

COORDENAÇÃO DA OBRA

*Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele*

AUTORES

*Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Andrei Pitten Velloso, Arthur M. Ferreira Neto,  
Carlos Henrique Abrão, Eduardo Bottallo, James Marins, José Antonio Minatel,  
José Eduardo Soares de Mello, Leandro Paulsen, Luis Eduardo Schoueri,  
Marco Aurélio Greco, Rafael Nichele, Rafael Pandolfo, Ricardo Mariz de Oliveira,  
Roberto Ferraz, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho*

## CURSO AVANÇADO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

---

Modalidades e Direitos do Contribuinte

IOB

Presidente: Gilberto Fischel  
Diretor de Produtos Jurídicos: Elton Donato  
Gerente de Produtos Regulatórios: José Adriano  
Gerente Comercial da Livraria: Adriana Maia  
Editor: Marcos Paixão  
Editoração Eletrônica: Linotec  
Capa: Rima Comunicação  
Revisão: Linotec

Edição concluída em Janeiro de 2010

Publicado e comercializado por  
IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.

Telefone: 0800 724 7560  
E-mail: livraria@iob.com.br



Rua Antônio Nagib Ibrahim, 350 - Água Branca - CEP 05036-060 - São Paulo - SP  
Fone: (11) 2188-7900

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Curso avançado de substituição tributária : modalidades e direitos do contribuinte / coordenação de Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele . -- 1. ed. -- São Paulo : IOB, 2010.

Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-85-978-0680-4

1. Direito tributário - Brasil 2. Substituição tributária - Brasil I. Ferreira Neto, Arthur M. II. Nichele, Rafael.

10-03871

CDU-34:336:2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Substituição tributária : Sistema tributário : Direito tributário 34:336:2(81) Castardo, Hamilton Fernando

(Bibliotecária responsável: Nádia Tanaka — CRB 10/855)

Todos os direitos reservados. É expressamente proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio ou processo, sem prévia autorização do autor. (Lei 9.610, de 19.02.1998 — DOU 20.02.1998)

Impresso no Brasil  
Printed in Brazil

## SUMÁRIO

### PARTE I

#### Propedêutica da Responsabilidade Tributária

- 1 Fundamentos Filosóficos da Responsabilidade Tributária  
*Arthur M. Ferreira Neto* ..... 17
- 2 A Substituição Tributária no Direito Europeu  
*Leandro Paulsen*..... 81

### PARTE II

#### Fundamento Constitucional da Sujeição Passiva Indireta

- 3 Substituição Tributária, Limites Constitucionais e Phármakon  
*Rafael Pandolfo*..... 125
- 4 Pressupostos Fáticos de Imposição na Substituição Tributária  
*Roberto Ferraz*..... 141

### PARTE III

#### Normas Gerais em Matéria de Substituição Tributária

- 5 As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional  
*Andrei Pitten Velloso*..... 155
- 6 Sujeição Passiva Direta e Indireta — Substituição Tributária  
*Sacha Calmon Navarro Coêlho*..... 203

- 7 As Espécies de Substituição Tributária: Regressiva, Progressiva e Concomitante  
*Adão Sérgio do Nascimento Cassiano* ..... 279

## PARTE IV

## Tributos Sujeitos ao Regime da Substituição Tributária

- 8 O ICMS e o Regime de Substituição Tributária Adotado  
*Roque Antonio Carrazza*..... 371
- 9 O IPI e o Regime de Substituição Tributária Adotado  
*Eduardo Domingos Bottallo* ..... 405
- 10 A Substituição Tributária no Imposto de Renda  
*Ricardo Mariz de Oliveira*..... 417
- 11 A Substituição Tributária na Contribuição ao PIS e na Cofins e o Regime Monofásico das Contribuições  
*Rafael Nichele*..... 437
- 12 Contribuições de Seguridade Social e as Hipóteses de Substituição  
*José Eduardo Soares de Mello*..... 461

## PARTE V

A Substituição Tributária Perante a  
Administração Pública e Perante o Mercado

- 13 Modo de Operacionalização e Atividade Fiscalizatória na Substituição Tributária  
*José Antonio Minatel*..... 483
- 14 Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre Concorrência  
*Luis Eduardo Schoueri* ..... 505

## PARTE VI

## Efeitos Processuais da Substituição Tributária

- 15 Legitimação Ativa e o Direito à Restituição na Substituição Tributária  
*Marco Aurélio Greco*..... 531
- 16 Legitimação Passiva e a Execução Fiscal nas Hipóteses de Substituição Tributária  
*Carlos Henrique Abrão* ..... 551
- 17 Tutelas Antecipatórias na Substituição Tributária e os Efeitos da Súmula nº 405 do STF  
*James Marins* ..... 565

5.5. A despeito de servir de relevante instrumento para combate à evasão tributária, o manejo da técnica da substituição tributária não pode desnaturar a identidade dos impostos traçada na Constituição Federal, tampouco desrespeitar as regras e princípios que enaltecem a Federação e operam no sentido de harmonizar as relações entre os entes tributantes, assim como contribuem para a almejada segurança jurídica e respeito aos direitos e garantias do administrado.

## RESTRIÇÕES À ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

*Luís Eduardo Schoueri*

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP; Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie; Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo (ACSP); e advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: I. Introdução. II. Breves considerações sobre a Substituição Tributária. III. Livre Concorrência como Parâmetro Constitucional; III.1. Conteúdo do Princípio; III.2. Relação da Livre Concorrência com outros Princípios da Ordem Econômica. IV. Livre Concorrência como Justificativa da Norma Tributária. V. Livre Concorrência como Limite da Norma Tributária; V.1. Neutralidade Tributária; V.2. Efeitos Concorrenciais da Norma Tributária: o exemplo da Substituição Tributária. VI. Conclusão.

### I. INTRODUÇÃO

A substituição tributária é um regime de imposição pelo qual se busca facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos. Nesse sistema, os substitutos geralmente possuem uma estrutura empresarial mais organizada, além de, menos numerosos do que os substituídos, tornar-se o trabalho do Fisco mais simples e eficiente. Daí a proliferação do regime, especialmente na modalidade “para frente”, com fulcro no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal.

