse ponto, a seguinte advertência: “(...) a perda de recursos/esforços representa custo social, indesejável sob qualquer perspectiva que se empregue para avaliar os efeitos. Seria impossível transpor a idéia de mercado, estrutura que define preços ou da qual resultam preços como preferem alguns, para o campo do Direito? A resposta é negativa. Exemplo é a denominada guerra fiscal. Visando a atrair agentes produtivos (indústria, comércio, serviços), alguns governantes oferecem benefícios tributários (econômicos) sob a forma de renúncia fiscal. Tal renúncia representa redução do custo de produção, portanto não se deve estranhar a migração de atividades produtivas de um para outro local. Algum agente econômico perderá a oportunidade de obter a vantagem se tiver a possibilidade de optar por ela?” (SZTAJN, Rachel. *Law and Economics*. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; e SZTAJN, Rachel (Orgs.). *Direito e Economia: análise econômica do direito das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2005. p. 81)

<sup>29</sup> SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Op. cit., p. 361.

<sup>30</sup> *Ibid.*, p. 361.

econômicos, especificamente. Constitui-se, então, em corolário da igualdade, do princípio da isonomia<sup>31</sup>. Nesse sentido, observa-se a lição de Sven-Erik Johansson, para quem um sistema de tributação neutra, em verdade, diz respeito a não discriminação, ou seja, à aplicação da igualdade da tributação<sup>32</sup>.

Deve-se, também, consoante registrado por Alessandra Okuma<sup>33</sup>, relacionar a não discriminação a dispositivos expressos da Constituição brasileira: o art. 3º, IV, art. 145, parágrafo primeiro, e o art. 150, II, que estabelecem, respectivamente, o seguinte:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

(...)

Art. 145

(...)

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

(...)

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.”

<sup>31</sup> “Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade.” (TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 25)

<sup>32</sup> “The basic condition for neutral and hence in a basic sense equitable taxation, that equals should be treated equally, will take on another, deeper meaning, in as much as we evaluate what is equal... in terms of economic equivalents, where yield is yield, regardless of under what label it is realized... Once we arrive at this type of sophistication, if we are successful, the tax system will be neutral vis-à-vis different investments with equal yield. This sounds like Utopia. Perhaps it is.” (JOHANSSON, Sven-Erik. The utopia of neutral taxation. In: LINDENCRONA, Gustaf; LODIN, Sven-Olof; e WILMAN, Bertil (Eds.). *International studies in taxation: law and economics*. London: Kluwer Law International, 1999. p. 186)

<sup>33</sup> Afirma a autora, com razão - lembrando que os tratados firmados pelo Estado brasileiro se baseiam no modelo OCDE, que destaca, reiteradamente, a não discriminação como princípio geral - que: “Esse princípio está positivado em nosso ordenamento jurídico com feições de limite objetivo. Impede que seja dado tratamento mais gravoso, injustificadamente, aos sujeitos nacionais do outro Estado contratante do que os brasileiros que se encontrem em situação equivalente. De fato, a vedação de tratamento discriminatório ao capital estrangeiro há muito se encontra positivada em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que o artigo 2º da Lei nº 4.131/62 preconiza que: ‘Ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei.’” (OKUMA, Alessandra. Princípio da não-discriminação e a tributação das rendas dos não-residentes no Brasil. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 263)

Concorda-se, também, com a teoria de Humberto Ávila, para quem são várias as significações para a neutralidade da tributação, dentre as quais: (i) proibição de se influir de qualquer modo no exercício das atividades econômicas do contribuinte; (ii) proibição de se influir de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte; e (iii) proibição da influência excessiva no exercício das atividades econômicas do contribuinte<sup>34</sup>.

Segundo o autor, no entanto, a primeira e a última definições são incompatíveis com a tributação, tanto porque é incompatível com o ordenamento jurídico evitar a influência dos tributos, pois esses sempre influem no comportamento dos contribuintes, como porque “não é normativamente coerente atribuir à neutralidade o significado de proibição de o ente estatal instituir obrigações tributárias excessivas”<sup>35</sup>. Enfatiza Ávila que a neutralidade da tributação diz respeito ao não exercício de “influência *imotivada*” na atividade dos contribuintes, já sendo os limites desse sentido normativo fornecidos pela própria igualdade da tributação no seu aspecto geral, isto é, “que impede o tratamento injustificável, assim considerado aquele decorrente de uma medida de comparação que não mantenha relação de pertinência fundada e conjugada com a finalidade que justifica sua utilização, ou o tratamento baseado em medida de comparação ou finalidade cujo uso seja vedado pela Constituição”<sup>36</sup>.