Por seu efeito sobre a fiscalização e a arrecadação, a substituição tributária atua de forma incisiva no combate à sonegação fiscal, o que por sua vez constitui medida assecuratória da livre concorrência. Afinal, os efeitos nocivos da evasão tributária sobre a concorrência são bastante

conhecidos: o empresário deixa de recolher seus tributos e, com a vantagem competitiva daí advinda, acaba por aniquilar os concorrentes que estão em dia com suas obrigações fiscais.

Este caso é paradigmático para demonstrar como a tributação pode ter um efeito positivo sobre a concorrência. Com efeito, além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, a norma tributária produz diversos efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, destacando-se, por sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico, seu caráter indutor. Reconhecidas as normas tributárias indutoras, cabe ao jurista observar que a elas não se aplicam apenas os ditames constitucionais inseridos no capítulo da Ordem Tributária, mas igualmente sujeitam-se à Ordem Econômica da Constituição<sup>1</sup>.

Numa economia de mercado, Walras defendia, já no século XIX, que a eficiência poderia ser encontrada se indivíduos e empresas tomassem decisões de maneira descentralizada e buscando apenas o seu próprio benefício<sup>2</sup>. Qualquer intervenção estatal (inclusive o tributo) seria, daí, causa de ineficiência, por influenciar o comportamento dos agentes econômicos, seja para modificar suas decisões quanto à participação no mercado de trabalho e ao número de horas de trabalho, seja em suas escolhas enquanto consumidores<sup>3</sup>.

Ocorre que o mercado assim imaginado não resiste à constatação da ocorrência de falhas (gerando ineficiências), para cuja correção pode contribuir a intervenção do Estado<sup>4</sup>. Daí o espaço para a atuação das normas tributárias indutoras: se num mercado perfeito o efeito indutor da tributação implicaria uma distorção, afastando-se a eficiência antes alcançada, as falhas de mercado dão oportunidade a que os efeitos in-

1 Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

2 Cf. Paulo Arvate e Ciro Biderman. "Apresentação", in Paulo Arvate e Ciro Biderman (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. VII.

3 Cf. Rozane Bezerra de Siqueira, José Ricardo Nogueira e Ana Luiza Neves de Holanda Barbosa. "Teoria da Tributação Ótima", in *Op. cit.* (nota 601), p. 173.

4 Cf. Fábio Nusdeo. *Curso de Economia*. Introdução ao Direito Econômico. 3ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 138 e ss.

dutores da norma tributária sirvam para sua correção, daí implicando maior eficiência do mercado. É o que se denomina o "duplo dividendo" dos "tributos corretivos": ao mesmo tempo em que tais tributos servem para a arrecadação (primeiro dividendo), corrigem falhas de mercado (segundo dividendo)<sup>5</sup>.

Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro, caso em que a norma tributária serve como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, o que implica que a busca da livre concorrência servirá de justificativa para a formulação da norma tributária. Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime da substituição tributária foi justamente o de garantir a livre concorrência. Tanto é verdade que, antes do advento desta sistemática, alguns setores chegaram a clamar por sua introdução no sistema tributário brasileiro, haja vista que a sonegação estava tornando inviável a continuidade de determinadas atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.

Paradoxalmente, o instrumento criado para promover a livre concorrência também pode ser-lhe nocivo, quando reduz o grau de liberdade preexistente. Nesse caso, será a livre concorrência que servirá de limite para a formulação da norma tributária: examinar-se-á, portanto, como seu efeito sobre os agentes econômicos afeta o grau de concorrência antes existente. Surge a questão se uma lei tributária pode ser contestada em face de seu efeito sobre a livre-iniciativa.

Como será explicado adiante, a substituição tributária "para frente" castiga o empresário eficiente que consegue praticar preços mais baixos, já que a carga tributária incidente sobre seu produto não será reduzida em comparação à carga de produtos vendidos por concorrentes que praticam preços mais altos.

Além disso, a substituição tributária "para frente" também causa distorções na concorrência em virtude de não ser uniforme no terri-

5 Cf. Joseph E. Stiglitz. *Economics of the Public Sector*. 3ª ed. Nova Iorque/Londres, W.W. Norton, 1999, p. 464-465

tório nacional. Assim, enquanto em determinados Estados há aquela substituição tributária para determinado produto, em outros pode não haver, o que gera resultados diferentes para empresários que comprem o mesmo produto de um fornecedor sujeito ao regime de substituição e de outro não sujeito a essa sistemática.

Eis, então, o dilema da substituição tributária: embora seja um regime criado para assegurar a concorrência por meio do combate à sonegação, sua estrutura atual acabou por gerar novas distorções concorrenciais.

A substituição tributária “para frente” aparece, portanto, como valioso exemplo que evidencia a relação entre tributação e ordem econômica. A livre concorrência revela-se objetivo e limite para a conformação das normas tributárias.

Desta feita, cumpre analisar os possíveis efeitos do regime de substituição tributária sobre a livre concorrência, para determinar em que medida tal sistemática assegura esse princípio da ordem econômica, bem como de que modo pode prejudicá-lo. Por fim, serão apontados os limites dentro dos quais a substituição tributária estará fomentando a livre concorrência, em vez de contrariá-la.

## II. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Nem sempre o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode eleger um terceiro como tal, o qual é denominado responsável (*lato sensu*). Enquanto o contribuinte não precisa estar expressamente definido na lei, já que muitas vezes sua identificação decorre do próprio estudo do aspecto material do fato gerador, o responsável (*lato sensu*) será expressamente definido pela lei, nos termos do inciso II do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional.

O fato de o legislador definir um terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária (responsável *lato sensu*) não retira a importância de identificar-se o contribuinte, já que, muitas vezes, a lei condicionará a obrigação tributária e sua quantificação a suas qualidades pessoais.

Assim, por exemplo, se uma instituição de assistência social está livre do pagamento de um tributo pelo mandamento constitucional da imunidade, deve-se investigar se o sujeito que praticou a conduta tipificada como aspecto material é aquela entidade. Se o for, estará assegurada a imunidade, mesmo que o legislador defina como sujeito passivo um terceiro, que não seja, ele mesmo, imune. Do mesmo modo, se a entidade imune for mera responsável por um tributo devido por outra pessoa, a imunidade da primeira (sujeito passivo) não se transfere para a última (contribuinte).

O responsável *lato sensu*, por sua vez, pode revestir-se de duas categorias: o responsável *stricto sensu* e o substituto.

A responsabilidade *stricto sensu* surgirá quando o legislador, embora definindo um sujeito passivo pela verificação do fato gerador, determina, em virtude de outro fato (diverso do fato gerador), que outra pessoa passará a ser responsável, solidariamente ou não, pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro.

É o caso da responsabilidade dos sucessores, de que tratam os artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional. Tome-se o exemplo do artigo 133, que versa sobre a responsabilidade por conta de uma aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento. Nota-se que, com o fato gerador, uma empresa passou a ser devedora do tributo. No momento do fato gerador, o adquirente do fundo de comércio sequer existia na relação tributária. Entretanto, em virtude da aquisição do fundo (que não é fato gerador de tributo), o adquirente passou a responder pelos tributos relativos ao estabelecimento ou fundo de comércio adquirido.

Já a substituição ocorre quando o legislador, conquanto descrevendo uma conduta praticada por uma pessoa (contribuinte) como fato gerador, determina que, verificada aquela conduta, outra pessoa (substituto) terá a obrigação de recolher o tributo. Nos termos do artigo 128 do CTN, o legislador não pode escolher um substituto qualquer. Ele deve ser uma “terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Deste modo, embora o substituto não seja o sujeito que incorre no fato gerador, ele não é um estranho à situação. Tal o caso, por exemplo, da legislação do ICMS, que determina que o imposto devido em virtude

da venda realizada por agricultores a comerciantes será devido pelos últimos. Percebe-se que quem gerou a saída da mercadoria foi o agricultor, mas é o comerciante quem deve o tributo.

Trata-se da chamada substituição tributária “para trás”, que ocorre nas situações em que o substituto, contribuinte de direito, responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído, referente ao fato gerador por este praticado. De modo geral, o substituto é um comerciante ou industrial, enquanto o substituído é um comerciante individual ou produtor de pequeno porte. Dada a maior capacidade de organização e escrituração do substituto, é dele que o Fisco vai cobrar o tributo devido pelo pequeno produtor ou comerciante<sup>6</sup>.

Além da substituição tributária “para trás”, há também a substituição tributária “para frente”. De acordo com o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, *a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*.

Assim, na substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente a fato gerador a ser realizado, no futuro, pelo substituído<sup>7</sup>. Geralmente, ocorre em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria do cigarro.

Não obstante tenha embasamento constitucional, são diversas as críticas tecidas à substituição tributária “para frente”. Diz, entre outras coisas, que tal figura importaria a constituição de uma obrigação tributária sem a ocorrência do fato gerador, desrespeitaria o artigo 128 do Código Tributário Nacional, já que não haveria vínculo econômico

entre substituto e substituído, além de contrariar o princípio da não cumulatividade, na medida em que não se conheceria o exato valor da venda ao consumidor final no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento industrial<sup>8</sup>.

Tais argumentos não vêm sendo acolhidos pelo Supremo Tribunal Federal. Entende-se, ao contrário, que não há qualquer óbice à substituição, desde que, não ocorrendo o fato gerador previsto, seja assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo devido. Ao argumento de que não se conheceria o exato valor da venda final, contrapõe-se a assertiva de que tal valor não precisa ser conhecido, já que nada impede que a base do imposto seja um montante diverso do valor efetivo da operação. Ou seja: nos casos de substituição, o tributo não incide sobre o valor efetivo da venda a determinado consumidor final, mas sobre um valor médio de vendas do produto; como tal valor independe do valor efetivo, nada obsta seja ele recolhido antes mesmo de conhecido o valor efetivo da venda<sup>9</sup>.

### III. LIVRE CONCORRÊNCIA COMO PARÂMETRO CONSTITUCIONAL

#### III.1. Conteúdo do Princípio

A livre concorrência é princípio arrolado expressamente pelo inciso IV do artigo 170 do texto constitucional. Ao lado dos princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução de desigualdades re-

8 Cf. Ricardo Lobo Torres, *op. cit.*, p. 264.

9 O entendimento do STF pode ser conferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396/SP (Primeira Turma, Relator Min. Ilmar Galvão, julgamento em 02.08.1999), no qual foram afastadas todas as objeções comumente atribuídas ao regime de substituição tributária. Já Humberto Ávila, analisando o instituto, entende que este é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor da pauta utilizado como base de cálculo for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos. Cf. “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias — ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 123, São Paulo, IBDT, Dialética, 2005, p. 122-134.

6 Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que a substituição tributária “para trás” aproxima-se da figura do *diferimento*, ou seja, do adiamento do recolhimento do tributo. Cf. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 264.

7 Diferentemente da substituição “para trás”, portanto, a substituição “para frente” se assemelha a uma antecipação do tributo devido. Cf. Ricardo Lobo Torres, *op. cit.*, p. 264.

gionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, o princípio da livre concorrência serve de baliza para a ordem econômica. Esta, ainda nos termos do *caput* do referido dispositivo, apresenta por finalidade “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” e por fundamentos o trabalho humano e a livre iniciativa. Estes mesmos fundamentos da Ordem Econômica surgem como fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito brasileiro, nos termos dos incisos III e IV do artigo 1º do texto constitucional.

Ao apontar como *fundamento* da Ordem Econômica a livre iniciativa e como *princípio* a livre concorrência, o Constituinte deixa claro, por um lado, que nem um nem outro são a finalidade daquela. A primeira é um pressuposto, *i. e.*, a Ordem Econômica preconizada pelo Constituinte baseia-se, ao lado do trabalho humano, na livre iniciativa. Trata-se do oposto de uma ordem fundada na propriedade coletiva dos meios de produção. Esta Ordem Econômica, por sua vez, não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna. Esta é a razão de ser da Ordem Econômica fundada na livre iniciativa. Uma ordem econômica que esteja baseada na livre iniciativa, mas que não tenha por finalidade assegurar a existência digna a todos, não é aquela preconizada pelo Constituinte. Não merece proteção constitucional uma tal ordem.