Desse modo, consoante conclui Humberto Ávila, a neutralidade da tributação diz respeito a “uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal”<sup>37</sup>, consistindo o dever de neutralidade um elemento em favor da concorrência, que acaba garantindo a igualdade de oportunidades no mercado<sup>38</sup>.

Por outro lado, compreende-se a não discriminação, na ordem internacional, como o princípio que impede a irrelevância e/ou arbitrariedade na discriminação comercial e fiscal. Ou seja, a não discriminação acaba sendo uma variação da própria isonomia<sup>39</sup> e da neutralidade, aplicando-se através da celebração de tratados fiscais e de livre comércio.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 97-99. Em sentido análogo, v. ELALI, André. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de redução das desigualdades regionais*. Op. cit., p. 166-171.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 99.

<sup>36</sup> *Ibid.*, p. 98.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 99.

<sup>38</sup> Também nesse sentido: ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Direito Tributário Atual*, n. 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005. p. 24-25. ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007. p. 166-171.

<sup>39</sup> “Generally speaking, it means treating similar situations differently, but also treating different situations in the same manner.” (DAHLBERG, Mathias. *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free market movement of capital*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2005. p. 65)



Dessa forma, a discriminação fiscal existe quando se emprega uma discriminação pejorativa e irrelevante, isto é, desproporcional e arbitrária<sup>40</sup>. Caracteriza-se como uma variação da igualdade de tratamento, aplicando-se a partir dos sistemas jurídicos, como as Constituições que tutelam a igualdade, e dos tratados internacionais, que evitam as distorções no livre mercado. Ou seja, o que visa o citado princípio, principalmente em termos de tributação internacional, é a liberdade e igualdade econômicas, evitando-se distorções nos comportamentos e decisões dos sujeitos econômicos.

O exemplo mais visível de aplicação da não discriminação é visto no Tratado da União Europeia, que, pretendendo instituir o mercado único, veda a discriminação para a efetivação da integração e livre circulação de pessoas, bens, serviços, capital e investimentos. O referido Tratado acaba impondo a não discriminação quanto aos estabelecimentos permanentes, aos acionistas, e à nacionalidade<sup>41</sup>. Trata-se de imposição a todos os países membros de concessão de mesmo tratamento nacional aos estrangeiros.

É oportuna, a propósito, a lição de José Souto Maior Borges:

“O dever de harmonização dos sistemas tributários intracomunitários não é uma cláusula qualquer, agregada a outras cláusulas integrantes do ordenamento comunitário. É, no plano comunitário, uma cláusula-síntese, como, no plano interno, o é a da CF, art. 102, *caput*, que atribui ao Supremo Tribunal Federal a guarda da CF. (...) Assim como na competência jurisdicional do STF, em direito interno, cláusula-síntese análoga é extraída da doutrina do direito comunitário com referência ao Tribunal Europeu: a Corte da Justiça é guardião do direito (Jean François Deniaeu). (...)

Como no direito nacional, percebe-se que o espaço comunitário é, em nome da harmonização e não-discriminação, campo próprio para *de jure condendo* (direito futuro, ainda não-direito, expectativa de direito positivo, direito a ser posto) a edição de normas gerais de direito tributário, aplicáveis, na sua generalidade mesma, aos Estados-membros da comunidade.”<sup>42</sup>

O mesmo se observa no *GATT*, sucedido pela OMC, que dispõe a respeito do tratamento fiscal igual para evitar interferências dos países no comércio internacional. É, vale dizer, princípio geral dos demais instrumentos normativos internacionais, que pode ser entendido, finalmente, por dois aspectos: (i) não discriminação com o tratamento da nação mais favorecida, impondo aos contratantes o direito de receber o mesmo tratamento dispensado a outros países; e (ii) não discriminação como tratamento nacional, isto é, situação na qual os produtos importados devem ser tratados da mesma forma dos nacionais.

<sup>40</sup> RAAD, Kees Van. *Nondiscrimination in international tax law*. The Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1986. p. 7-15. De acordo com o autor, “Nondiscrimination clauses pertaining to taxation of transnational cases are, as a rule, provided in treaties (tax treaties and commercial treaties).” (*Ibid.*, p. 15)

<sup>41</sup> STARINGER, Claus; e SCHNEEWEISS, Hermann. Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms. In: LANG, Michael; SCHUCH, Josef; e STARINGER, Claus (Eds.). *Tax Treaty Law and EC Law*. Wien: Linde Verlag, 2007. p. 240-242.

<sup>42</sup> BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 454-456.