Por sua vez, se a finalidade buscada for a dignidade da existência de todos, então a livre iniciativa terá proteção constitucional, mas mesmo nesse caso, não será toda atuação da livre iniciativa que será prestigiada pelo ordenamento brasileiro. Mesmo que se trate de uma atuação da livre iniciativa voltada à existência digna de todos, haverá balizas, impostas pelo próprio Constituinte, àquela atuação. Assim, não pode, por exemplo, a livre iniciativa, em nome da busca da existência digna de todos, atuar de modo contrário ao meio ambiente. Cada um dos princípios arrolados pelo artigo 170 da Constituição Federal aparece como critério a direcionar a atuação da livre iniciativa e do trabalho humano, na busca da existência digna de todos.

Vê-se, aqui, qual o papel da livre concorrência: não é ela o fundamento da Ordem Econômica, tampouco sua finalidade. A Ordem Eco-

nômica funda-se, como visto, na livre iniciativa, não na livre concorrência. Ademais, a finalidade desta Ordem é a existência digna de todos, e não, novamente, a livre concorrência.

Desta feita, a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa, mas com ela não se confunde, já que, enquanto a primeira inexistente sem a segunda, a recíproca não é verdadeira<sup>10</sup>.

O que é, então, a livre concorrência?

A “livre concorrência” tem, na sua formulação, a ideia de uma liberdade. Não é este o espaço para se estudar a evolução do conceito de liberdade, desde os antigos<sup>11</sup>; basta mencionar que a liberdade, no Estado do século XXI, não é a mesma vigente no século XIX. Se nos primórdios do constitucionalismo a liberdade aparecia como uma garantia do indivíduo diante dos desmandos do soberano (liberdade *de* algo ou *alguém*), ela surge hoje em sentido socialmente comprometido (liberdade *para* algo)<sup>12</sup>. É neste sentido que a livre concorrência não assegura que os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência do Estado; ela é, antes, uma garantia de que a concorrência deve ser alcançada, já que o Constituinte viu nela um critério para a busca da existência digna de todos.

Assim, o princípio da livre concorrência ganha feições de garantia positiva, devendo a Ordem Econômica assegurar que a concorrência ocorra. Não é uma liberdade do agente econômico, isoladamente considerado, mas da sociedade, como um todo. Como esclarece Tercio Sampaio Ferraz Júnior, “em si, o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento a serviço da coletividade. Por meio do mercado, a sociedade impõe uma ordem à livre iniciativa”<sup>13</sup>.

10 Cf. Celso Ribeiro Bastos. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 132.

11 Sobre o assunto, cf. Sérgio Resende de Barros. *Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 67 e ss.

12 Tercio Sampaio Ferraz Júnior. *Estudos de Filosofia do Direito. Reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 109.

13 Cf. Tercio Sampaio Ferraz Júnior. “Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado”, in Roberto Ferraz (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 717-735 (727).

É o próprio texto constitucional que aponta o mercado interno como patrimônio nacional (artigo 219), o que lhe dá feições de bem de interesse de todos. A liberdade de concorrência é, assim, garantia de funcionamento do mercado. Ao assegurar a livre concorrência, o Constituinte houve por bem preservar o patrimônio-mercado.

O sentido da liberdade na concorrência vem, então, na ideia de um direito assegurado a todos. A concorrência deve estar aberta à totalidade da coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos).

Na primeira acepção, tem-se no princípio a vedação a qualquer tipo de barreira de acesso à concorrência. É, nesse sentido, uma extensão do princípio da igualdade, uma garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou de disputa, em condições de igualdade, em um mercado com diversos agentes<sup>14</sup>.

Não se esgota aí, entretanto, o sentido da livre concorrência, já que esta se vincula a uma finalidade, positivada no artigo 170 da Constituição Federal: juntamente com os demais princípios da Ordem Econômica, a livre concorrência tem a finalidade de assegurar a todos uma existência digna. Ou seja: a livre concorrência é *meio* para atingir uma *finalidade*; nesse sentido, não cabe falar em livre concorrência em si mesma, mas apenas naquela comprometida com a finalidade constitucional.

É por isso que a garantia da livre concorrência não pode ser interpretada no sentido de a Ordem Econômica prestigiar a livre atuação dos agentes do mercado *a qualquer custo*; ao contrário: a livre concorrência dá-se dentro de ambiente monitorado, onde há espaço para a atuação do próprio Estado (intervenção direta<sup>15</sup>), bem como para a intervenção indireta<sup>16</sup>, de enquadramento e de orientação, com a fixação de *regras* de comportamento dos agentes (intervenção por direção) ou por estímulos e desestímulos (intervenção por indução)<sup>17</sup>.

14 Cf. Ricardo Seibel de Freitas Lima. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. Dissertação (mestrado), Porto Alegre, UFRGS, 2005, p. 42.

15 Cf. Luís S. Cabral de Moncada. *Direito Econômico*. 3ª ed. revista e atualizada, Coimbra: Coimbra, 2000, p. 221.

16 Cf. Luís S. Cabral de Moncada, *op. cit.* (nota 614), p. 337.

17 Cf. Eros Roberto Grau. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 157-158.

É assim, que a livre concorrência deve ser *assegurada* pelo Estado. Não deflui do princípio a possibilidade de os agentes econômicos atuarem a seu arbítrio. Elevada a princípio constitucional, a livre concorrência exige que o Estado a defenda, abrindo-se espaço para a defesa da concorrência<sup>18</sup>. É este o sentido do § 4º do artigo 174 da Constituição Federal: *A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.*

Retoma-se, aqui, a razão de ser do mercado: o Constituinte repudiou formas de decisão planejadas ou centralizadas, entendendo que será no ambiente de mercado, com multiplicidade de agentes econômicos ofertantes e demandantes que se encontrará um equilíbrio, onde se terá o máximo de eficiência no sistema econômico. Ao Estado cabe, daí, garantir a existência desse sistema, onde aparece a guarida da livre concorrência.

### III.2. Relação da Livre Concorrência com outros Princípios da Ordem Econômica

A livre concorrência não é o único princípio a definir a trilha seguida pela Ordem Econômica. Como visto, vários são os princípios arrolados no artigo 170. Afinal, ao lado da correção de falhas de mercado (intervenção de caráter negativo, por ter como finalidade reparar um mau funcionamento operacional), encontra-se no texto constitucional espaço para uma motivação positiva, que visa a implantar novos resultados, diversos dos que surgiriam no funcionamento “normal” do mercado<sup>19</sup>.

A realidade social preconizada pelo Constituinte de 1988 se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no artigo 3º, entre os “objetivos fundamentais da República”,

18 A defesa da concorrência não busca a proteção dos concorrentes, mas a proteção do mercado em concorrência, visando o consumidor. Nesse sentido, Calixto Salomão Filho (*Direito concorrencial — as estruturas*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 29) afirma que a única maneira efetiva de garantir a preocupação dos agentes econômicos com a redução de preços, com a melhoria da produtividade e com a qualidade dos bens e serviços é proteção do sistema concorrencial, i. e., a existência de concorrência, efetiva ou ao menos potencial.

19 Cf. Fábio Nusdeo. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3ª ed., revista e atualizada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 165.

o da garantia do “desenvolvimento nacional”, o que, entretanto, não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdades sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. É nesse contexto que se insere o objetivo da própria Ordem Econômica, preconizado no *caput* do artigo 170: *assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*.

Em tal panorama, vê-se que a livre concorrência não pode ser vista de modo isolado: ela interage com outros princípios, igualmente inseridos no artigo 170, todos confluindo para um mesmo objetivo preconizado no *caput*.

Surge, assim, a questão quanto à interação dos princípios da Ordem Econômica, onde tem espaço a ideia de ponderação<sup>20</sup>.

A figura da ponderação, na aplicação de princípios, conquanto amplamente difundida, deve ser vista com a ressalva de que se trata apenas de um recurso para a compreensão do resultado da interação entre valores positivados pelo ordenamento jurídico. Afinal, a levar às últimas consequências a figura da ponderação, poder-se-á concluir que o princípio de “maior peso” é aplicado, em detrimento do menos “pesado”.

Não é assim, entretanto, que ocorre, já que o fato de se reconhecer maior “peso” a um princípio não significa que este se aplica em detrimento dos outros que com ele concorreram no exercício de ponderação.

Daí por que parece mais correto entender que os princípios atuam, antes, em conjunto, mesmo que tenham orientação díspar, sem necessariamente afastar-se um ou outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. A figura mais adequada, portanto, será a de forças com vetores diversos, cuja resultante indicará a direção a ser seguida pelo corpo físico. Neste caso, vale notar, o corpo não se movimentará na direção da força predominante, já que mesmo aquele vetor será influenciado pelos outros que atuaram. Do mesmo modo, os

20 Cf. Ricardo Aziz Cretton. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 75.

princípios atuam num feixe, cabendo ao jurista determinar a direção que dali resulta, a qual, ainda que possa aproximar-se mais daquela decorrente do princípio de maior “peso relativo”, não poderá deixar de levar em conta, na aplicação desse princípio, os demais que estão em jogo, mesmo que de menor peso.

Outro ponto que deve ser levado em conta, quando se considera a ponderação dos princípios, é que ela se dá em dois momentos: pelo legislador, ao elaborar a lei e pelo aplicador da lei, no caso concreto.

Para a aplicação da lei, a ponderação há de ser feita com base no caso. Tomando por exemplo o rol do artigo 170 da Constituição Federal, nada há a indicar que algum dos princípios que servem de critério para a Ordem Econômica deva prevalecer sobre os demais. Seria erro grosseiro, por exemplo, acreditar que o princípio da defesa do consumidor viria antes (teria maior “peso”) que a defesa do meio ambiente, porque apontado em inciso anterior do mesmo artigo 170.

Nesse sentido, a ponderação para a aplicação da lei não se faz em tese. Não pode o jurista, sem ter em conta as peculiaridades do caso concreto, dizer qual o princípio que tem maior “peso” na ponderação dos valores em jogo. Apenas à luz das circunstâncias de um caso é que a ponderação pode ter lugar.

Eis, pois, a conclusão de que, conquanto tentadora a ideia da possibilidade de interpretação *in abstracto* do texto legal, levando à construção da norma em momento destacado de sua aplicação, não é esta a melhor aproximação. Ao contrário, a interpretação apenas se faz possível à luz do caso concreto<sup>21</sup>, já que somente na presença das circunstâncias do caso é que se torna possível a ponderação de princípios, pré-requisito para a construção da norma.

#### IV. LIVRE CONCORRÊNCIA COMO JUSTIFICATIVA DA NORMA TRIBUTÁRIA

A busca de justificativa para a formulação da norma tributária é exigência que se deve reconhecer num ordenamento jurídico baseado

21 Nesse sentido, cf. Eros Roberto Grau. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 84.

na igualdade. Afinal, se o referido princípio não veda discriminações (toda norma discrimina), serve ele de garantia de que as diferenciações efetuadas pelo legislador terão supedâneo constitucional. Ou seja: decorre do princípio da igualdade a necessidade de haver uma razão para uns serem atingidos por determinado tributo e outros não.

Tratando-se de normas tributárias, a justificativa para a diferenciação vem, de regra, de princípios da própria Ordem Tributária. Quando, por outro lado, se considera que uma norma tributária produz efeito indutor no domínio econômico, faz-se necessário perquirir, aqui também, qual a fundamentação (justificativa) para que a intervenção se dê daquele modo, *i. e.*, atingindo aqueles contribuintes e daquela maneira. Por que razão, em síntese, alguns contribuintes são induzidos a determinado comportamento?

Vê-se, assim, que, ao lado das fundamentações próprias da lógica da arrecadação (se os fundos são necessários, importa saber de quem eles serão subtraídos e se o modo escolhido pelo legislador é o mais eficiente), as leis tributárias são movidas por motivações diversas, próprias da intervenção econômica (se há uma falha de mercado, importa intervir no Domínio Econômico, para sua correção).