Comparadas as teorias da neutralidade e da não discriminação em matéria tributária, evidencia-se que se trata, ambas, de corolários da isonomia, que obrigam o Estado a tratar igualmente agentes econômicos em situação símile, com um critério racional de tratamento distinto. São, pois, diferentes manifestações da igualdade, que podem, caso a caso, se confundir. Neutralidade diz respeito à noção de não intervir; não discriminação equivale a tratar igualmente, sem privilégios desproporcionais. Visam proteger um mercado marcado por liberdades.

Igualdade, aqui, assume o caráter de tratamento fiscal adequado entre sujeitos passivos na mesma situação, isto é, em situações equivalentes em relação ao mesmo critério de diferenciação. Igualdade, ressalte-se, é uma opção adequada entre *meios e fins*.

No campo da tributação, a neutralidade serve para evitar uma interferência desmotivada no sistema econômico, mas nunca ocorrerá em sua forma plena, porquanto a tributação (em suas facetas fiscal e extrafiscal) é, *per se*, uma forma de intervenção. No âmbito da extrafiscalidade, em especial, afasta-se a ideia da neutralidade, uma vez que propõe-se a mudança do sistema, do *status quo*, com a concessão de incentivos ou agravamentos. O que não se permite, em uma aplicação pragmática, é a discriminação, que acabará tornando incoerente a função estatal com a ordem econômica teorizada na Constituição.

Não discriminação é tratar igualmente os iguais em relação ao mesmo critério de diferenciação. É evitar ofensas à livre iniciativa e à livre concorrência, com as suas repercussões para o sistema econômico. A base dessa ideia é a isonomia nas relações entre Estado e mercado, entre políticas públicas e os agentes econômicos. Evidencia-se a preocupação da não discriminação com a liberdade do mercado, com a globalização das relações, como se verifica da valorização de tal elemento nos tratados de livre comércio, como o *GATT*, sucedido pela OMC. Também na União Europeia, infere-se a proteção a tal valor em face da instituição do mercado comunitário gerido pela liberdade e pelo tratamento isonômico.

#### IV. Ponderações Finais

Inexiste tributo e/ou tributação neutra. A neutralidade da tributação deve ser entendida como um parâmetro de tratamento igual entre sujeitos passivos na mesma situação em relação a um critério, adequado/proporcional, de comparação/diferenciação, para evitar distorções na concorrência do mercado.

Da mesma forma, a não discriminação acaba se apresentando como corolário do tratamento igual, baseando-se em critério adequado/proporcional de comparação/diferenciação. A escolha do Estado quanto ao critério (*discrimen*) deve se orientar de acordo com a proporcionalidade, ou seja, entre meios e fins.

Os instrumentos tributários que têm função regulatória constituem exceção à neutralidade, na medida em que visam justamente mudar o *status quo ante*, servindo de estímulo ou desestímulo para os agentes econômicos. Uma vez mais, fica afastada a teoria clássica da neutralidade da tributação.

Essa realidade acaba sendo de fácil visualização no momento de crises fiscais, de concorrência fiscal internacional e de mobilidade do capital e do investimento. Nesses fenômenos, os Estados Fiscais lançam mão de medidas de indução, optando entre setores e atividades para regular suas economias.

O tema adquire especial importância à luz do direito e da economia da concorrência<sup>43</sup>, que é um dos fundamentos do Estado regulador, ao qual cabe empregar políticas adequadas na condução da liberdade do mercado, liberdade que, paradoxalmente, depende da regulação econômica, através da direção e da indução, esta última por meio do que se denomina, no Brasil, de normas tributárias indutoras. A liberdade de concorrência, nessa modelagem estatal de regulação do mercado, deve ser entendida como a estruturação de condições iguais para os sujeitos econômicos, com um ambiente de lealdade entre eles, que devem exercer seus papéis em busca da maximização de riqueza, mas sem manipulações. As manipulações, entendidas como práticas desleais, constituem no ordenamento brasileiro ilícitos, infrações à ordem econômica. Já no âmbito internacional, são compreendidas como práticas contrárias à integração econômica e, em algumas situações, com a previsão em tratados e acordos de livre comércio, também podem constituir ilicitudes.

Os diferentes países, quando concedem vantagens de natureza monetária, podem estar infringindo esses tratados por manipularem em algumas situações a liberdade de concorrência, impondo distorções nos comportamentos e nas decisões do mercado. Entretanto, para que se questione as medidas sob a ótica da não discriminação, cumpre o exame da proporcionalidade entre meios e fins, isto é, da adequação da opção dos Estados Fiscais/Reguladores.

<sup>43</sup> MISES, Ludwig von. *Ação Humana: um tratado de economia*. São Paulo: Fundação von Mises, 2010. p. 315-et. seq.