É nesse contexto que se inserem as normas tributárias indutoras que modelam a livre concorrência, que buscarão naquele princípio a justificação para a diferenciação.

Cabe, nesse ponto, retomar o que acima se dizia acerca da confluência de princípios num caso concreto. Nesse sentido, o isolamento de um princípio, como o da livre concorrência, para, a partir daí, averiguarem-se as discriminações que este legitimaria não deve levar o jurista a entender que toda discriminação que encontre uma explicação baseada naquele princípio encontra-se, por tal motivo, amparada constitucionalmente.

Como visto, o ordenamento jurídico brasileiro é plural. Vários são os princípios que o inspiram. O princípio da capacidade contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de identificarem-se situações equivalentes. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva:

é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação. Na Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade (que se emprega na fixação das alíquotas do IPI e do ICMS), ou o custo/benefício, base para as taxas. Especialmente para a substituição tributária, a eficiência da Administração também é princípio que deve ser ponderado. Na Ordem Econômica, outros fatores serão acrescentados, como, além da proteção da livre concorrência, a função social da propriedade, a defesa do meio ambiente etc.

Deve avançar, nesse ponto, o raciocínio acima exposto relativo à ponderação dos princípios. Já foi afirmado que eles somente se ponderam no caso concreto e que a observância de um não afasta a necessária consideração dos demais. Cabe, agora, constatar que cada um desses princípios, isoladamente considerado, trará a sua contribuição (maior ou menor) para a diferenciação das situações atingidas pelas normas.

É nesse sentido que cada princípio constitucional efetua como um corte no mundo fenomênico, a justificar o tratamento desigual. Ou seja: cada vez que um princípio entra em jogo, haverá aqueles que receberão um tratamento específico por causa do princípio. Uns estarão “dentro” e outros “fora” do parâmetro escolhido. Ora, sendo diversos os princípios, surge a constatação de que haverá que se considerar, na atuação de cada princípio, uma redução do número das situações efetivamente “iguais em tudo”.

Cada fator, isoladamente considerado, representará um “corte” no mundo fenomênico, separando os indivíduos que atendem, ou não, àquele requisito. Os “cortes” se entrecruzarão, identificando-se “fatias” cada vez menores.

Mantendo-se a figura, o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada “fatia” e entre uma e outra “fatia”. Dentro de cada “fatia”, o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento. É o que se chama “igualdade horizontal”, o que não oferece qualquer dificuldade para a compatibilização entre capacidade contributiva e outros valores

constitucionalmente prestigiados, já que a própria “fatia” define-se a partir do cruzamento de todos os critérios. Já na comparação entre as “fatias”, falar-se-á em “igualdade vertical”, quando o princípio da igualdade exigirá que se verifique se entre as fatias há diferença suficiente para justificar o tratamento desigual proposto. Valerá, aqui, a proporcionalidade, que exigirá, como decorrência do princípio da igualdade, que diferentes tratamentos tributários a situações diversas devem ter por base uma proporcionalidade, de modo que quanto mais diversa a situação, tanto mais aceitável e exigido o tratamento tributário diferenciado.

A livre concorrência aparece, nesse sentido, como um dos critérios (uma das justificativas) para a norma tributária. A norma tributária fomentará a livre concorrência quando, por meio de estímulos, levar os agentes a práticas que incrementem o próprio mercado, ou melhor, a competição no mercado. Terá tal caráter a norma que agravar a tributação em mercados pouco competitivos, ou que reduzir a carga tributária de mercados cujo acesso seja irrestrito. Como visto, a ela se juntam a capacidade contributiva e a eficiência da administração, na decisão quanto à constitucionalidade do regime de substituição “para frente”.

## V. LIVRE CONCORRÊNCIA COMO LIMITE DA NORMA TRIBUTÁRIA

### V.1. Neutralidade Tributária

Em termos ideais, a neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Revela-se utópica<sup>22</sup> esta ideia. Afinal, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação.

Neste sentido, não haverá que se cogitar de tributo neutro, ou de uma atuação neutra da parte do legislador. Ao contrário, como se viu acima, cabe ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas medi-

22 Sobre a utopia da neutralidade (*Neutralitätsutopie*), cf. Konrad Littmann. “Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip”. *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.). Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, p. 113-134 (128).

das<sup>23</sup>, utilizando-se das normas tributárias, como de outros meios que estiver a seu alcance para a indução do comportamento dos agentes econômicos, visando às finalidades próprias da intervenção econômica.

Ora, se a norma tributária indutora é elemento corrente de intervenção sobre o domínio econômico, claro que não se poderá esperar que ela, ao mesmo tempo, busque deixar de influenciar o comportamento dos contribuintes. É feliz a expressão de Zilveti: “a indução é a antítese da neutralidade.”<sup>24</sup> Fosse assim, dir-se-ia que o emprego da norma tributária como instrumento de intervenção econômica contrariaria o ideal de neutralidade da tributação.

Mais correto parece ser admitir que a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado<sup>25</sup>. Em termos práticos, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal<sup>26</sup>.

Parece interessante, neste ponto, introduzir uma reflexão sobre a necessária busca da coerência sistêmica, que poderá auxiliar na compreensão do real alcance da neutralidade tributária.

É de Klaus Tipke a lição de que o princípio da igualdade exige substancialmente *consequência valorativa ou coerência*, cabendo ao legislador seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu. Ainda segundo este mesmo autor, constitui inconsequência medir com duas medidas; é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de

23 Cf. Charles W. Briggs. “Taxation is not for fiscal purposes only”, *American Bar Association journal*, vol. 52, janeiro de 1966, p. 45-29 (47).

24 Cf. Fernando Aurélio Zilveti. “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”, in *Direito Tributário Atual*, vol. 19, São Paulo: IBDT, Dialética, 2005, p. 24-40 (26).

25 Cf. Ricardo Seibel de Freitas Lima, *op. cit.* (nota 613), p. 70.

26 Cf. Paulo Caliendo. “Princípio da Neutralidade Fiscal — Conceito e Aplicação”, in Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540 (537).

grupos que se encontram em situação equivalente, se medidas de acordo com critérios materiais que servem para a comparação<sup>27</sup>.

Pois é essa coerência que exigirá que o legislador tributário, a quem é facultado utilizar-se da norma tributária para a correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não seja, ele mesmo, o causador das falhas que ele pretende reparar. Não faria sentido, por exemplo, que o próprio Estado contribuísse para o aumento de desigualdades regionais ou setoriais, se justamente se espera dele uma atuação positiva, no sentido de reduzir aquelas desigualdades.

Do mesmo modo, se o princípio da livre concorrência é prestigiado pela Ordem Econômica, justificando as normas tributárias que o procurem alcançar, é coerente admitir que não deve a mesma norma tributária atuar em sentido diverso daquela meta. Não seria aceitável que houvesse, no ordenamento jurídico, normas tributárias que utilizassem como critério discriminador fatores que induzissem a prática da livre concorrência e, ao mesmo tempo, o próprio legislador tratasse de desestimular aquela, retirando a igualdade de condições competitivas, mediante cargas tributárias díspares, inviabilizando a própria concorrência que deveria prestigiar.

Tem-se, pois, um sentido próprio para a neutralidade tributária, tendo em vista seu viés concorrencial: a norma tributária não deve afetar o mercado em sentido diverso daquele preconizado pelo texto constitucional; se este preconiza, no artigo 170, a livre concorrência, então a neutralidade tributária exigirá que o resultado da norma tributária não seja redução do grau de concorrência no mercado.

Vale ressaltar que a neutralidade concorrencial é apenas um dos aspectos da neutralidade tributária já que, ao lado da livre concorrência, outros valores existem no artigo 170 da Constituição a exigir a atuação positiva do Estado, o que implica vedar que a norma tributária induza a comportamento em sentido inverso ao desejado. Poder-se-ia falar, pois, em neutralidade ambiental; neutralidade diante do consumidor etc.<sup>28</sup>.

27 Cf. Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Köln, Otto Schmidt, 1993, p. 354.

28 Talvez por isso é que, num sentido mais amplo, Tercio Sampaio Ferraz Júnior afirma que o fundamento constitucional do princípio da neutralidade concorren-

## V.2. Efeitos Concorrenciais da Norma Tributária: o exemplo da Substituição Tributária

Não são incomuns os casos em que a evasão fiscal leva a distorções concorrenciais. Contribuintes, fiando-se na precariedade da fiscalização, ou mesmo em medidas judiciais liminares, obtêm vantagem competitiva sobre outros concorrentes que não terão como suportar diferenças de preços, retirando-se do mercado<sup>29</sup>.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a substituição tributária, enquanto técnica que visa a facilitar a arrecadação, a fiscalização e coibir a evasão<sup>30</sup>, surgiu também com o intuito de assegurar a concorrência, na medida em que busca anular as vantagens concorrenciais desfrutadas por aqueles que se furtam ao pagamento de tributos. Desta forma, em princípio, a substituição tributária poderia ser encarada como um instrumento tributário que realiza a concorrência, ao evitar que a evasão fiscal conduza a distorções, prejudicando concorrentes no mercado. Fundamenta-se, assim, tanto na necessidade de assegurar eficiência à Administração Tributária, quanto no princípio da livre concorrência. No entanto, analisando-se os mecanismos da substituição tributária “para frente”, fica claro que o que, em um primeiro momento, tinha a função de proteger a concorrência, acabou por trazer novas distorções. Não é outra a opinião de Misabel Derzi, para quem, nessa espécie de substituição tributária, “(...) não raramente, criam-se preços arbitrários ou fictícios (pautas), interfere-se na formação dos valores de mercado, distorce-se a concorrência, ofende-se a capacidade contributiva do contribuinte e desnatura-se profundamente o perfil constitucional do tributo”<sup>31</sup>.

cial seja o princípio da livre iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Cf. *op. cit.* (nota 612), p. 732.

29 Cf. Tercio Sampaio Ferraz Júnior, *op. cit.* (nota 612), p. 731.

30 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi. “Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado”, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116-142 (139).

31 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, *op. cit.* (nota 629), p. 139.

Na substituição tributária “para frente”, o tributo é calculado sobre uma base presumida, que dificilmente corresponderia ao valor efetivo da futura operação. Por ser uma média é de se esperar que em alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior.

Em uma situação como essa, o comerciante eficiente, que consiga revender seu produto aos consumidores a preços baixos, acabará repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes, que não sejam tão eficientes e pratiquem preços superiores.

Em outros termos, como o tributo não será calculado em função do preço efetivo da operação, a eficiência de determinado comerciante não representa uma redução da carga tributária, não havendo benefícios para o consumidor final. Ao contrário: sendo o tributo recolhido sobre a base à *forfait*, representa ele um encargo fixo. Ora, tal encargo fixo será, em termos proporcionais, tanto mais representativo, quanto menor for o preço final. Por exemplo, se um tributo foi recolhido, a título de substituição, no valor de R\$ 50,00 e o produto foi oferecido ao consumidor final por R\$ 500,00, então o tributo representou 10% do valor do preço pago pelo consumidor. O mesmo tributo de R\$ 50,00, incidente sobre o mesmo produto, representará, entretanto, 20% do preço final, se aquele produto for oferecido ao consumidor final por R\$ 250,00.

Ou seja: quanto mais eficiente o empresário na redução de seus custos, tanto maior será, percentualmente, o peso percentual do tributo. Além da óbvia ofensa à capacidade contributiva do consumidor (o consumidor que manifesta menor capacidade contributiva no ato de consumo paga maior tributo), tem-se o regime de tributação implicando obstáculo à livre concorrência.

Essa redução da vantagem concorrencial obtida pelo comerciante eficiente representa uma séria distorção do regime da substituição tributária “para frente”.

Outra questão que acaba por distorcer a concorrência ocorre na aquisição de produtos de um fornecedor de outro Estado, que não tenha instituído o regime de substituição tributária. Assim, suponha-se que no Estado A, o cigarro está sujeito à substituição tributária, mas isso não ocorra no Estado B.

Na hipótese em que um comerciante, no Estado A, compra cigarros de um fornecedor na mesma localidade, tal produto terá sido tributado sob a sistemática da substituição tributária, com a utilização das bases de cálculo presumidas, que podem ser superiores ao preço de venda efetivo do produto.

Já no caso de um comerciante sediado no Estado A que compre cigarros de um fornecedor no Estado B, não haverá recolhimento antecipado no regime de substituição, e a base de cálculo do tributo, quando da venda do produto ao consumidor final, corresponderá exatamente ao preço da operação.

Na situação em tela, o comerciante que compra seus produtos de um industrial que esteja localizado em um Estado em que não haja substituição tributária é beneficiado, uma vez que a carga tributária incidente na saída de tal produto não estará distorcida pelas bases presumidas impostas por este regime.

A situação fica ainda mais agravada, quando se tem em conta que, ademais, o mesmo fabricante do Estado A não tem como oferecer seus produtos ao Estado B. Afinal, seus produtos terão sofrido todo o encargo da substituição tributária e, portanto, serão oferecidos a preços mais elevados que aqueles oferecidos por fabricantes do próprio Estado B.

Nota-se, assim, que além dos já conhecidos efeitos nocivos da substituição tributária, dela também podem decorrer distorções concorrenciais que não encontram guarida na ordem constitucional brasileira.

Ademais, não se pode esquecer que o advento da substituição tributária, com o respectivo intuito de combate à sonegação fiscal, teve o aumento da arrecadação como um de seus principais motes, além do já mencionado fomento à livre concorrência.

Considerando-se que, dentro do já exposto, a substituição tributária nos moldes atualmente praticados é muitas vezes nociva à livre iniciativa, é importante analisar se o aumento na arrecadação seria, por si só, justificativa suficiente para restringir a concorrência.

Ora, se é certo que a arrecadação e o combate à evasão fiscal são objetivos legítimos a serem perseguidos pelo Estado, também está claro que a arrecadação não pode ser obtida a qualquer custo, em detrimento de princípios e garantias constitucionais dos contribuintes.

Assim, no caso da substituição tributária atualmente praticada, com suas bases presumidas, o aumento na arrecadação ocorre muitas vezes à custa da própria capacidade contributiva, princípio constitucional basilar relativo aos impostos, uma vez que o tributo é pago sobre um valor que não corresponderá, necessariamente, ao valor real da operação.

Em outras palavras, a arrecadação garantida ao Fisco mediante o uso da substituição tributária desmedida não apenas fere a livre concorrência, princípio da ordem econômica, como também a capacidade contributiva, princípio constitucional tributário que rege a cobrança de impostos.

Como dito, nenhum princípio é mais “forte” do que o outro abstratamente, sendo que somente diante de um caso concreto é possível sopesá-los para determinar em que medida um ou outro prevalecerá, ou de que forma ambos poderão ser compatibilizados.

Analisando-se a substituição tributária, parece claro que o objetivo do Estado de garantir o ingresso de receitas para seu caixa não é suficientemente forte para se sobrepor aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre concorrência, não devendo prevalecer sobre estes.

Não se pode dizer, de toda forma, que sempre a substituição tributária terá efeitos indesejáveis sobre a concorrência, já que, consoante se apontou, em princípio, a substituição tributária atua em prol desta. Além disso, dentro de certos limites, a substituição tributária também atenderá aos ditames do princípio da capacidade contributiva.

O que se defende é que substituição tributária, tal como é aplicada atualmente, muitas vezes, acaba por distorcer a concorrência, pelas razões que se apontaram. No entanto, se tal instituto atuar dentro de certos limites, restará completamente compatível com a livre concorrência, fomentando-a e evitando incongruências.

Um dos limites para que a substituição tributária se compatibilize com a livre concorrência é que a sua aplicação se restrinja a produtos homogêneos, ou seja, produtos para os quais não haja significativa diferença de preços na venda ao consumidor final.

Assim, o cálculo do tributo a ser antecipado pelo substituto corresponderá ao preço efetivo da operação, e a carga tributária será a mesma para empresários diferentes, não havendo distorções que prejudiquem aqueles mais eficientes já que, em todo caso, os produtos serão vendidos com preços tabelados. Como o imposto pago antecipadamente corresponderá ao que seria devido em operação subsequente, a substituição tributária aqui também respeitaria a capacidade contributiva.

Ademais, não sendo a substituição tributária de aplicação nacional, invariavelmente ocorrerão situações nas quais concorrentes, dividindo um mesmo mercado consumidor, serão mais ou menos beneficiados sob o aspecto concorrencial, já que um deles poderá comprar mercadorias de um fornecedor situado em um Estado que não preveja o regime para aquele determinado produto, enquanto o outro poderá adquirir produto sujeito à sistemática. Desta forma, é necessário que a substituição seja aplicada uniformemente em todo o território nacional, o que evitaria a ocorrência da situação acima descrita.

Fica claro, assim, que a substituição tributária não é, *per se*, contrária aos ditames da livre concorrência, mas algumas de suas características específicas acabam por contrariar este princípio. Sendo observados determinados limites, a substituição tributária poderá cumprir adequadamente um de seus principais objetivos, que a proteção à livre concorrência.

## VI. CONCLUSÃO

A substituição tributária “para frente”, duramente criticada pela doutrina por uma série de aspectos, também pode ser desafiada do ponto de vista da livre concorrência. Essa afirmação pode parecer paradoxal, considerando-se que, como já foi dito, um dos objetivos deste regime é, por meio do combate à evasão fiscal, prevenir distorções concorrenciais.

Analisando-se o regime atual de substituição tributária, que acaba primando pela arrecadação em detrimento de princípios constitucionais como a livre concorrência e a capacidade contributiva, fica claro que o mero objetivo de aumento de ingresso de recursos para os cofres públicos não é suficiente para justificar tamanha restrição aos princípios constitucionais em comento.

Não é correto, no entanto, afirmar que a técnica da substituição tributária será, sempre, nociva para a concorrência. Desde que determinados limites sejam observados, como a abrangência nacional e a utilização em produtos homogêneos, poder-se-ia dizer que este regime, ao simplificar a fiscalização e arrecadação e, por estas vias, combater a sonegação, acaba por assegurar a concorrência.

## PARTE VI

---

# EFEITOS PROCESSUAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA