

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA  
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA**

**RAFAEL REBELO DOS SANTOS PEREIRA**

**ADEQUAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”:  
PRESSUPOSTOS DO REGIME EM FACE DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

**CURITIBA  
2018**

**RAFAEL REBELO DOS SANTOS PEREIRA**

**ADEQUAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”:  
PRESSUPOSTOS DO REGIME EM FACE DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

**Texto de monografia apresentado como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito do Centro Universitário Curitiba**

**Orientador: Prof. Mestre Nelson Souza Neto**

**CURITIBA  
2018**

**RAFAEL REBELO DOS SANTOS PEREIRA**

**ADEQUAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”:  
PRESSUPOSTOS DO REGIME EM FACE DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito do Centro Universitário Curitiba, pela seguinte Banca Examinadora:

---

Orientador Prof. Mestre Nelson Souza Neto

---

Prof.

---

Prof.

Curitiba, de junho de 2018.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, agradeço ao professor Nelson Souza Neto, por me despertar o interesse no direito tributário e pela trajetória desde as aulas até o presente trabalho.

Agradeço aos meus avós Delair e Luiz pelo apoio durante os anos da faculdade.

Por fim, agradeço especialmente aos meus pais Marcelo e Virgínia.

*“Las realidades legislativas conducen a que el jurista tributario no tenga — a veces — más remedio que ser pragmático” (HÉCTOR B. VILLEGAS)*

## RESUMO

O Estado legitima-se como um agente interventor no domínio econômico, inclusive através da tributação, de forma preventiva, na defesa da livre concorrência, princípio constitucional da ordem econômica brasileira, e na garantia da igualdade de competição através da neutralidade estatal em face do fenômeno concorrencial. É nesse contexto que deve ser lida a disposição constitucional do § 7º do artigo 150, introduzida pela emenda constitucional n. 3/93, que introduziu à lei fundamental a autorização para a instituição da substituição tributária progressiva ou “para frente”, método diferenciado de tributação que, através do aumento da praticabilidade e eficiência administrativas, facilita a fiscalização e a arrecadação de tributos e diminui os desequilíbrios concorrenciais causados pela evasão fiscal. O uso de presunções para a operacionalização do regime, contudo, pode trazer distorções; para a devida aplicação da substituição tributária “para frente” se faz necessário investigar a sua adequação, bem como os pressupostos de fato e jurídicos para o regime.

**Palavras-chave:** ordem econômica, intervenção econômica, livre concorrência, neutralidade concorrencial, substituição tributária “para frente” ou progressiva.

## ABSTRACT

The state legitimizes itself as an interwinder agent in the economic field including through preventive methods of taxation in the defense of the constitutional principle of the Brazilian economic order of free competition and in the guarantee of equality of competition through state neutrality in the face of the competition phenomenon. It is in this scenario that ought be interpreted the 7<sup>th</sup> paragraph of article 150 of the Brazilian fundamental law introduced by the 3<sup>th</sup> amendment. This paragraph introduced to the Constitution the authorization for introducing the “progressive tax substitution”, a differentiated method of taxation which increases administrative feasibility, facilitates tax oversight and collection and decreases the competitive imbalances caused by tax evasion. However, the use of presumptions to operationalize this tax regime can lead to some distortions. So, for the proper application of the progressive tax substitution it is necessary to investigate its adequacy and the fact and legal assumptions to the regime.

**Keywords:** economic order, economic intervention, free competition, competitive neutrality, progressive tax substitution.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>2 TRIBUTAÇÃO E INTERVENÇÃO ECONÔMICA</b> .....	<b>12</b>
2.1 CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA ECONOMIA .....	12
2.2 A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....	16
2.3 INTERVENÇÃO ECONÔMICA E EXTRAFISCALIDADE .....	18
<b>3 TRIBUTAÇÃO E LIVRE CONCORRÊNCIA</b> .....	<b>24</b>
3.1 O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA .....	24
3.2 LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA .....	27
3.3 LIVRE CONCORRÊNCIA E IGUALDADE TRIBUTÁRIA .....	27
3.3.1. O Paradigmático Caso da Fábrica American Virginia .....	34
3.4 LIVRE CONCORRÊNCIA E EXTRAFISCALIDADE .....	37
3.5 O ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO .....	39
3.5.1 Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desvios Concorrenciais .....	42
<b>4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”</b> .....	<b>46</b>
4.1 NOÇÕES PRELIMINARES .....	46
4.2 PRESUNÇÕES E FICÇÕES JURÍDICAS .....	51
4.3 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS .....	53
4.3.1 Histórico Normativo e Jurisprudencial .....	55
4.3.2 As “Pautas Fiscais” ou Pautas de Valores Mínimos .....	61
4.3.2.1 <i>Critérios objetivos previstos em lei</i> .....	67
4.3.2.2 <i>Prevalência do valor efetivo das operações</i> .....	70
4.3.3 Da Inconstitucionalidade do Convênio ICMS 52/17 .....	72
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>77</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>83</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Introduzido pela emenda constitucional 3/93, dispõe o § 7º do art. 150 que 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”, a chamada substituição tributária “para frente” ou progressiva. Tem o presente estudo o objetivo de analisar a adequação do regime da substituição tributária “para frente” em face das suas vantagens pragmáticas no combate à evasão fiscal e, conseqüentemente, na defesa da livre concorrência, princípio constitucional da ordem econômica brasileira, e garantia do dever de neutralidade concorrencial do Estado, legitimado como agente interventor, e da tributação, especialmente quanto aos impostos de mercado, como o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

A ordem econômica brasileira, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, determina o sistema do livre mercado e legitima a intervenção estatal no domínio econômico, com a finalidade de alcançar o bem de todos, pautando-se em certos princípios, como a livre concorrência. Uma espécie de relação entre meios e fins (fundamentos, princípios e finalidades). A livre concorrência, princípio constitucional da ordem econômica, coloca-se em um contexto de intervenção estatal na economia, a fim de se garantir a livre iniciativa, como um instrumento para a construção da existência digna nos ditames da justiça social. Da livre concorrência extrai-se o dever de neutralidade (imparcialidade) concorrencial do Estado e da tributação, a fim de se garantir a igualdade de condições para a competição dos agentes.

A tributação, por sua vez, legitima-se como um instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, dada a sua influência, intencional ou não, nos fatos e decisões de caráter econômico. A ideia de uma “finança neutra”, com funções meramente arrecadatórias, comum nas épocas em que o liberalismo clássico era hegemônico, dada a sua utopia, dá lugar a ideia da extrafiscalidade: ponderações do legislador e do aplicador dos efeitos sociais e econômicos da norma tributária. É nesse contexto que se insere o artigo 146-A do texto constitucional, introduzido pela

emenda n. 42/03, que legitima a atuação estatal preventiva (*ex ante*) através da tributação na defesa da livre concorrência.

Os impostos de mercado, como o ICMS, são especialmente informados pelo dever de neutralidade concorrencial da tributação, posto que a tributação não deve se constituir em um ônus excessivo e desigual aos agentes a ponto de inviabilizar o mercado e a livre competição, *i.e.*, a todos os agentes deve ser atingido igual gravame tributário. Além do dever de não gerar desequilíbrios por meio da sua própria atuação, deve o Estado também, legitimado como agente interventor na economia, inclusive por meio da tributação e em caráter preventivo, garantir que tais desequilíbrios não ocorram mesmo quando exógenos, como, por exemplo, a evasão fiscal em determinadas cadeias marcadas pela informalidade e dificuldades na fiscalização. A administração tributária, portanto, esta legitimada para utilizar-se de métodos diferenciados de arrecadação, mediante autorização legal, como a substituição tributária “para frente”, para evitar tais desequilíbrios.

A substituição tributária “para frente” é um regime diferenciado de arrecadação de tributos que, através do recolhimento antecipado feito pelo substituto, utilizando-se de presunções, aumenta a praticabilidade da administração tributária e facilita a fiscalização, podendo ser um método eficiente no combate aos desequilíbrios concorrenciais causados pela evasão fiscal. Apesar disso, a “tributação presumida” pode gerar distorções diversas, inclusive podendo prejudicar o mercado, trazendo prejuízos à livre concorrência. O regime é fortemente criticado por alguns autores, especialmente em relação à segurança jurídica e à vedação ao confisco, que inclusive questionam a sua constitucionalização, por ferir valores pétreos do ordenamento constitucional. Apesar disso, a sua constitucionalidade foi por diversas vezes confirmada pelo Supremo Tribunal Federal.

Para além das vantagens para a administração tributária, das fortes críticas que o regime recebe na doutrina e da mera conformação em face da disposição constitucional e da posição favorável firmada pela jurisprudência sobre o assunto, o regime da substituição tributária usado nos impostos de mercado pode trazer maior justiça fiscal e preservar a livre concorrência, pelo aumento da praticabilidade e combate aos desequilíbrios que podem ser causados pela evasão fiscal. Um dos objetivos do trabalho, portanto, consiste em estabelecer a discussão da substituição tributária “para frente” para o campo da ação interventiva do Estado, de caráter

preventivo, na defesa da livre concorrência, bem como em face da observância do dever estatal de neutralidade diante do fenômeno concorrencial.

Contudo, na prática, o regime tem sido usado apenas como uma forma de aumentar a arrecadação tributária, se levando em conta apenas interesses fazendários. A fixação de valores de forma discricionária para a determinação da base de cálculo do tributo, a falta de normas gerais abrangentes e a excessiva discricionariedade da administração tributária na determinação de elementos essenciais da tributação têm distorcido a sistemática e comprometido sua constitucionalidade, maculando a certeza e a capacidade contributiva dos contribuintes. O principal objetivo da pesquisa, portanto, consiste em determinar a adequação do regime da substituição tributária progressiva, especialmente quanto à determinação da base de cálculo através das pautas de valores, além da delimitação dos critérios para a sujeição ao regime pelos mercados.

Justifica-se o presente trabalho, portanto, pela necessidade de estabelecer a discussão do referido regime no âmbito da intervenção estatal na economia de cunho preventivo, a par da mera conformação em face do posicionamento jurisprudencial sobre o assunto; bem como pela necessidade da sua sistematização e adequação. Utilizar-se-á como referencial a pesquisa bibliográfica em acervos físicos e digitais de livros, artigos científicos, publicações em periódicos, entre outros; bem como a análise dos textos legais (especialmente o texto constitucional e as normas gerais de direito tributário) e casos paradigmáticos na jurisprudência.

Inicialmente, se analisará a ordem econômica constitucional brasileira, posta em um contexto internacional de “constituições econômicas”, como legitimação para a intervenção do Estado na economia. Analisar-se-á, portanto, os motivos e meios para tal intervenção, bem como a inserção do tributo nesse contexto. Colocados os motivos e meios para a intervenção econômica do Estado, em segundo lugar, irá se considerar o princípio da livre concorrência, sua inserção constitucional e sua jurisprudência; bem como seus desdobramentos, como o dever de neutralidade concorrencial do Estado, e suas relações com o princípio da igualdade e com a livre iniciativa. Além da sua relação com a tributação, ensejando a extrafiscalidade e a autorização constitucional do artigo 146-A à instituição de critérios especiais de tributação para prevenir desvios concorrenciais.

Determinado o Estado como agente interventor, legitimando a ação estatal *ex ante* na defesa da livre concorrência, se analisará, em terceiro lugar, a adequação

do regime da substituição tributária “para frente” e os critérios para determinação da sua sujeição pelos mercados, bem como a importância das presunções e das ficções jurídicas para a praticabilidade da administração pública e operacionalização do regime. Será feito também um histórico normativo e jurisprudencial do regime em relação ao ICMS. Analisar-se-á também a adequação da instituição das pautas de valores mínimos para se cobrar o ICMS no regime, especialmente em relação a sua legalidade e segurança jurídica. Além disso, em face da recente mudança de entendimento por parte do Supremo Tribunal Federal, será estudado o direito à restituição do tributo pago a maior no regime em face da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da livre concorrência. Por fim, será avaliada a legalidade da instituição, por meio de convênios firmados pelos estados-membros e pelo Distrito Federal, de normas gerais para o ICMS-ST em operações interestaduais.

## 2 TRIBUTAÇÃO E INTERVENÇÃO ECONÔMICA

### 2.1 DA CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA ECONOMIA

A tributação, para além de sua finalidade arrecadatória, pode ter efeitos diversos, intencionais ou não,<sup>1</sup> legitimando-se como um instrumento de intervenção estatal na economia. Segundo José Souto Maior Borges, “A intervenção crescente do Estado na vida econômica e social é, portanto, fenômeno cuja intensificação repercute sobre a concepção do papel a ser exercido pela finança pública na sociedade”.<sup>2</sup> Para além de uma ação subsidiária para corrigir as imperfeições do mercado, a intervenção do Estado na economia assume o papel de ação conformadora.<sup>3</sup> Da crescente intervenção estatal na economia apontam alguns autores para a existência da chamada *constituição econômica*.<sup>4</sup> Citado por Schoueri, Luís S. Cabral de Moncada a define como “os princípios fundamentais que dão unidade à actividade económica geral e dos quais decorrem todas as regras relativas à organização e funcionamento da actividade económica de uma certa sociedade”. A constituição econômica não se exaure no texto constitucional, abrangendo também normas infraconstitucionais. As normas constitucionais que versam sobre a ordem econômica compõe a constituição econômica formal; já a

---

<sup>1</sup> “[...] motivos exclusivamente fiscais determinaram, por exemplo, a política econômica de Charles V; na Inglaterra, até o século XVI, levaram ao domínio de comerciantes estrangeiros sob a proteção do Estado; na França de Colbert, levaram à submissão de todo o país à guilda, e na Prússia do Grande Elector, conduziram ao estabelecimento de artesãos franceses. Tudo isso criou formas econômicas, tipos humanos e situações industriais que sem isso não teriam se desenvolvido dessa maneira. Tudo isso, também, continua a ter efeitos até hoje. Mais do que isso, as medidas fiscais criaram e destruíram indústrias, formas industriais e regiões industriais, mesmo quando essa não era sua intenção, e dessa forma contribuíram diretamente para a construção (e destruição) do edifício da economia moderna e, através dela, do espírito moderno (tradução livre)”. in: SCHUMPETER, Joseph. **The crisis of the tax state**. [S.l.: s.n.], 1991, p. 101.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 79.

<sup>4</sup> “A Constituição Econômica é o ordenamento fundamental de uma comunidade económica, existente numa comunidade estadual ou supra-estadual, assente na participação na satisfação socializada das necessidades, e mediada pelo mercado que liga os empresários, a força de trabalho e as unidades de consumo uns com os outros. Assim como a Constituição política é a ordem fundamental da comunidade política associativamente organizada em estado, a CE [constituição econômica] é a ordem fundamental da comunidade económica.” in: MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição: para o conceito de constituição econômica*. **Boletim de Ciências Económicas**, Coimbra: UC. v. 17, p. 103-175, 1974, p. 120.

constituição econômica material compõe-se de todas as normas, constitucionais ou não, de mesmo conteúdo.<sup>5</sup>

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, os elementos da constituição econômica seriam: i) a definição do tipo de organização econômica; ii) a delimitação de campo entre a iniciativa privada e a pública; iii) a determinação do regime básico dos fatores de produção, capital e trabalho; e, por fim iv) a finalidade atribuída à atividade econômica.<sup>6</sup> O uso da expressão é criticado por alguns autores, como Eros Grau, que veem na expressão a pretensão de “autonomização, no interior da Constituição, de uma Constituição Econômica, supondo a possibilidade de, dentro daquela, isolar-se o econômico de modo que este se desvincule do social, o que não é factível”.<sup>7</sup> Porém, como indica Manuel Afonso Vaz, não é a expressão constituição econômica que se sujeita a reparos, mas sim seu enfoque político. A expressão, em si, fornece “um quadro terminológico simples para significar os princípios jurídicos fundamentais da organização econômica de determinada comunidade política”.<sup>8</sup> Ressalta-se que a ideia de constituição econômica não se desvincula dos demais ordenamentos, como o político, social, etc.

Nas épocas do *laissez faire*, no século XIX, não se admitia a ideia de um Estado interventor. Ao Estado caberia apenas a garantia das liberdades, da propriedade e da segurança. O liberalismo clássico pautava-se no individualismo e na crença na “mão invisível” do mercado, bem como via na intervenção estatal uma ingerência que remontaria aos tempos do absolutismo e das antigas ideias mercantilistas. Nas palavras de José Guilherme Merquior, o “liberalismo clássico, tal como o de Adam Smith, achou que a competição levaria a um mundo quase newtoniano de equilíbrio social”.<sup>9</sup> Os textos constitucionais da época refletiam tal visão, sendo meramente estatutários e prestando-se quase que exclusivamente a organização estatal. Na afirmação de Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “A ideia de Constituição que o século XVIII consagra como imprescindível à reta organização do

---

<sup>5</sup> MONCADA, 2000, apud: SCHOUERI, 2005, p. 80.

<sup>6</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 38. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 294.

<sup>7</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 84.

<sup>8</sup> VAZ, Manuel Afonso. **Direito econômico: a ordem econômica portuguesa**. [S.l.: s.n., 1990], p. 90-1.

<sup>9</sup> MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo: antigo e moderno**. São Paulo: É Realizações, 2016.

Estado descarta do elemento econômico. Sua preocupação é com o “político”, com a estruturação do poder e sua limitação, a bem da liberdade individual”.<sup>10</sup>

No final do século XIX e no começo do XX o Estado pautado pelas ideias econômicas do liberalismo clássico começa a mostrar-se insuficiente para responder às demandas sociais cada vez mais numerosas vindas de setores que não se viam prestigiados por uma atuação fraca do Estado na economia. Já no século XIX algumas leis foram editadas no sentido de intervir nas falhas de mercado, mostrando que a ideia de uma “mão invisível” não se bastava para corrigi-las, e.g., a legislação francesa sobre estabelecimentos insalubres em 1810, sobre trabalho infantil em 1814 e a legislação antitruste americana de 1890. A ideia de uma perfeita abstenção estatal era mais um ideal do que uma realidade.<sup>11</sup>

Com a primeira guerra mundial, muda a relação do Estado com a economia. Se antes a guerra era um fenômeno pontual, de interesse apenas de alguns grupos sociais, ela passa a ser totalitária, *i.e.*, todas as funções estatais são monopolizadas pelo conflito armado. A economia se volta ao conflito, a guerra não se ganha exclusivamente em trincheiras, ela necessita da produção de aparatos bélicos, o que enseja uma regulação forte do Estado na atividade econômica.<sup>12</sup> Os textos constitucionais, antes meramente estatutários e abstendo-se de tratar das questões econômicas, passam a ser mais programáticos, estabelecendo diretrizes, tarefas e fins, bem como passam a determinar a política econômica nacional. Segundo Eros Grau, a “Constituição Econômica que nelas se encerra compreende a enunciação dos fins da política econômica, postulando, na sua conformação, a implantação de uma nova ordem econômica”.<sup>13</sup> Marcam esse novo paradigma as constituições mexicana de 1917, soviética de 1918 e alemã de 1919, a Constituição de Weimar. Muito embora se atribua apenas à última o conceito de constituição econômica, os textos mexicano e russo, apesar de não dedicarem uma parte exclusiva à vida econômica, têm um relevante conteúdo econômico.<sup>14</sup>

A Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos de 1917, considerada a primeira constituição social do mundo moderno, traz a ideia de que toda a terra

<sup>10</sup> FERREIRA FILHO, 2012, p. 291.

<sup>11</sup> GRAU, 2010, p. 24-25

<sup>12</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 455-456.

<sup>13</sup> GRAU, 2010, loc. cit.

<sup>14</sup> MOREIRA, Vital. Economia e constituição: para o conceito de constituição econômica. **Boletim de Ciências Econômicas**. Coimbra: UC, v. 18, 1975, p. 74.

originariamente pertence à Nação, sendo a propriedade privada uma cessão do domínio nacional, trazendo a ideia de uma reforma agrária. A Constituição previa a vedação aos monopólios e a defesa da livre concorrência e também garantia direitos trabalhistas e sociais, como o direito de greve.<sup>15</sup> A Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado, o texto soviético de 1918, fruto da revolução socialista de 1917, previa a abolição da propriedade privada e a nacionalização de toda a indústria, regulando o controle operário e o conselho superior da economia. Posteriormente, em 1924, é que aparecerá a planificação de toda a economia nacional.<sup>16</sup> Apesar de fortemente atuantes na economia, a programaticidade das constituições soviéticas era relativa, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “Na União Soviética, a Constituição veio a ser concebida como um balanço, o registro do alcançado numa etapa”.<sup>17</sup>

Primeira constituição a dedicar uma seção à ordem econômica em seu título “A Vida Econômica”, a Constituição de Weimar<sup>18</sup> garantia a liberdade econômica, mas a condicionava aos limites da justiça social, como previsto em seu art. 151: “A ordem econômica deve corresponder aos princípios da justiça tendo por objectivo garantir a todos uma existência conforme à dignidade humana. Só nestes limites fica assegurada a liberdade econômica do indivíduo”.<sup>19</sup> Ao tempo que garantia a liberdade econômica — propriedade privada, direito de sucessão, etc. — a Constituição de Weimar a condicionava aos limites dos direitos sociais, como o direito ao trabalho e ao seguro social. Cabia ao Estado a distribuição justa do solo e dos bens naturais, bem como se abria a possibilidade da nacionalização de empresas privadas com a sua conseqüente socialização, uma espécie de “propriedade comum” (*Gemein Eigentum*), condicionada a uma administração autônoma de organizações patronais e operárias cuja centralização se daria por uma espécie de “parlamento econômico” (*Reich Wirtschafts Rat*).<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> MOREIRA, 2005, p. 58.

<sup>16</sup> *Ibid.*, loc. cit.

<sup>17</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A idéia de constituição no mundo contemporâneo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 169, p. 12-29, 1987, p. 16.

<sup>18</sup> “Não havia condições sequer para que a Assembleia Constituinte convocada para estabelecer um novo quadro constitucional se reunisse em Berlim, a capital. Por isso, reuniu-se ela em Weimar, de passado intelectual, em que se cultivava (e ainda se cultiva) a figura de Goethe.” in: Id. **Direitos humanos fundamentais**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 66.

<sup>19</sup> MOREIRA, op. cit., loc. cit.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 59.



O “modelo” da Constituição de Weimar foi replicado pela maioria das constituições que a precederam, em maior ou menor medida, a maioria dos textos constitucionais contemporâneos contém, de forma dispersa (e.g., o texto francês de 1946) ou em um capítulo específico (e.g., o italiano de 1947), disposições sobre a ordem econômica nacional. Cita-se também a reforma constitucional de 1947 na Confederação Helvética, em que foram introduzidas à lei fundamental daquele país, disposições programáticas de caráter econômico.<sup>21</sup>

## 2.2 A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Pode-se dizer que a Constituição do Brasil de 1934 foi a primeira Constituição a tratar expressamente da ordem econômica brasileira; os textos que a antecederam — a imperial de 1824 e a republicana de 1891 — não continham disposições dedicadas a economia. A Constituição de 1934 continha disposições semelhantes ao texto de Weimar, garantindo a liberdade econômica nos limites da “ordem econômica” que se organizaria “conforme os princípios da justiça de modo a que possibilite a todos existência digna”. Além disso, abria-se a possibilidade da nacionalização e da intervenção nas empresas privadas e trazia disposições a respeito dos direitos dos trabalhadores.<sup>22</sup>

Todos os textos que se seguiram, em maior ou menor medida, trataram do fenômeno econômico. A Constituição de 1988 foi a primeira dos textos nacionais a trazer em separado um título referente a ordem econômica e financeira e outro a ordem social, respectivamente os títulos VII e VIII, dos arts. 170 a 230. Segundo Eros Grau, “a alusão a uma e a outra, além de injustificada, conduz a ambigüidades”.<sup>23</sup> Voltando-se ao título que dispõe expressamente sobre a ordem econômica, dispõe o *caput* do art. 170 da Constituição que a “ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, *i.e.*, a ordem econômica tem como *fundamento* a valorização do trabalho humano e a livre

---

<sup>21</sup> MOREIRA, 1975, p. 58-65.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 61.

<sup>23</sup> GRAU, 2010, p. 69.

iniciativa, também presentes como objetivos fundamentais da república no art. 1º, e tem como *finalidades* a construção da existência digna nos ditames da justiça social. Nas palavras de João Bosco Leopoldino da Fonseca: “Para que os fundamentos sejam concretizados e para que os fins sejam alcançados, necessário se faz adotar alguns princípios norteadores da ação do Estado”.<sup>24</sup>

Os princípios da ordem econômica previstos nos incisos do art. 170 são: i) a soberania nacional; ii) a propriedade privada; iii) a função social da propriedade; iv) a livre concorrência; v) a defesa do consumidor; vi) a defesa do meio ambiente; vii) a redução das desigualdades regionais e sociais; viii) a busca do pleno emprego; e ix) o tratamento favorecido para as empresas nacionais de pequeno porte. Em seu parágrafo único, assegura “a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”. As disposições econômicas não se exaurem no referido artigo; podendo compreender também, como aponta Eros Grau, os arts. 1º, 3º, 7º a 11, 201, 202, 218 e 219, a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; a liberdade de associação profissional ou sindical; o direito de greve; a justiça social; a soberania nacional; e a integração do mercado interno ao patrimônio nacional.<sup>25</sup>

Como afirma Diogo de Figueiredo Moreira Neto, tais princípios referem-se à fundamentos, princípios e finalidades. Ainda segundo o autor, em relação à ordem econômica constitucional se deve considerar o seu aspecto ontológico (o que ela é), o axiológico (os valores que adota) e o teleológico (os resultados que persegue). Em relação ao aspecto ontológico, este compreende os fundamentos econômicos, a livre iniciativa, o trabalho e a propriedade; o axiológico define os princípios norteadores da atividade interventiva do Estado: a soberania, a livre concorrência e a função social da propriedade; por fim, o aspecto teleológico indica os resultados a ser alcançados: a existência digna da pessoa humana, a sua defesa enquanto consumidor, a proteção do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e

---

<sup>24</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014.

<sup>25</sup> GRAU, 2010, p. 195.

sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas nacionais de pequeno porte.<sup>26</sup>

Na ação direta de inconstitucionalidade n. 1,095, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) perante o Supremo Tribunal Federal, arguindo a inconstitucionalidade de lei paulista que assegurava aos estudantes regularmente matriculados em estabelecimentos de ensino de primeiro, segundo e terceiro graus, existentes em São Paulo, o pagamento de meia-entrada do valor efetivamente cobrado para o ingresso em diversos estabelecimentos culturais, por ferir a livre iniciativa, fundamento constitucional supracitado, por tratar-se de indevida intervenção do estado-membro no domínio econômico, decidiu a corte pela improcedência da ação, visto ser admissível afastar tal fundamento em nome de certos princípios. Transcreve-se parte do voto do ministro Eros Grau:

É certo que a ordem econômica na Constituição de 1988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade.<sup>27</sup>

Tem-se, portanto, que a ordem econômica constitucional funda-se em certos princípios de caráter ontológico (como a livre iniciativa), para que, por meio dos princípios de caráter axiológico (como a livre concorrência), se alcance seu objetivo, *i.e.*, "a construção da existência digna nos ditames da justiça social", legitimando a intervenção estatal na economia.

### 2.3 INTERVENÇÃO ECONÔMICA E EXTRAFISCALIDADE

A intervenção do Estado na atividade econômica difere da simples atuação estatal, pois, como afirma Eros Grau, a intervenção compreende a ação para além

<sup>26</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014.

<sup>27</sup> STF. **ADI 1.950 / SP**, rel. min. Eros Grau, j. 03/11/2005, P, DJ de 02/06/2006.

da esfera pública, a atuação no campo privado, *i.e.*, ao prestar ou regular a prestação de serviços públicos<sup>28</sup> tem-se atuação estatal e não intervenção.<sup>29</sup> Segundo Fábio Nusdeo, os motivos para a intervenção estatal na economia são as falhas de mercado e os objetivos da política econômica. O primeiro teria um caráter negativo “por ter como finalidade reparar um mau funcionamento operacional”; o segundo teria caráter positivo, “almejando implantar novos resultados, melhores ou mais desejáveis, do que seria de se esperar do desempenho normal do sistema, ainda quando corrigidas as suas inoperacionalidades”.<sup>30</sup>

O autor ainda define as cinco principais falhas do mercado, que são i) a mobilidade dos fatores, falha de origem física ou cultural; ii) o acesso à informação, falha de origem legal; iii) a concentração econômica, falha de estrutura; iv) as externalidades, falha de sinal; e v) o suprimento de bens coletivos, falha de incentivo.<sup>31</sup> Segundo Paulo Caliendo, as duas grandes falhas do mercado são: i) a exclusividade de bens públicos (não rivais, visto que um agente pode consumir sem reduzir o consumo de outros agentes); e ii) a presença de fatores externos, *i.e.*, externalidades. Tais falhas maculam a necessidade de eficiência e equidade do mercado, podendo ser “corrigidas” pela ação estatal.<sup>32</sup>

No texto constitucional, os dispositivos que apontam para a intervenção estatal são o art. 172, que trata do capital estrangeiro, o 173, que trata da atuação direta do Estado na economia seu § 1º trata do regime jurídico das empresas públicas e sociedades de economia mista que explorem atividade econômica de

<sup>28</sup> “Serviço público, diremos, é atividade indispensável à consecução da coesão social. Mais: o que determina a caracterização de determinada parcela da atividade econômica em sentido amplo como serviço público é a sua vinculação ao interesse social.” in: GRAU, 2010, p. 128

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 91-2.

<sup>30</sup> “Começa-se, assim, a falar na intervenção do Estado na economia, ou no domínio econômico, e aceitá-la, desde que cercada das indispensáveis cautelas para limitá-la ao estritamente necessário, a fim de suprir as disfunções maiores do sistema. No entanto, o debate em torno dessas imperfeições, aceso no período entre as duas guerras mundiais e mesmo depois, ao invés de inquinarem definitivamente o mercado como base para a organização econômica e decretar a sua falência, concluiu por mantê-lo, ao reconhecer os seus indiscutíveis méritos. Levou, porém, ao surgimento de um outro centro decisório paralelo: o Estado. Este, até então visto como um mero interventor, passa a ter sua presença reclamada como um agente habitual. Aqueles setores da economia, insuscetíveis de equacionamento pelo mercado, deverão necessariamente ser atendidos pela ação coletiva. Isto não significa deva ela agir contra o mercado, mas, pelo contrário, em harmonia com ele, suprimindo-lhe as deficiências, sem lhe tolher as condições de funcionamento. E mais, dar-lhe condições de operacionalidade e viabilidade, legitimando-o”. In: NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 4. ed., São Paulo: RT, 2008, p. 158-59.

<sup>31</sup> *Ibid.*, loc. cit.

<sup>32</sup> CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. Conceito e Aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno (Ed.). **Princípios de direito financeiro e tributário: Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 517.

produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, por fim, o art. 174 reconhece o Estado como agente normativo e regulador da economia. A intervenção na economia pode se dar de forma direta ou indireta. Na sua forma direta o Estado atua como agente econômico, já na intervenção indireta o Estado assume papel regulador e fiscalizador.<sup>33</sup>

A intervenção direta na economia só se justifica “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”, posto que a ordem econômica brasileira se fundar na livre iniciativa, *i.e.*, só atuará o Estado na economia de forma subsidiária em face da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, como afirma Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “duas largas hipóteses”, ainda segundo o autor:

A iniciativa estatal poderá ter lugar em duas — largas — hipóteses: quando necessário para a segurança nacional ou quando necessário ao atendimento de “relevante interesse coletivo”, na forma da lei. Isto significa que, apesar de reconhecida a primazia da iniciativa privada, caberá a atuação do Estado como empresário onde o legislador, numa decisão política, entender existir um “relevante interesse coletivo”. Não há, pois, garantia segura e efetiva contra o avanço da estatização na economia.<sup>34</sup>

Como afirma Eros Grau, a intervenção pode se dar de quatro formas: i) intervenção por absorção; ii) intervenção por participação; iii) intervenção por direção; e iv) intervenção por indução. No primeiro e segundo casos, se dá *no* domínio econômico, atuando o Estado como agente econômico em monopólio estatal (absorção) ou em concorrência com os demais entes privados (participação). No terceiro e no quarto casos, intervirá o Estado *sobre* o domínio econômico, por indução ou direção, *i.e.*, ao intervir diretamente atua o Estado *no* domínio econômico e ao intervir indiretamente atua *sobre* o domínio econômico. Quanto à intervenção sobre o domínio econômico, ela se dará por direção através de comandos imperativos e cogentes, ordens ou proibições, como é o caso do tabelamento ou congelamento de preços, ou por indução, normas dispositivas que dão ao agente a oportunidade de escolha em face de alguma vantagem (*e.g.*, redução ou isenção de tributo, preferência à obtenção de crédito, subsídio) ou desvantagem (*e.g.*, onera por

<sup>33</sup> FONSECA, 2014, capítulo 5, 9.

<sup>34</sup> FERREIRA FILHO, 2012, p. 303.

imposto elevado determinados comportamentos, como no caso da importação de certos bens).<sup>35</sup>

Como indica Paulo Caliendo, "a política fiscal deve procurar a assunção de três objetivos", a saber: i) financiar as despesas públicas; ii) controlar a economia; e iii) organizar o comportamento dos agentes econômicos. O primeiro objetivo, função primordial das finanças públicas, liga-se à questões como o tamanho do Estado, a promoção indireta de direitos fundamentais, etc.; em seu segundo objetivo, pode influenciar demais fatores econômicos, como o emprego, a renda, a inflação, o crescimento, entre outros; seu último objetivo é a promoção direta de direitos fundamentais, como o incentivo à poupança, ao investimento, à distribuição de renda ou de moradia, um sistema econômico sustentável, entre outros.<sup>36</sup>

Entende-se, portanto, por *fiscalidade* a função arrecadatória da tributação e por *extrafiscalidade* suas funções para além da arrecadação, *i.e.*, ponderações do legislador e do aplicador dos efeitos sociais e econômicos da norma tributária. Na definição de Schoueri, por extrafiscalidade entende-se "as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público",<sup>37</sup> ainda nas suas palavras:

De um lado, por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação. Fosse irrelevante ou indesejada a receita proveniente dos chamados "impostos extrafiscais", não haveria porque o constituinte contemplá-la. Por outro lado, a mera decisão, da parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito sócio-econômico de sua decisão.<sup>38</sup>

Segundo Benvonutto Griziotti — citado por José Souto Maior Borges —, as "funções acessórias de caráter social" se manifestam na própria natureza do tributo (*e.g.*, o imposto sobre grandes fortunas), na sua estrutura (*e.g.*, as alíquotas diferenciadas em face da essencialidade do produto) e destinação (*e.g.*,

---

<sup>35</sup> GRAU, 2010, p. 146-147.

<sup>36</sup> CALIENDO, 2006., p. 518.

<sup>37</sup> SCHOUERI, 2005, p. 33,

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 16.

contribuições de natureza social). Entende-se também que tal manifestação também se dá pelo método de arrecadação, e.g., substituição tributária, e através de obrigações acessórias. Ainda segundo Griziotti, os objetivos da exação extrafiscal seriam: i) a proteção econômica; ii) a proteção demográfica;<sup>39</sup> iii) a proteção social; iv) a redistribuição; v) a prevenção; e vi) a repressão.<sup>40</sup>

A tributação, como forma de intervenção econômica, só se manifesta como intervenção *sobre* domínio econômico (indireta) e por indução (normas tributárias indutoras<sup>41</sup>), nunca por direção. Como afirma Diego Bomfim, “é possível correlacionar o modelo repressor do direito com a intervenção por direção do Estado sobre o domínio socioeconômico”,<sup>42</sup> *i.e.*, não se pode obrigar o contribuinte à prática do fato gerador de algum tributo sem se incorrer em conduta confiscatória.<sup>43</sup>

Exemplo são as altas alíquotas de IPI para os cigarros que, mesmo chegando a 66,7%,<sup>44</sup> além de outros tributos, não configuram confisco, pois tal valor não inviabiliza o mercado, não parecendo ser o caso de que tais alíquotas apenas servem para encher os cofres públicos. Exemplo também é a proibição do amianto, devido ao seu caráter nocivo, através de leis estaduais, em vez de se praticar uma tributação excessiva, o que seria confiscatório, proíbe-se o seu uso. Cita-se também o tratamento diferenciado e simplificado de recolhimento do ICMS para as empresas de pequeno porte e microempresas previsto na alínea “d” do inciso III do art. 146 da Constituição, e a previsão em seu parágrafo único que dispõe sobre o regime unificado de arrecadação de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais; bem como a previsão constitucional para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico, como a CIDE-combustíveis, prevista no § 4º do art. 177 do texto constitucional. No capítulo referente à política urbana, dispõe o art. 182, § 4º, inciso II, sobre o IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial

---

<sup>39</sup> Antigamente eram comuns medidas fiscais objetivando o controle populacional e combate ao celibato. Nos dias atuais, tais medidas seriam impertinentes, além de inconstitucionais.

<sup>40</sup> GRIZIOTTI, [19--], apud: BORGES, 1998, p. 59-61.

<sup>41</sup> “Normas tributárias indutoras não se identificam por critérios teleológicos, mas a partir de sua função. Trata-se de um aspecto das normas tributárias. no qual se destaca uma de suas funções, a indutora. O corte assim efetuado na norma tributária (primária) permite a construção do próprio objeto do estudo como uma norma, na qual se identificam hipótese e consequência”. In: SCHOUERI, op. cit, p. 355.

<sup>42</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 100.

<sup>43</sup> SCHOUERI, 2005, p. 79.

<sup>44</sup> RFB. Subsecretaria de Fiscalização. **Tributação**, imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente sobre os cigarros. Publicado em 26/03/2015, 11h15min, última modificação em 15/07/2016, 10h40min. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao/>

urbana) progressivo em caso de subutilização ou inutilização do solo urbano, igual medida se dá no ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural), pelo disposto no inciso I do § 4º do art. 153.



### 3 TRIBUTAÇÃO E LIVRE CONCORRÊNCIA

#### 3.1 O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

A livre concorrência ou a livre competição entre os sujeitos do mercado é condição essencial para a existência de uma economia de mercado, segundo Vital Moreira, é o “princípio fundamental da economia liberal”.<sup>45</sup> Na primeira metade do século XIX, com o porte reduzido das empresas se fazia desnecessária a intervenção estatal para garantir o ambiente concorrencial. Tal situação não se manteve, com a revolução industrial e o conseqüente crescimento das empresas, bem como com os processos de concentração econômica,<sup>46</sup> certos agentes de mercado passaram a serem caracterizados como oligopólios ou até mesmo monopólios. Passaram então alguns agentes, utilizando-se do poder de mercado advindo da concentração, a manipular as variáveis de preços e quantidade, objetivando a ampliação dos lucros com o conseqüente agravamento do processo de concentração. Dessa situação nascem as legislações antitruste, primeiramente do Canadá e, logo após, em 1890, nos Estados Unidos com o *Sherman Act*; diversos países adotaram legislações semelhantes, entre eles o Brasil.<sup>47</sup>

Segundo Carlos Ragazzo, a “concorrência aumenta a eficiência alocativa, a eficiência produtiva e a capacidade de inovação dos mercados”. A eficiência alocativa consiste na disposição de bens e serviços na exata proporção de quantidade e preço que os consumidores estão dispostos a pagar, a relação entre oferta e demanda; a eficiência produtiva diz respeito à capacidade dos agentes econômicos de produzir e de distribuir a custos mais baixos.<sup>48</sup> Como indica José

---

<sup>45</sup> MOREIRA, 1975, p. 77.

<sup>46</sup> “Com o acelerar-se da revolução industrial, em um número crescente de setores algumas unidades lograram antecipar-se às outras em obter as vantagens de redução de custos pelo aproveitamento das economias de escala. Mas isto implicou a elevação substancial de seu volume de produção e de vendas e, conseqüentemente, a redução do volume produzido pela demais. Estas últimas viam-se gradualmente expelidas do mercados por não poderem concorrer com os preços e mesmo a qualidade das primeiras, que acabaram por se ver sozinhas no mercado, tornando insubsistente o pressuposto da atomização, base da concorrência. Estava, assim, instalado o processo de oligopolização de inúmeros setores da economia.” in: NUSDEO, 2006, p. 151-152.

<sup>47</sup> RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência. **Scientia Iuris**, Londrina: UEL, v. 10, p. 83-96, 2006, p. 87-88.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p, 85.

Luis Ribeiro Brazuna, os pressupostos da concorrência perfeita são i) a atomização dos agentes econômicos ii) a existência de ampla mobilidade dos fatores de produção; iii) a homogeneidade dos produtos; iv) pleno acesso às informações tanto para vendedores quanto para consumidores; v) a ausência de economias de escala; e vi) a ausência de externalidades,<sup>49</sup> como afirma Brazuna:

Em um cenário de concorrência perfeita, no qual nenhum dos agentes tem poder de mercado para ditar unilateralmente preços e quantidades a serem ofertadas, seria possível admitir que esses preços e essas quantidades surgiriam naturalmente da conjugação das forças econômicas (sistema de preços), de tal maneira que as ações individuais de um comprador ou vendedor jamais teriam impacto relevante sobre esse processo, gerando-se uma alocação eficiente dos recursos econômicos".<sup>50</sup>

Para Ricardo Seibel de Freitas Lima, três são as dimensões do princípio da livre concorrência: i) liberdade de ação concorrencial; ii) igualdade de condições competitivas; e iii) regularidade de exercício da posição jurídica no mercado.<sup>51</sup> Como afirma Eros Grau: “A livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído — ‘livre jogo das forças de mercado, na disputa de clientela’ — supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal”. Ainda segundo Eros Grau, a liberdade concorrencial pode se dividir em: i) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal; ii) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência; e iii) por fim, a *neutralidade* do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes.<sup>52</sup> Dessa forma, decorre da observância ao princípio da livre concorrência a necessidade de igualdade de condições entre os concorrentes que, por sua vez, impõe ao Estado o dever de neutralidade perante o fenômeno concorrencial e, conseqüentemente, a neutralidade concorrencial da tributação.

Por neutralidade concorrencial da tributação não se deve entender um “tributo neutro”, *per capita*, incompatível com a capacidade contributiva, mas sim, como afirma Schoueri: “cabe ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas

<sup>49</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação**: à luz do art. 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 66 (Série doutrina tributária, vol. II).

<sup>50</sup> *Ibid.*, p. 66.

<sup>51</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever da neutralidade tributária**. 143f. Dissertação (mestrado), Faculdade de Direito, UFRGS, 2005, p. 89.

<sup>52</sup> GRAU, 2010, p. 205-211.

medidas, 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”,<sup>53</sup> *i.e.*, a neutralidade (imparcialidade) do Estado (e da tributação) em face do fenômeno concorrencial. Segundo Ricardo Seibel de Freitas Lima: “A preservação pelo Estado da neutralidade da tributação em relação à competição, visando a manter a igualdade de condições competitivas no mercado, é uma forma de concretizar o princípio da livre concorrência”.<sup>54</sup> Ainda segundo o autor, quatro são os instrumentos de que dispõe o Estado para garantir o princípio da livre concorrência em face da tributação: i) o poder de tributar certos fatos e situações e o correspondente poder de promover desonerações tributárias, na forma prevista pelos artigos 153 a 156 da Constituição; ii) a possibilidade de se fazer cumprir as leis, além do direito de, enquanto pessoa jurídica de direito público, utilizar-se do Poder Judiciário, como assegura o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição; iii) o estabelecimento, por lei, de critérios especiais de tributação, para prevenir desequilíbrios na livre concorrência, como prevê o art. 146-A da Constituição; e iv) a intervenção disciplinadora na economia, como agente normativo e regulador, para reorganizar a ordem, promover seus princípios de funcionamento ou reprimir o abuso do poder econômico, na forma dos arts. 173, § 4º, e 174, da Constituição,<sup>55</sup> nas palavras de Luís Eduardo Schoueri: “Encontra-se, pois, firmada a determinação constitucional da atuação positiva do Estado, como motivação para a intervenção econômica, a par da mera correção dos mecanismos do mercado”.<sup>56</sup>

No julgamento de questão ordinária em ação direta de inconstitucionalidade n. 319, que questionava a constitucionalidade do disposto na lei n. 8.039/90 sobre critérios para o reajuste das mensalidades escolares, decidiu o Supremo Tribunal Federal pela sua constitucionalidade visto que em face do princípio da livre concorrência, bem como dos princípios da defesa do consumidor e da redução das desigualdades sociais, conforme os ditames da justiça social, “pode o Estado, por via legislativa, regular a política de preços de bens e de serviços, abusivo que é o poder econômico que visa ao aumento arbitrário dos lucros”.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> SCHOUERI, 2005, p. 250-254.

<sup>54</sup> LIMA, 2005, p.132.

<sup>55</sup> *Ibid.*, loc. cit.

<sup>56</sup> SCHOUERI, 2005, p. 80-86.

<sup>57</sup> STF. **ADI 319 QO / DF**, rel. min. Moreira Alves, j. 03/03/1993, P, DJ de 30/04/1993.

Cita-se também o caso da determinação, através de leis municipais, de distâncias mínimas para a instalação de farmácias e postos de gasolina. No primeiro caso, a prática foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por ferir o princípio da livre concorrência;<sup>58</sup> em relação aos postos de gasolina, as leis foram consideradas constitucionais,<sup>59 60</sup> pois a medida visava a preservar outros bens. Diante disso, foi editada a súmula vinculante 49, versando que: “Ofende o princípio da livre concorrência lei municipal que impede a instalação de estabelecimentos comerciais do mesmo ramo em determinada área”.

Tem-se, portanto, que o princípio da livre concorrência, informador da ordem econômica, previsto no inciso IV do art. 170 da Constituição, pressupõe a repressão ao abuso do poder econômico, garantindo a competição em condições de igualdade, observando o dever de neutralidade concorrencial do Estado.

### 3.2 LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA

Como já colocado, a ordem econômica *fundase* na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por *finalidades* assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados certos princípios, como a livre concorrência, princípio de caráter axiológico, *i.e.*, valorativo. Ou seja: a livre concorrência é um meio para que, através da livre iniciativa, se alcance a existência digna de todos. Como afirma Diego Bomfim: “O princípio da livre concorrência, nessa linha, tomando a existência da livre iniciativa, conforma a ordem econômica constitucional, entendida como uma ordem que protege a livre iniciativa, desde que não maculada a livre concorrência”.<sup>61</sup>

Além de fundamento da ordem econômica, o valor social da livre iniciativa é fundamento do próprio Estado democrático de direito, conforme dispõe o art. 1º, inciso IV, da Constituição. Em sentido amplo, a liberdade é considerada como um valor supremo do Estado democrático de direito, conforme o preâmbulo constitucional, além de ser direito inviolável conforme o *caput* do art. 5º da

<sup>58</sup> STF. **ADI 2.327 / SP**, rel. min. Gilmar Ferreira Mendes, j. 08/05/2003, DJ de 22/08/2003.

<sup>59</sup> Cf. STF. **RE 204.187 / MG**, rel. min. Ellen Gracie, j. 16/12/2003, DJ de 02/04/2004.

<sup>60</sup> Cf. STF. **RE 235.736 / MG**, rel. min. Ilmar Galvão, j. 21/03/2000, DJ de 26/05/2000.

<sup>61</sup> BOMFIM, 2010, p 176.

Constituição. Em sentido estrito, desdobra-se, na Constituição: na legalidade, art. 5º, inciso II; na liberdade de consciência e de crença, arts. 5º, inciso VI, e 150, inciso VI, alínea “b”; no livre exercício de trabalho, ofício ou profissão, art. 5º, inciso XIII; na liberdade de locomoção, art. 5º, inciso XV; na liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar, art. 5º, inciso XVII; na garantia do devido processo legal para haver a privação da liberdade, art. 5º, incisos LIV e LXVI; na garantia do *habeas corpus*, art. 5º, inciso LXVIII; na liberdade de cátedra, art. 206, inciso II; na liberdade de imprensa, art. 220, parágrafos 1º e 2º; além da livre iniciativa, arts. 1º, inciso IV, 170, *caput*, e parágrafo único.

Basicamente, a livre iniciativa constitui-se na liberdade do exercício lícito de atividade econômica sem maiores embaraços do Estado, quando estes não forem justificados/ bem como a liberdade de trabalho, ofício ou profissão. Não sendo um valor em si, pauta-se o fundamento em certos princípios a fim de se construir à todos a existência digna. Como afirma Miguel Reale, a livre iniciativa “é a projeção da liberdade individual no plano da produção, da circulação e da distribuição das riquezas, assegurando não apenas a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, mas também a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados”.<sup>62</sup> Tal fundamento origina-se do édito de Turgot, na França, de 9 de fevereiro de 1776, e do decreto *d’Allarde*, de 2 a 17 de março de 1791, cujo art. 7º determinava que, a partir de 1º de abril daquele ano, seria livre a qualquer pessoa a realização de qualquer negócio ou exercício de qualquer profissão, arte ou ofício que lhe aprouvesse, sendo contudo ela obrigada a se munir previamente de uma patente (imposto direto), a pagar as taxas exigíveis e a se sujeitar aos regulamentos de polícia aplicáveis. Alguns meses depois, pela lei Le Chapelier, decreto de 14 a 17 de junho de 1791, proibia-se todas as espécies de corporações.<sup>63</sup> Vê-se que o liberalismo clássico, muito embora pautado em um ideal de individualismo e abstenção estatal na economia, necessitava da intervenção estatal para alcançar seus objetivos, ligando-se sempre à legalidade.

Tendo sido contemplada na encíclica *Mater et Magistra*, do Papa João XXIII — “no campo econômico, a parte principal compete à iniciativa privada dos cidadãos, quer ajam em particular, quer associados de diferentes maneiras a

<sup>62</sup> REALE, Miguel. Medidas provisórias - choque na economia - controle de preços - liberdade empresarial - penalidades e discricionariedade. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, v. 91, p. 68-75, 1989, p. 68.

<sup>63</sup> GRAU, 2010, p. 205.

outros”<sup>64</sup> — a livre iniciativa, como afirma Eros Grau: “não é tomada, enquanto fundamento da República Federativa do Brasil, como expressão individualista, mas sim no quanto expressa de socialmente valioso”,<sup>65</sup> *i.e.*, o fundamento não é mera afirmação da liberdade individual, pautando-se em certos princípios. Ainda segundo o autor: “Inúmeros sentidos, de toda sorte, podem ser divisados no princípio, em sua dupla face, ou seja, enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência”. Quanto à liberdade de comércio de indústria, esta pode ser dividir em: i) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado; e ii) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei.<sup>66</sup>

Diferentemente das épocas do *laissez faire*, a livre concorrência não é apenas uma garantia individual em face da livre iniciativa (liberdade de indústria e comércio). Esta deve ser um meio (uma “liberdade pública”, como afirma Eros Grau) para, através da livre iniciativa, alcançar-se o bem de todos.

### 3.3 LIVRE CONCORRÊNCIA E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A livre concorrência, como já colocado, pressupõe a desigualdade ao final, porém, a partir de um quadro inicial de igualdade jurídico-formal. Como afirma Carlos Ragazzo, “o objetivo da livre concorrência é preservar o processo de competição e não os seus competidores”.<sup>67</sup> A igualdade, em sentido amplo, está prevista no texto constitucional já em seu preâmbulo, como fundamento do Estado de direito. Já o art. 5º, *caput*, assegura que “todos são iguais perante a lei”, sendo garantido a todos o direito à igualdade, já o inciso I do mesmo artigo reafirma que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”; por sua vez, é vedado, pelo disposto no art. 19, inciso III, “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”. Na afirmação de Roque Antônio Carrazza: “o princípio da igualdade é próprio da estrutura do nosso regime constitucional; sua violação importa em quebra de todo o sistema jurídico”.<sup>68</sup> A

---

<sup>64</sup> FERREIRA FILHO, 2012, p. 299.

<sup>65</sup> GRAU, *op. cit.*, p. 202.

<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 205-206.

<sup>67</sup> RAGAZZO, 2006, p. 86.

<sup>68</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **O princípio da igualdade**, [S.l.: s.n., ca. 2000], p. 338-339.

igualdade perante a lei pressupõe que os indivíduos apenas poderão ser diferentes havendo justificativa para tal, *i.e.*, pessoas em situações equivalentes não devem ser desequiparadas.

Para Humberto Ávila, três são as dimensões da igualdade, a saber: i) como princípio, pois demanda a busca por um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade; ii) regra, pois delinea a atuação do legislador e do administrador; e iii) postulado, pois exige a avaliação dos sujeitos envolvidos a fim de determinar situações pertinentes de desequiparação ou de igual tratamento.<sup>69</sup> Ainda segundo Ávila, três são os elementos essenciais do *princípio* da igualdade, princípio cuja “função de suporte axiológico e semântico que exerce com relação aos outros princípios constitucionais sobre os quais atua”, a saber: i) relação entre sujeitos; ii) critério diferenciador; e iii) finalidade a que serve o critério.<sup>70</sup>

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, há ofensa ao princípio da igualdade quando a norma: i) singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada; ii) adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas; iii) atribui tratamentos jurídicos diferentes e atenção a fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; iv) supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente; e v) a sua interpretação extrai distinções, *discrimens*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita,<sup>71</sup> *i.e.*, além da necessária *pertinência lógica* entre o critério de discriminação e a desequiparação pretendida, esta deve pautar-se pelos ditames constitucionais.

A igualdade tributária, igualdade em sentido estrito, expressa-se no texto constitucional através do inciso II do art. 150, dispondo que: “Sem prejuízo de outras

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7. ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 101.

<sup>70</sup> Id. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407.

<sup>71</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 47-48.

garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Bem como dispõe os arts. 151, inciso I, e 152 sobre a uniformidade tributária entre as regiões do país. Como afirma Ricardo Seibel de Freitas Lima: “Em se tratando de tributação, a finalidade a ser alcançada, é, em princípio, a finalidade fiscal, [...] identificada a finalidade a ser alcançada, é possível determinar o critério especificador da igualdade, que, no caso, é a capacidade contributiva”.<sup>72</sup>

A capacidade contributiva, medida da justiça fiscal e da igualdade tributária, está prevista no § 1º do art. 145 do texto constitucional, dispondo que “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”. O dever de observar a capacidade contributiva traz a consequência de, nas palavras de Humberto Ávila: “se os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica, é porque o substrato econômico na hipótese de cada imposto é pressuposto pela própria Constituição”, *i.e.*, só poderão ser tributados a “renda, patrimônio ou consumo, que sejam indicativas (fatos-signos presuntivos) de expressão econômica”.<sup>73</sup>

A expressão “sempre que possível” no referido dispositivo indica que nem sempre é possível aferir o “caráter pessoal” (subjetivo) da capacidade contributiva, por isso fala-se em capacidade contributiva objetiva ou subjetiva. Subjetivamente, dá-se na possibilidade de individualizar a imposição fiscal; já objetivamente dá-se quando não é possível a avaliação individualizada do fato, como nos chamados impostos indiretos, são as palavras de Héctor Villegas:

*En otros casos, la exteriorización es mediata, ya que las circunstancias o situaciones objetivas que se tienen en cuenta, hacen solamente presumir un determinado nivel de riqueza pero con un nivel de aproximación inferior a*

<sup>72</sup> LIMA, 2005, p. 79.

<sup>73</sup> ÁVILA, 2005, p. 416.



*los casos de exteriorización inmediata (son indicios). Así, la producción de venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son signos indiciarios de capacidad contributiva.*<sup>74</sup>

Como afirma Humberto Ávila: “O essencial é que a expressão não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.<sup>75</sup> Exemplo é a previsão na Constituição, nos arts. 153, § 3º, inciso I, para o IPI, e 155, § 2º, inciso III, para o ICMS, da seletividade, prevendo que as alíquotas sejam graduadas nos tributos indiretos de acordo com a essencialidade dos produtos. Apesar da expressa previsão constitucional, e no caso do ICMS parecer que o constituinte deu uma “opção” ao legislador (poderá ser seletivo), entende-se, que em face do princípio da igualdade, não é razoável que outros tributos indiretos (ou mesmo as taxas) não observem a essencialidade dos produtos e serviços para a sua graduação. É de se notar que certos produtos, muito embora essenciais, como a gasolina, podem ter alíquotas diferenciadas em observância a outros valores, como a defesa do meio ambiente. A capacidade contributiva, portanto, não é o único motivo para o *discrímen* tributário. Segundo Luís Eduardo Schoueri: “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”.<sup>76</sup>

Ricardo Seibel de Freitas Lima aponta os possíveis fatores de desequilíbrios concorrenciais causados pela desigualdade tributária: i) as concessões de incentivos e benefícios fiscais e financeiros; ii) o exercício de atividade econômica por detentores de imunidade tributária; iii) a sonegação fiscal causada pela informalidade; iv) a inadimplência tributária contumaz; e v) o tratamento tributário diferenciado para as importações.<sup>77</sup> Como exemplo tem-se o caso das distribuidoras de combustíveis que obtiveram vantagens competitivas devido a uma liminar obtida referente ao recolhimento das contribuições ao programa de integração social e para

<sup>74</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 7. ed., Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 77.

<sup>75</sup> ÁVILA, op. cit., p. 423.

<sup>76</sup> SCHOUERI, 2005, p. 291.

<sup>77</sup> LIMA, 2005, p. 91-92.

o financiamento da seguridade social (PIS e COFINS), beneficiando-se da alíquota zero própria do regime monofásico desse tributo, o que possibilitou a essas empresas ofertarem preços melhores em relação aos concorrentes. No caso, o Supremo Tribunal Federal analisando questão de ordem em mandado de segurança interposto em face de decisão monocrática do presidente da corte, que havia concedido e depois revogado suspensão de segurança requerida pela União para desautorizar a referida liminar, decidiu o tribunal pleno pela concessão da liminar, transcreve-se parte do voto da ministra Ellen Gracie:

[...] a situação de privilégio acarreta desestruturação do mercado de combustíveis ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis, junto à refinaria, por preço inferior ao que é cobrado às demais empresas do setor, em afronta ao princípio da livre concorrência.<sup>78</sup>

Tratando da imunidade recíproca, no caso de operações de importação de bens realizadas por municípios, decidiu o Supremo Tribunal Federal que “Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influenciando negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência”.<sup>79</sup>

Ainda sobre as imunidades, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), em processo administrativo movido pelo Sindicato do Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos do Rio Grande do Sul (Sinprofar) em face do Serviço Social da Indústria (SESI), alegando haver deslealdade concorrencial no fato do SESI ostentar farmácias podendo praticar preços inferiores aos de mercado devido a imunidade tributária sobre seus bens, serviços e patrimônio por ser entidade de assistência social, decidiu não haver prejuízos concretos à livre concorrência pois, como apontado pelo conselho, não havia pelo SESI a prática de preços predatórios para sufocar a concorrência e monopolizar o mercado, além do número insignificante de farmácias; não havendo, portanto, elementos que evidenciam o desequilíbrio concorrencial.<sup>80</sup> Situação semelhante foi analisada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que o fisco pleiteava a suspensão

<sup>78</sup> STF. **MS 24.159 QO / DF**, rei. min. Ellen Gracie. j. 16/06/2002, P, DJe de 31/08/2007.

<sup>79</sup> STF. **AI 518.405 AgR**, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 06/04/2010, T2, DJe de 31/10/2003.

<sup>80</sup> CADE. **PA 08012.000668/1998-06**, rel. Roberto Augusto Castellanos Pfeiffer, DOU de 15/01/2004.

da imunidade de um hospital sob o argumento de que a atividade desenvolvida pela entidade imune ofenderia o princípio da livre concorrência. Entendeu o Conselho que “A ofensa a este deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional”.<sup>81</sup> Na afirmação de Luís Eduardo Schoueri: “Apreende-se, do caso, a lição de que o princípio da livre concorrência, conquanto possa ser afetado por regimes tributários diferenciados, requer uma análise concreta, com a análise dos mercados afetados e dos efeitos das medidas”.<sup>82</sup>

Não deve se confundir, portanto, a violação do princípio da livre concorrência apenas com a desigualdade entre competidores. O fator de desequilíbrio deve ser suficiente para oferecer riscos efetivos ao ambiente concorrencial, a igualdade é *pressuposto* para a livre concorrência, mas não seu objetivo.

### 3.3.1. O Paradigmático Caso da Fábrica American Virginia

No referido caso, a fábrica tabagista American Virginia, em face da contumaz inadimplência das obrigações tributárias referentes ao IPI (imposto sobre produtos industrializados), foi submetida à processo fiscal pela Receita Federal, a fim de serem averiguadas as suas condições para a manutenção do seu registro especial, condição necessária para a produção de cigarros, conforme previsto no art. 2º, inciso II, do decreto-lei n. 1.593/77 — versando que eventual registro especial poderá ser cancelado pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer o não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal. Durante o referido processo fiscal, a Secretaria da Receita Federal concedeu à fábrica o prazo de dez dias para regularização da sua situação fiscal, com “o recolhimento de todos os débitos existentes, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa”.

Diante disso, foi ajuizada pela fábrica, perante a Justiça Federal da 2ª região, medida cautelar preparatória, com o intuito de garantir seu livre exercício de

---

<sup>81</sup> CARF. **Ac. 107-07197**, rel. Octávio Campos Fischer, sessão: 11/06/2003, DOU de 20/10/2003.

<sup>82</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 11, p. 241-271, 2007, p. 250-254.

atividade lícita, alegando que o referido decreto-lei não foi recepcionado pelo atual texto constitucional. A medida cautelar foi deferida e, ajuizada a ação principal, alegando a violação do direito constitucional à liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (arts. 5º, incisos XIII e LIV, e 170, parágrafo único, da Constituição, bem como as súmulas 70, 323 e 547<sup>83</sup> do Supremo Tribunal Federal), teve a fábrica decisão favorável. A União recorreu, tendo sido reformada a sentença pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Decidiu-se, portanto, pela possibilidade de, no caso, se poder afastar a livre iniciativa em face de: i) o fundamento da livre iniciativa não suprime as atividades reguladora e fiscalizadora do Estado; ii) A exigência do registro especial não ofende a Constituição, pois se trata de mercadoria cuja produção, dentro da livre atividade de mercado, sofre drástica interferência estatal, diante dos aspectos econômicos (grande arrecadação) e de saúde pública; iii) o Estado tem o dever de intervir em atividades que se apresentam como danosas ou gravosas à saúde pública; iv) o Estado aceita o desenvolvimento da atividade em comento especialmente pela arrecadação tributária dela decorrente, como contrapartida dos malefícios causados pelo produto comercializado, sendo, portanto, mais do que justificável a exigência de regularidade fiscal para a concessão e manutenção do registro especial. Ademais, a arrecadação tributária decorrente da fabricação do tabaco é imprescindível para que possa arcar com os custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros; e v) o cancelamento dos registros especiais que permitem o funcionamento da fábrica atende aos preceitos constitucionais.<sup>84</sup>

A empresa então interpôs recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal. Antes da interposição do recurso, ajuizou-se medida cautelar<sup>85</sup> perante o Tribunal Regional Federal da 2ª Região visando-lhe atribuir efeito suspensivo, tendo sido concedida pelo tribunal. Porém, em ação cautelar ajuizada no Supremo Tribunal Federal, a medida foi indeferida. Destaca-se parte do voto do ministro Cezar Peluso:

---

<sup>83</sup> STF. **Súmula 70**: "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo". **Súmula 323**: "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos". **Súmula 547**: "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais".

<sup>84</sup> TRF-2. **AC 375.200 / RJ**, rel. des. José Neiva, j. 26/09/2006, T3, DJU de 02/10/2006.

<sup>85</sup> TRF-2. **MC 2006.0201.011408-5 / RJ**, [ca, 2006].

Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me de todo compatível com o ordenamento limitar a liberdade de iniciativa a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da livre concorrência e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública.<sup>86</sup>

O cigarro, produto relativamente supérfluo e potencialmente danoso à saúde, tem altas alíquotas de IPI (cerca de 70%), por força da seletividade do imposto (art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição). Seu inadimplemento contumaz, portanto, configura-se como potencial prática de lucro abusivo, nociva à livre concorrência. Decidiu-se, pois, que a atividade tabagista desenvolvida pela empresa poderia gerar um gravame maior pelo inadimplemento em face do desequilíbrio posto.

Tem-se, contudo, que o *discrímén* adotado na decisão não guarda a necessária relação de pertinência lógica com a desequiparação pretendida, muito menos pauta-se nos ditames constitucionais. O direito à saúde dos consumidores de cigarros — razão que justifica as altas alíquotas em relação ao produto — nada tem a ver com a liberdade de indústria, de comércio e de trabalho da referida fábrica e de seus trabalhadores, ferindo, portanto, a igualdade e a livre iniciativa. Como afirma Nelson Souza Neto: “A ‘atividade econômica’ é um fator neutro de diferenciação, pois não reflete nenhuma característica residente nos contribuintes capaz de selecioná-los e discriminá-los”.<sup>87</sup>

Não havendo, portanto, justificativa plausível para que, no caso, a atividade exercida pela indústria possa ensejar um maior gravame quanto às sanções pelo contumaz inadimplemento. O princípio da livre concorrência não seria observado apenas pela cassação das atividades da empresa, podendo haver sanções diversas em face do desequilíbrio posto; a livre iniciativa, por sua vez, foi fortemente maculada pelo *discrímén* adotado na decisão. A grande questão do caso foi, portanto, a discussão se a atividade da empresa poderia ensejar uma sanção mais gravosa pelo desequilíbrio posto. Tem-se, portanto, que, para não se macular a igualdade e a livre iniciativa, a avaliação da atividade econômica apenas justifica-se

---

<sup>86</sup> STF. **AC 1.657 MC / RJ**, rel. p/ o ac. min. **Cezar Peluso**, j. 27/06/2007, P, DJ de 31/08/2007.

<sup>87</sup> SOUZA NETO, Nelson, **Igualdade nas contribuições para seguridade social: estudo à luz da ordem econômica e da sustentabilidade fiscal**, 192f. Dissertação (mestrado), Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, PUCPR, 2010, p. 150-151.

para a seletividade das alíquotas, não para determinar sanções por inadimplemento tributário, mesmo evidenciado o prejuízo à livre concorrência.

### 3.4 LIVRE CONCORRÊNCIA E EXTRAFISCALIDADE

As normas tributárias justificam-se como indutoras de certos comportamentos adequados em relação à livre concorrência, segundo Schoueri: “É nesse contexto que se inserem as normas tributárias indutoras que modelam a livre concorrência, que buscarão naquele princípio a justificação para a diferenciação”;<sup>88</sup> bem como sua interferência poderá servir como fator de equilíbrio ou desequilíbrio concorrencial. Como afirma Ricardo Seibel de Freitas Lima: “[...] é possível até mesmo cogitar que a extrafiscalidade se preste para promover a neutralidade da tributação em relação à competitividade, quando o fim extrafiscal for ele próprio a prevenção de desequilíbrios na concorrência”.<sup>89</sup> O dever de neutralidade concorrencial do Estado, como já colocado, estende-se à tributação, em especial em relação aos impostos de mercado (impostos “indiretos”) como o IPI e o ICMS, *i.e.*, não pode a tributação ser um agente de desequilíbrio concorrencial nos mercados por ela atingidos.<sup>90</sup> Como exemplos de normas tributárias com efeitos concorrenciais pode-se citar a não-cumulatividade, a “mitigação” da legalidade, a liberdade de tráfego, etc.

A não-cumulatividade,<sup>91</sup> regra de tributação em que se compensa o tributo pago em uma operação na subsequente, prevista nos arts. 153, § 3º, inciso II, para o IPI, 155, § 2º, inciso I, referente ao ICMS e 195, § 12, para as contribuições dos empregadores, incidentes sobre receita ou faturamento e dos importadores de bens ou serviços do exterior ao PIS e à COFINS, também sendo prevista para os impostos residuais da União, por força do art. 154, inciso I, tem o intuito de se tributar apenas o valor agregado e desincentivar a concentração econômica.<sup>92</sup>

---

<sup>88</sup> SCHOUERI, 2007, p. 250-254.

<sup>89</sup> LIMA, 2005, p. 84.

<sup>90</sup> Cf. *Ibid.*, p. 87-9.

<sup>91</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, cap. VII, item 3.

<sup>92</sup> “A tributação cumulativa implica custo tributário mais elevado para a produção/distribuição horizontalizada, incentivando uma verticalização da produção. Afinal, num processo horizontal, que implica uma série de transações independentes para a confecção e distribuição de um produto, gera-se, em cada transação isolada uma tributação que, num sistema cumulativo, vai sendo agregada ao custo do produto.” in: *Id.*, 2005, p. 96.

Contudo, a disposição acaba sendo mitigada em relação ao ICMS pelo próprio texto constitucional no inciso II do § 2º do art. 155, versando que a isenção ou a não-incidência não gera créditos para as operações subsequentes, salvo se for na última, visto não haver cadeia subsequente para não se gerar créditos. Como afirma Ricardo Seibel de Freitas Lima: "Como impostos de mercado, devem ser neutros, em sentido amplo, o que é garantido pela não-cumulatividade, não podendo ferir as leis da livre concorrência e da competitividade".<sup>93</sup>

Exemplo também é a previsão na Constituição Federal da "mitigação" da legalidade no § 1º do art. 153 que abre a possibilidade, dentro dos limites legais, da alteração por meio de decreto do poder executivo das alíquotas dos impostos aduaneiros, do IPI e do IOF (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros), impostos com grande relevância extrafiscal. Sistemática semelhante se dá com a CIDE-combustíveis (art. 177, § 4º, inciso I, alínea "b"). Os referidos tributos também se excepcionam da anterioridade (art. 150, inciso III, alíneas "b" e "c"), com exceção do IPI e da CIDE-combustíveis, que devem observância à anterioridade nonagesimal. Tal autorização pode ser usada na defesa da livre concorrência (e.g., políticas *antidumping* através das alíquotas dos impostos aduaneiros), ainda segundo Luis Eduardo Schoueri, tal "mitigação": "insere-se no ordenamento exclusivamente em função das normas tributárias indutoras, não parecendo cabível possa o Executivo, diante de mera situação de falta de caixa, valer-se do permissivo constitucional para ampliar seus recursos financeiros".<sup>94</sup>

Quanto às relações concorrenciais dos entes públicos, as empresas públicas e sociedades de economia mista que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços sujeitam-se ao regime de direito privado, não sendo alcançadas pela imunidade recíproca de acordo com o § 1º do art. 173 da Constituição. Além de ser vedado, nos termos do art. 152, "aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino". Pode-se falar também na previsão contida no art. 155, § 2º, inciso XIII, alínea "g" que exige a deliberação conjunta dos estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de incentivos e benefícios fiscais no ICMS, medida que visa o combate a chamada "guerra fiscal" entre as unidades da federação. Tal deliberação se dará

---

<sup>93</sup> LIMA, 2005, p. 87.

<sup>94</sup> SCHOUERI. 2005, p. 262.

mediante convênio aprovado por unanimidade pelo Conselho Nacional de Política Fazendária<sup>95</sup> de acordo com o previsto na lei complementar n. 24/75, dispõe o art. 1º da referida lei: “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”.

### 3.5 O ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO

Introduzido no texto constitucional pela emenda n. 42/03, dispõe o artigo 146-A da Constituição que “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Segundo Roque Antônio Carrazza, trata-se o referido artigo de dispositivo inconstitucional que outorga à União o poder de dar “ordens” às demais pessoas políticas. Ainda segundo Carrazza, superada a questão da constitucionalidade do artigo: “uma lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação por meio — por exemplo — de ISS com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”, ofendendo a divisão de competências.<sup>96</sup>

Para José Luis Ribeiro Brazuna, o referido dispositivo contém o princípio da neutralidade concorrencial bem como estabelece uma regra de competência legislativa.<sup>97</sup> Segundo o autor, serve o artigo de ponto de partida tanto para uma regra, “norma de competência que autoriza o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência”; quanto do princípio da

---

<sup>95</sup> “O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é constituído pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. Também fazem parte desse conselho os representantes das unidades federadas. A finalidade do órgão é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)”. In: MF. **Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**, Publicado em 04/12/2015, às 15h17min, última modificação em 01/02/2017, às 11h531min. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz/>.

<sup>96</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1071-1072.

<sup>97</sup> “[...] o significado preliminar dos dispositivos pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).” in: ÁVILA, 2007, p. 129.



neutralidade concorrencial, “limitando que a atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributos crie, ela própria, distúrbios na livre concorrência”.<sup>98</sup> Segundo Ricardo Seibel de Freitas Lima, a redação do art. 146-A “trata-se da introdução expressa do princípio da neutralidade na Constituição Federal”, que “deve informar todo o sistema tributário, além de resguardar a livre concorrência”, mas também afirma que o princípio não se resume ao referido dispositivo, nas suas palavras: “[...] é evidente que a neutralidade tributária não se resume ao dispositivo inserido pela Emenda Constitucional [n. 42/03], que expressa no texto constitucional uma de suas possíveis variantes”.<sup>99</sup>

Diego Bonfim, em sentido contrário, afirma que o disposto no referido art. traz apenas uma regra. Segundo o autor o princípio da neutralidade concorrencial advém somente do disposto do inciso IV do art. 170 da Constituição que trata da livre concorrência, não sendo pertinente a referência ao disposto no art. 146-A como positivador do princípio da neutralidade concorrencial da tributação. Nas suas palavras: “Mesmo antes de 2003, quando a emenda constitucional foi editada, o Estado não poderia se portar como fomentador de desequilíbrios concorrenciais, inclusive mediante a tributação”.<sup>100</sup>

Fato é que tal discussão é irrelevante na afirmação do princípio da livre concorrência como informador do sistema tributário nacional, *i.e.*, não pode a tributação causar distúrbios concorrenciais. Voltando-se à regra de competência prevista na redação do art. 146-A, segundo Luís Eduardo Schoueri, o constituinte “contemplou dois instrumentos para a mesma finalidade”, a lei complementar e a lei ordinária da União, “Ou seja: admitiu-se que a lei federal tenha competência para estabelecer tais normas e adicionou-se a lei complementar, com igual objetivo”. Ainda segundo o autor, a “necessidade de se ressalvar a competência da União, por lei em estabelecer normas de igual objetivo está no fato de que há diversas leis que, de um modo ou de outro, já procuram prevenir desequilíbrios na concorrência”.<sup>101</sup>

Segundo Ricardo Seibel de Freitas Lima, a regra contida no dispositivo: i) serve de instrumento geral de atuação ampla, não exigindo especificidade; ii) permite a atuação em caráter antecipatório, preventivo, não havendo necessidade de ocorrência da restrição à livre concorrência; iii) trata de matéria reservada a lei

---

<sup>98</sup> BRAZUNA, 2005, p. 110.

<sup>99</sup> LIMA, 2005, p. 76.

<sup>100</sup> BOMFIM, 2010, p. 186.

<sup>101</sup> SCHOUERI, 2012, p. 413.

complementar de caráter nacional, exceto quanto à ressalva da parte final do dispositivo, devendo preservar a uniformidade e a estabilidade legislativas no Estado Federal; e iv) deve respeitar o princípio da igualdade, o fundamento da livre iniciativa e o postulado da razoabilidade.<sup>102</sup>

Como aponta Luciano Amaro, a lei complementar no direito tributário exerce duas funções, a complementação do texto constitucional e a uniformização do sistema tributário, através de normas gerais;<sup>103</sup> *i.e.*: a exigência de lei complementar para a adoção de tais critérios, além de exigir a maior discussão legislativa, evitaria a profusão de normas de igual sentido por todos os entes federados.

Como afirma Diego Bomfim, não se deve falar em competência do legislador ordinário para a instituição de critérios especiais de tributação, sendo a ressalva do artigo à competência da União para regular os desvios concorrenciais prevista no art. 173, § 4º, do texto constitucional, *i.e.*, a União, mediante lei ordinária, poderá editar normas objetivando a prevenção de desequilíbrios concorrenciais; já em relação aos critérios especiais de tributação com o mesmo objetivo, estes deverão ser veiculados por lei complementar.<sup>104</sup> José Afonso da Silva também afirma ser esse o motivo da ressalva no artigo, segundo o autor:

O que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema tributário, não exclui a competência que o art. 173, § 4º, dá a lei ordinária para reprimir o abuso do poder econômico que vise a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.<sup>105</sup>

Tem-se, pois, que o referido artigo faculta, através de lei complementar, a instituição de critérios especiais de tributação objetivando a prevenção de desvios concorrenciais. Com isso se garante, pelo menos em tese, uma melhor discussão legislativa, bem como ajuda na uniformização do sistema, além de ser ressalvada a competência da União para estabelecer normas com o mesmo objetivo, *i.e.*, a prevenção de desequilíbrios concorrenciais. Entende-se também ser indiferente

---

<sup>102</sup> LIMA, 2005, p. 125.

<sup>103</sup> AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, capítulo V, 3.2.

<sup>104</sup> BOMFIM, 2010, p. 191-192.

<sup>105</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 711.

afirmar se o artigo introduziu ou não o “princípio da neutralidade concorrencial” ao sistema tributário nacional, visto que mesmo antes da emenda 42/03 a tributação já era informada pelo princípio da livre concorrência.

### 3.5.1 Critérios Especiais de Tributação para Prevenir Desvios Concorrenciais

Segundo José Luis Ribeiro Brazuna, trata-se o art. 146-A de outorga direta de competência, não sendo, segundo o autor, mera delegação de competência ao legislador complementar de instituir normas gerais a respeito de tais critérios para serem posteriormente regulamentadas. Nesses casos, costuma dispor o constituinte como no previsto no art. 22 da Constituição: “Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”. Ainda segundo Brazuna, tal outorga seria relativa à instituição de normas tributárias indutoras. Afirma o autor, tais “critérios especiais” previstos na norma, “trata[m]-se dos próprios parâmetros utilizados pelo legislador na construção da norma que impõe a tributação, ou seja, dos próprios elementos componentes da norma que instituiu a obrigação de pagar o tributo ao Estado”: a regra-matriz de incidência tributária.<sup>106</sup> Fato esse que desqualifica, nos termos do art. 146-A, o uso de obrigações acessórias para a indução de comportamentos.<sup>107</sup>

Segundo Diego Bonfim, o dispositivo destina-se à prevenção de distúrbios concorrenciais exógenos, criados pela própria tributação, não aos distúrbios endógenos, os quais já há previsão de prevenção pelo art. 173, inciso § 4º, sendo que nada impede que um desvio concorrencial endógeno, mesmo tributário, possa ser combatido pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC). Nas suas palavras: “Não se trata, portanto, de autorização para correções, pela tributação, de

---

<sup>106</sup> “Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.” In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 255.

<sup>107</sup> BRAZUNA, 2005, p. 128-133.

falhas estruturais mercadológicas, triviais e esperadas em um contexto de assunção de inexistência de concorrência perfeita”,<sup>108</sup> *i.e.*, não é uma autorização para instituição de normas tributárias indutoras por lei complementar muito menos da possibilidade de se mudar a regra-matriz de incidência tributária, em especial majorando tributos para prevenir distúrbios concorrenciais

Mais adiante o autor fala da impossibilidade do art. 146-A legitimar a criação dos chamados *windfall profit taxes* (tributação extraordinária de lucros considerados excessivos e inesperados), nas suas palavras: “Com efeito, a mera constatação de lucro extraordinário não gera, automaticamente, a conclusão de que haverá distúrbio concorrencial”, além de que o dispositivo não serve como fundamento de validade para a instituição de tributos, mesmo se provado o nexo de causalidade entre o lucro extraordinário e um eventual distúrbio concorrencial.<sup>109</sup>

Para Hamilton Dias de Souza, deve a referida lei complementar “estabelecer os requisitos para a identificação de desequilíbrios concorrenciais, indicar os critérios especiais de tributação passíveis de serem adotados e definir os limites a serem observados”, não se tratando de medidas repressoras, mas preventivas. Nesse contexto, poderão ser utilizados os referidos critérios (*e.g.*, o recolhimento monofásico através da substituição tributária e a instituição de alíquotas fixas ao invés de *ad valorem*) em face de reiteradas condutas anti-concorrenciais, como a evasão fiscal e em setores submetidos à altas cargas tributárias, como combustíveis, bebidas, cigarros, produtos farmacêuticos, *etc.*<sup>110</sup>

Luís Eduardo Schoueri afirma sobre o referido dispositivo que “não se trata de corrigir danos, mas de buscar critérios de tributação que tenham a finalidade de impedir que desequilíbrios possam ocorrer”, *i.e.*, dentre os motivos causadores dos distúrbios concorrenciais estariam aqueles estruturais e os provocados, não sendo o motivo da lei corrigir falhas e desvios mercadológicos por tributos indutores, mas sim

---

<sup>108</sup> “Esses critérios poderão prever a instituição de obrigações acessórias mais rígidas e setoriais, a fixação de critérios de verificação da neutralidade tributária no exercício da competência tributária por oneração fiscal, a criação de regras para implantação de regimes não cumulativos tendentes a não gerar distorções concorrenciais, critérios gerais de observância obrigatória quando do exercício da competência tributária por exoneração (como criação de regras de revisão dos incentivos fiscais em prazos certos e periódicos), regras sobre edição de parcelamentos especiais cumulados com anistias, balizas normativas para a concessão de regimes especiais de tributação, enfim, o estabelecimento de normas gerais que tenham o condão de impor aos detentores de competência tributária uma atuação não fomentadora de distúrbios (exógenos) sobre a livre concorrência”. in: BOMFIM, 2010, p. 182-84.

<sup>109</sup> *Ibid.*, p. 220.

<sup>110</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. Revista **Consultor Jurídico**, São Paulo, v. 21, publicado em 21/09/2006, às 18:52h. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios-concorrenciais-tributarios-funcao-constituicao/>.

prevenir tais desequilíbrios. Não seria razoável imaginar que a outorga de competência seria para a mera instituição de normas tributárias indutoras, sendo esse o caso, grande parte da competência dos estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios estaria sendo absorvida pelo legislador complementar. Segundo Schoueri:

Ao tratar da prevenção de desequilíbrios, nota-se que o Constituinte derivado deu ao legislador complementar o papel de uma atuação *ex-ante*: não se trata de corrigir danos, mas de buscar critérios de tributação que tenham a finalidade de impedir que desequilíbrios possam ocorrer. A livre concorrência, característica do mercado interno a ser preservado (art. 219), não deve ser desequilibrada. Não basta uma compensação aos agentes prejudicados por conta dos desequilíbrios; esses devem ser evitados.<sup>111</sup>

Parece ser mais lógico entender que a emenda 42/03 objetivou, ao introduzir o art. 146-A no texto constitucional, a *prevenção* de distúrbios concorrenciais *provocados*. Tais distúrbios podem ser provocados tanto pelo legislador (*e.g.*, incentivos fiscais) quanto pelo contribuinte (*e.g.*, evasão fiscal). O dever de neutralidade concorrencial da tributação já daria conta de informar o dever do legislador de não provocar desequilíbrios concorrenciais na sua atuação, sendo a referida regra especialmente destinada aos casos de fraude fiscal. Ressalta-se que faculta-se a instituição de *critérios especiais de tributação*, não de novos tributos, como os já citados *windfall profit taxes*; estes, mesmo que necessários, não têm a sua instituição legitimada pelo dispositivo.<sup>112</sup>

No projeto de lei complementar do Senado Federal n. 161, de autoria do ex-senador Delcídio do Amaral, com o intuito de estabelecer "critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, nos termos do art. 146-A da Constituição Federal", foram estabelecidos os seguintes critérios: i) antecipação do fato gerador, inclusive mediante substituição tributária; ii) concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico; iii) pauta de valores mínimos na determinação da base de cálculo para fins de incidência de alíquota *ad valorem*, tendo em vista o preço normal do produto ou serviço, em condições de livre concorrência; iv) alíquota específica, tendo por base

---

<sup>111</sup> SCHOUERI, 2007, p. 265.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p. 267.

unidade de medida adotada; v) instalação obrigatória de medidores de peso, volume ou vazão; vi) regime especial de fiscalização e apuração de tributos; vii) suspensão ou cassação de registro especial para funcionamento de empresa cujas atividades estejam sujeitas a autorização governamental. Entende-se, contudo, que o último “critério” não tem a sua instituição legitimada pelo dispositivo, visto tratar-se de sanção, e não prevenção (atuação *ex ante*). Além da possibilidade de se macular a igualdade, a livre iniciativa e o dever de neutralidade concorrencial do Estado.<sup>113</sup>

Conclui-se, portanto, que a competência do referido artigo faculta à União, por meio de lei complementar, a instituição de critérios especiais de tributação para prevenir desvios concorrenciais, *i.e.*, atuação *ex ante*; não sendo pertinente que tal competência possa justificar a instituição ou majoração de tributos ou sanções. Contudo, nada impede que os entes, pelos meios próprios, possam instituir normas tributárias indutoras em face do princípio da livre concorrência.

---

<sup>113</sup> SENADO FEDERAL. **PLS 161/2013**, autoria: sen. Delcídio do Amaral, data: 07/05/2013, última movimentação em 06/05/2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/112549/>.

## 4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

### 4.1 NOÇÕES PRELIMINARES

Pressupõe o dever de neutralidade concorrencial da tributação, especialmente quanto aos impostos de mercado como o ICMS, que a todos seja atingido o mesmo gravame tributário. Devendo o Estado, como agente interventor, prevenir (atuação *ex ante*) os eventuais desequilíbrios concorrenciais causados pela desigualdade na tributação através, por exemplo, de regimes diferenciados de fiscalização e arrecadação como a antecipação do fato gerador através da substituição tributária “para frente”, presumindo-se também a futura expressão econômica. Na substituição tributária progressiva ou “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente a fato gerador futuro, realizado pelo substituído. Geralmente ocorre em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que venderá seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria de cigarros.<sup>114</sup>

A substituição tributária foi inicialmente conceituada em 1918 nos estudos do professor suíço Ernst Blumenstein acerca do imposto do selo daquele país, tendo uma origem mais doutrinária do que de direito positivo.<sup>115</sup> A substituição tributária,

---

<sup>114</sup> SCHOUERI, 2012, p. 614.

<sup>115</sup> “XIII. O conceito de substituição tributária não vem definido em nosso direito positivo. É construção teórica consolidada doutrinariamente a partir das ideias de Ernst Blumenstein, o primeiro autor, no mundo, que apreendeu e explicou o fenômeno jurídico da substituição. A primeira vez que Blumenstein versou o assunto se deu em 1918, quando comentou a legislação suíça do imposto do selo (“Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben”, Zurique, 1918). Da exposição do professor de Zurique se conclui que “substituto” é o devedor do imposto que exsurge de um fato imputável a outrem que deveria ser o contribuinte, mas que a lei não chega a incluir na relação tributária (p. 122). Entre os exemplos colhidos da lei comentada, cita-se para ilustração o caso da letra de câmbio. O imposto do selo é devido pelo emitente do título, pessoa a quem se imputa o fato gerador. Mas quando a cambial é emitida no exterior, a lei impõe a obrigação de pagar o imposto ao aceitante domiciliado no território suíço, o qual assume então o lugar de substituto (p. 152). XIV. Blumenstein voltou a tratar do tema, agora de forma sistemática, um ano depois, quando escreveu um trabalho sobre a importância dos conceitos do direito civil para o moderno Direito Tributário (“Die Bedeutung der zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht”) publicado numa coletânea de estudos em homenagem a Eugen Huber. Substituto, na concepção de Blumenstein, é o devedor do imposto que assume originária e diretamente a posição de sujeito passivo, em lugar de quem causou ou provocou a ocorrência do respectivo fato gerador (“Festgabe für Eugen Huber”, Zurique, 1919, p. 252). Exemplo típico de substituição, entre outros dados por Blumenstein, é o que ocorre com o titular do pátrio poder em relação ao filho menor que percebe renda tributável (p. 253). O adquirente da renda é o filho, mas a lei elege o pai como devedor do imposto. XV. Blumenstein tratou ainda da substituição tributária por três vezes antes da década de trinta, reproduzindo sempre o mesmo conceito: em 1921, no artigo em que analisou a natureza jurídica do imposto de selo federal (“Die

basicamente, consiste na transferência do encargo tributário a um terceiro relacionado com o fato gerador. Além da modalidade "para frente", a substituição também pode se dar "para trás", em que se posterga o fato gerador, e.g., pequenos produtores rurais em que aquele que realizar a operação subsequente se responsabiliza pelo encargo tributário; e concomitantemente, em que se transfere o encargo, e.g., o serviço de transportes realizado por autônomos em que o tomador se responsabiliza pelo adimplemento da obrigação referente ao ICMS. As modalidades "para trás" e concomitante não geram maiores questionamentos, pois, diferentemente da substituição "para frente", não há o recurso às presunções e, conseqüentemente, menor suscetibilidade à distorções.

No Brasil, a substituição tributária "para frente", originalmente prevista para o antigo ICM no Código Tributário Nacional (arts. 58, § 2º, inciso II e 128), de 1966, foi logo revogada pelo decreto-lei n. 406/68, reintroduzida ao ordenamento pátrio através da lei complementar n. 44/83 e constitucionalizada pela emenda constitucional n. 3/93 que introduziu o § 7º ao art. 150, versando que:

§ 7º 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.

Tendo sido reintroduzida pela demanda de concessionários das regiões sul e sudeste devido a concorrência desleal dos competidores do norte e nordeste,<sup>116</sup> não gerou, em um primeiro momento, muita controvérsia; porém, com a abertura da economia e a conseqüente redução no uso das tabelas de preços essa situação não

---

Rechtsnatur der eidgenössischen Stempelabgaben") publicado na revista "Zeitschrift für Schweizerisches Recht", v. 40, p. 40a; em 1926, no seu tratado de Direito Tributário suíço ("Schweizerisches Steuerrecht", Tubinga, 1926, v. I, p. 111), e em 1929 no artigo que escreveu para a coletânea de estudos em homenagem a Georg von Schanz ("Festgabe F.G.V. Schanz", Tubinga, 1929, vol. II, p. 28). Fora da Suíça, o único tributarista que antes da década de trinta, estudou a substituição tributária foi Rudolf Schrani, então professor em Praga. A doutrina alemã nunca se interessou pelo fenômeno, nem conhece a denominação que recebeu na Suíça, embora tenha tratado com profundidade a figura do responsável tributário". In: SCHOUERI, 2012, p. 611-612.

<sup>116</sup> FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 11, p. 359-379, 2007, p. 363-364.



se manteve devido aos seus potenciais desequilíbrios.<sup>117</sup> O regime ainda é criticado devido a sua imprevisibilidade, ofendendo princípios como a segurança jurídica e a igualdade.<sup>118</sup> É emblemática a frase de Heron Arzua: “[...] como nada é tão certo como a morte, poderiam os Estados exigir antecipadamente o imposto de transmissão causa mortis, sobre valor arbitrado, ficando com a obrigação de restituição imediata e preferencial caso esse evento não venha a ocorrer”.<sup>119</sup> Mesmo com a possibilidade da restituição no caso da não ocorrência do fato gerador sua inconstitucionalidade é apontada por Roque Antônio Carrazza: “Deveras, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado com a simples tributação de fato imaginário, isto é, que ainda não aconteceu”.<sup>120</sup>

Apesar disso, a substituição tributária se mostra eficiente no combate aos desequilíbrios concorrenciais causados pela evasão fiscal pois traz maior praticabilidade e eficiência<sup>121</sup> para a administração tributária em cadeias de difícil controle, marcadas por relativa informalidade, constante evasão fiscal e altas cargas tributárias. Segundo Ricardo Seibel de Freitas Lima: “Em mercados altamente competitivos e de carga tributária elevada repercute, cada vez mais, o problema da sonegação fiscal e da informalidade como importante fator de desequilíbrio da livre concorrência”.<sup>122</sup> A evasão fiscal constante em certas cadeias produtivas, portanto, pode gerar efeitos nocivos à livre concorrência, visto que aqueles que podem “escapar” dos seus encargos tributários obtém vantagem desleal em relação aos concorrentes, justificando o uso da substituição tributária “para frente”. Porém, tal sistemática se for utilizada de forma desmedida e injustificada, sem o necessário cuidado para a presunção da base de cálculo e a devida restituição pode até mesmo ser prejudicial à livre concorrência, anulando as vantagens concorrenciais daqueles

---

<sup>117</sup> MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 95, 2003, p. 57.

<sup>118</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 311 ss.

<sup>119</sup> ARZUA, [199-], apud: FERRAZ, 2007, p. 366.

<sup>120</sup> CARRAZZA, 2013, p. 526.

<sup>121</sup> “A praticidade tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular. Em termos de tributação, a praticidade se manifesta em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas especialmente em presunções, tornam possível a tributação em massa, de modo célere e menos oneroso. De nada adiantaria instituir-se um tributo por uma lei cuja obediência por parte do contribuinte, e cuja fiscalização por parte da fazenda, se fosse impraticável no mundo real.” in: MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição...). **Revista Internacional de Direito Tributário**. Nova Lima: ABRADT, v. 1, n. 2, 2004.

<sup>122</sup> LIMA, 2005, p. 101.

que forem mais eficientes e conseguirem oferecer seus produtos e serviços a menores preços.<sup>123</sup>

Apesar de bastante questionada pela doutrina, a constitucionalidade do regime foi por diversas vezes confirmada pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>124</sup> Como lembra Humberto Ávila, para além da sua constitucionalidade, deve-se discutir a sua *adequação*;<sup>125</sup> segundo Ávila: “A questão decisiva, pois, está na análise do mecanismo legal de substituição tributária em geral e da sua adequação abstrata, geral e prévia para a maioria dos casos”.<sup>126</sup> Além dos pressupostos jurídicos, depende a adequação do regime da existência dos pressupostos de fato para a sua incidência<sup>127</sup> (dificuldades na fiscalização, alta competitividade e pulverização), havendo, portanto, risco efetivo de fraudes fiscais no mercado em questão, justificando a ação preventiva, *ex ante*. Como afirma Roberto Ferraz:

Analisando-se a substituição tributária sob o ponto de vista do Direito Econômico, da consideração dos efeitos concretos da tributação no mercado e da circunstancial necessidade de sua adoção para impedir as graves distorções ocorridas num segmento, chega-se não apenas a exigir que a sistemática de substituição siga os parâmetros mais igualitários que se consiga praticar, mas que somente se adote esse sistema falho (igualitário apenas “na medida do possível”) na impossibilidade de adoção de sistema justo nas relações individuais, sem quebra da justiça geral do mercado específico de que se trata.<sup>128</sup>

<sup>123</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: IET, 2016, p. 131-132.

<sup>124</sup> “Esta Corte firmou precedentes no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária”. In: STF. **RE 216.835 AgR / SP**, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 29/09/2009, T2, DJe de 29/10/2009.

<sup>125</sup> “A adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a promoção gradual do fim. A compreensão da relação entre meio e fim exige respostas a três perguntas fundamentais: o que significa um meio ser adequado à realização de um fim? Como deve ser analisada a relação de adequação? E qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pelo Poder Público?” in: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 477.

<sup>126</sup> *Ibid.*, p. 481.

<sup>127</sup> “[...] há variadas situações em que a Constituição elege explicitamente como condição necessária para a validação de determinada imposição tributária a existência ao menos prévia (ou mesmo concomitante) de certo fato. Admitida a exigência explícita, nada impede que haja condição implícita, o que, como se verá adiante, ocorre no caso da substituição tributária ‘para frente’”. In FERRAZ, Roberto. Pressupostos fáticos de imposição na substituição tributária. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016, p. 96.

<sup>128</sup> FERRAZ, 2007, p. 378.

O regime é, portanto, um mal menor em face dos desequilíbrios econômicos que podem ser causados pela evasão fiscal, não se justificando apenas pela praticabilidade da administração tributária. Nas palavras de Eduardo Maneira: “A praticidade como princípio autônomo é princípio vazio, sem conteúdo; a sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa”.<sup>129</sup>

Tem-se, pois, que o *pressuposto* para a substituição tributária progressiva deve ser o combate aos desvios concorrenciais causados pela evasão fiscal, como afirma Roberto Ferraz: “a substituição tributária autorizada pelo parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal somente pode ser interpretada conforme o inciso IV do art. 170 que prevê a livre concorrência como princípio da ordem econômica”. Tal pressuposto divide-se em *pressupostos de fato* (dificuldades na fiscalização) e *pressupostos jurídicos* (adequação do valor presumido). O regime, portanto, é mais bem aplicado em setores marcados por maior regulamentação estatal na produção e alta competitividade e pulverização na distribuição e consumo.

#### 4.2 PRESUNÇÕES E FICÇÕES JURÍDICAS

Para se operacionalizar a substituição tributária “para frente” recorre-se ao uso de presunções, presumindo-se o fato gerador futuro. Segundo Alfredo Augusto Becker, “Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável”.<sup>130</sup> As presunções podem ser *hominis* — presunções do senso comum — segundo Chaim Perelman: “tendendo a estabelecer a íntima convicção, elas são apreciadas livremente, em nada diferem do raciocínio comum que permite concluir de um fato conhecido um fato desconhecido”,<sup>131</sup> ou legais, advindas de regras jurídicas. Sobre as presunções legais, são as palavras de Pontes de Miranda:

<sup>129</sup> MANEIRA, 2003, p. 56-64

<sup>130</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

<sup>131</sup> PERELMAN, Chaim. **Lógica jurídica**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 43-44.

[...] quando as leis estabelecem presunção *iuris et de iure*, que é irrefragável, nenhuma prova contrária se admite: quando, em vez disso, a presunção for *iures tantum*, cabe a prova em contrário. A presunção *iuris et de iure* é inatacável: nenhuma prova em contrário é admitida, inclusive a notoriedade do fato; o legislador concebeu-a assim; a presunção *iuris et de iure*, ao ser legislativamente elaborada, exauriu todo o elemento probatório. Entre as presunções legais absolutas e as presunções legais relativas ordinárias (em que se admite prova contrária), apreciadas segundo o critério ou sistema de provas das leis processuais [...], há as presunções legais mistas, a respeito das quais a lei, admitindo prova em contrário, especifica algum ou alguns meios de prova.<sup>132</sup>

As presunções legais, portanto, dividem-se em presunções irrefragáveis ou absolutas (*iuris et de iure*), que não admitem prova em contrário, relativas (*iuris tantum*), admitindo-se a prova em contrário, e mistas, admitindo *certas* provas em contrário. Exemplo de presunção absoluta é a previsão constitucional de idades mínimas como condição de elegibilidade para determinados cargos, como presidente, senador, *etc.*, prevista no art. 14, § 3º, inciso VI; presume-se, pois, que o postulante tendo certa idade tenha a maturidade necessária para ocupar determinado cargo, não se fazendo necessária a avaliação individual. Segundo Chaim Perelman, o papel das presunções “é facilitar a tarefa do juiz ou do administrador público, daquele que se acha na obrigação de julgar ou decidir, ao passo que é muito difícil fornecer a prova dos fatos”.<sup>133</sup> Ainda nas palavras do autor, a “presunção legal *iuris tantum* não impede que a verdade seja trazida à luz, mas levando em conta outros valores que o sistema que a instituiu não quis desprezar”; na presunção irrefragável ou absoluta, *iuris et de iure*, por sua vez, a “coincidência com a verdade não é excluída, como o é, por princípio, na ficção. Mas não é buscada. Pouco importa se ela ocorre ou não”.<sup>134</sup>

Avalia-se, por exemplo, a capacidade contributiva objetiva dos contribuintes “de fato” de impostos indiretos através de fatos-signos presuntivos de renda e capital de acordo com a essencialidade do produto consumido. Tal sistemática é usada na seletividade das alíquotas, prevista para o IPI e o ICMS no texto constitucional, respectivamente nos arts. 153, § 3º, inciso I, e 155, § 2º, inciso II, *i.e.*, tributa-se de acordo com a essencialidade do produto, presumindo-se (de forma absoluta, visto

<sup>132</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, t. III. 4. ed. São Paulo: RT, 1983. p. 318.

<sup>133</sup> PERELMAN, 2005, p. 44.

<sup>134</sup> *Ibid.*, p. 84.

ser muito difícil se alcançar a capacidade contributiva efetiva) maior a capacidade contributiva daqueles que consomem produtos supérfluos.

Diferentemente das presunções, as ficções jurídicas (*fictio iuris*) tratam como verdadeiros fatos inexistentes, ou de provável inexistência. Segundo Pontes de Miranda: “A ficção enche de artificial o suporte fático; a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu”.<sup>135</sup> As ficções jurídicas, segundo Chaim Perelman, apenas se originam do judiciário, nunca do legislativo, nas suas palavras: “Se esta realidade é determinada pelo legislador, sua decisão, qualquer que seja, jamais constitui uma ficção jurídica, mesmo que se afaste da realidade de sentido comum”.<sup>136 137</sup>

Para Euclides de Mesquita, divergindo de Chaim Perelman, as ficções jurídicas também podem advir da legislação, a exemplo de algumas disposições obrigacionais e sucessórias, e.g., a previsão de “imóveis por determinação legal” no art. 80, inciso II, do Código Civil, além da “ficção da personalidade jurídica que consiste em organismos vivos dotados de razão como os poderes públicos, as fundações e certas associações”. Já no direito romana o expediente ficcional era utilizado para desembaralhar o *ius civile* da época, e.g., o peregrino assemelhava-se

<sup>135</sup> MIRANDA, 1983, p. 318.

<sup>136</sup> PERELMAN, op. cit., p. 86.

<sup>137</sup> “Eis um exemplo concreto. O artigo 191 do Código Civil [belga] permite ao Ministério Público impugnar todo casamento ‘que não foi celebrado diante do oficial público competente’. Casamayor descreve os fatos de modo pitoresco: ‘Por volta de 1900, na mairie de Montrouge, o oficial de Estado civil que havia, na ausência do *mairie*, celebrado uma série de casamentos era deveras um adjunto, mas, infelizmente, não era o adjunto mais próximo na ordem do Quadro dos adjuntos presentes. Ora, a lei municipal de 1884 estabelece que, embora o *mairie* possa delegar expressamente seus poderes a um adjunto ou a um conselheiro municipal de sua escolha, sem levar em conta o famoso quadro, na falta de delegação especial, é, ao contrário, a ordem do Quadro que define a competência. Achando-se o *mairie* impedido, é o primeiro adjunto que celebra os casamentos, achando-se impedido o primeiro adjunto, cabe ao segundo adjunto etc. Os esposos haviam sido unidos pelo terceiro adjunto, por exemplo, em vez de sê-lo pelo segundo. Drama! O promotor denunciou a nulidade dos casamentos. O tempo passa, os esposos se tomam concubinos, os filhos se tomam bastardos, mas, impávido e sereno, o processo continua a se arrastar até a Corte de Cassação que, acertadamente, declarou a lide sem interesse, considerou não ser necessária nenhuma providência. Assim, por obra do Espírito Santo jurídico, os bastardos voltaram a ser legítimos, os cônjuges voltaram a ser esposos. A realidade prevaleceu sobre a ficção.’ Se a Corte de Cassação pôde evitar as conseqüências deploráveis de um erro ridículo, para voltar à ‘realidade’, foi recorrendo a uma ficção jurídica, a do ‘funcionário de fato’: ‘Um indivíduo, em virtude de circunstâncias que podem ser muito diversas, foi levado a exercer durante certo lapso de tempo uma função pública. Todos os que tiveram de recorrer a seus serviços acreditaram de boa-fé na regularidade de sua investidura. Entretanto, ele não era funcionário, e nenhum de seus atos tinha no direito o menor valor. Esta qualidade, que ele não tinha realmente, o juiz lhe atribui ficticiamente e trata as decisões tomadas por ele, concernentes aos administrados de boa-fé, como emanadas de um verdadeiro funcionário’. Caso patente de uma situação em que a ficção judiciária é indispensável para impedir que a observação estrita da lei, o formalismo jurídico, acarrete conseqüências socialmente inaceitáveis.” in: PERELMAN, 2005, p. 230.

aos cidadãos para efeitos jurídicos.<sup>138</sup> No direito atual, pode se falar que a propriedade intelectual, disciplinada pela lei n. 9.279/96, não pode ser considerada como de fato uma propriedade, visto tratar-se de bem público (não rival). O direito, portanto, lhe atribui ficticiamente o *status* de uma propriedade de fato por motivos econômicos. Entende-se que as ficções jurídicas podem se dividir em ficções legais e jurisprudenciais. No primeiro caso, divergem da realidade fática; no último caso, divergem da realidade jurídica, posta pelo legislador.

Segundo Alfredo Augusto Becker, o recurso às presunções e ficções reduz o “instrumental jurídico”, facilitando a aplicação da regra jurídica. Obtém-se, com isso, maior praticabilidade e certeza: i) na constatação dos fatos que realizam a hipótese de incidência; ii) no entendimento dos efeitos jurídicos preestabelecidos pela regra e condicionados à realização da hipótese de incidência; iii) na fiscalização da respeitabilidade a estes efeitos jurídicos; e iv) no exercício da coação para alcançar a sujeição aos efeitos jurídicos.<sup>139</sup>

Tem-se, portanto, que o regime da substituição tributária “para frente”, ao diminuir o instrumental jurídico através de presunções, aumenta a praticabilidade da regra tributária, facilitando a sua administração e fiscalização. Porém, os interesses arrecadatários não poderão se sobrepor aos direitos dos contribuintes. Como afirma Carrazza: “a potencialização da eficácia arrecadatária não tem força bastante para justificar o uso indiscriminado de ficções no campo tributário, especialmente quando isto põe em risco os direitos constitucionais dos contribuintes”.<sup>140</sup>

#### 4.3 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, além da outorga constitucional aos estados-membros e ao Distrito Federal, prevista no art. 155, inciso II, versando sobre a instituição de imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda

---

<sup>138</sup> MESQUITA, Euclides de. A ficção no direito. **Revista de Direito**, Curitiba: UFPR. v. 11, p. 145-160 1968, p. 148-52.

<sup>139</sup> BECKER, 2013, p. 560.

<sup>140</sup> CARRAZZA, 2013, p. 537.

que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, também é regulado pela lei complementar n. 87/96, a lei Kandir, por resoluções do Senado Federal, pelos convênios firmados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e pelas inúmeras legislações dos estados-membros e do Distrito Federal.<sup>141</sup>

Segundo Roque Antônio Carrazza, “ICMS é uma sigla que hospeda, pelo menos, três impostos diferentes”; a saber: i) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; ii) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e iii) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação. São impostos diferentes por terem fatos geradores e bases de cálculo diferentes, muito embora unidos por um “denominador comum”.<sup>142</sup>

Conforme dispõe o art. 114 do Código Tributário Nacional, “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.<sup>143</sup> Segundo Amílcar de Araújo Falcão, “o que caracteriza a relação jurídica tributária é o fato de que ela constitui uma relação obrigacional de débito, nascida pela verificação de um fato econômico, fato imponível, ou fato gerador (*Tatbestand Verwirklichung*)”.<sup>144</sup> O fato gerador do ICMS é, portanto, em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias, negócio jurídico que, praticado por comerciante, industrial ou produtor, acarreta transferência da titularidade de mercadoria; em relação ao imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por sua vez, é a prestação onerosa de tais serviços de transporte de pessoas ou coisas por ente privado, mesmo que concessionário;

---

<sup>141</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 490.

<sup>142</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016, p. 265-266.

<sup>143</sup> “[...] não vemos inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão ‘fato gerador’ (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda). Crime, no direito penal, também designa a previsão da lei e o acontecimento que costuma ser relatado no noticiário policial, e essa circunstância não tem impedido o progresso da ciência penal. Cremos também que não se tenha pensado, no direito privado, em proscrever a referência, na norma legal abstrata, a atos ou fatos jurídicos, a pretexto de que, enquanto alguém não atuasse concretamente, ou enquanto não ocorresse tal ou qual fato concreto, seria imperioso restringir o discurso legal à expressão de hipóteses jurídicas. Quando, por conveniência didática, se quiser distinguir a descrição abstrata feita pela lei e o acontecimento concreto (cuja correspondência com a primeira dá nascimento à obrigação de pagar tributo), pode-se falar em “hipótese de incidência do tributo” e “fato gerador do tributo”. Sem embargo, utilizamos esta última expressão em sentido amplo (abrangente também da descrição legal abstrata), a não ser quando haja necessidade de fazer a comentada discriminação.” in: AMARO, 2012, capítulo IX, 2.

<sup>144</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. O direito tributário: sua conceituação, natureza e autonomia. *Revista de Direito Administrativo*, v. 38, 1954, p. 503.

por fim, em relação ao imposto sobre prestações de serviços de comunicação, é a *prestação onerosa* (caráter negocial) de tais serviços.<sup>145</sup>

A base de cálculo, na clássica lição de Geraldo Ataliba, é a “[...] perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.<sup>146</sup> Como afirma Roque Antônio Carrazza, não tem o legislador total liberdade para fixar a base de cálculo, devendo “necessariamente levar em conta a base de cálculo *possível* da exação, predeterminada na Lei Maior. (grifou-se)”,<sup>147</sup> *i.e.*, os “arquétipos constitucionais” do tributo.<sup>148</sup>

Tem-se, pois, que a base de cálculo deve ser fixada levando-se em conta o fato gerador, *i.e.*, a base de cálculo *possível* do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) será, nas operações mercantis, o “valor de que decorrer a saída da mercadoria”; nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, será o “preço do serviço prestado”, conforme dispõe a lei complementar 87/96.

#### 4.3.1 Histórico Normativo e Jurisprudencial

Em síntese, já decidiu o Supremo Tribunal Federal diversas vezes pela constitucionalidade da emenda n. 3/93, que constitucionalizou o regime da substituição tributária “para frente”. Em relação ao direito à restituição, decidiu a

<sup>145</sup> CARRAZZA, 2016, p. 267-272.

<sup>146</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 97.

<sup>147</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 273.

<sup>148</sup> “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador — a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir desse arquétipo constitucional. Portanto, o Constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Estes enunciados formam o mínimo necessário (o átomo), de cada tributo. São o ponto de partida inafastável do processo de criação in abstracto dos tributos. Em resumo, nenhuma norma tributária, quer de nível legal, quer infralegal, pode ir além dos marcos constitucionais.”. In: Id., 2013, p. 597-590.



corde em um primeiro momento pela sua desnecessidade no caso do tributo pago a maior, sendo necessária apenas no caso expresso na Constituição, da não ocorrência do fato gerador presumido. Posicionamento que mudou em recente julgamento, em 2016, onde admitiu-se a restituição do tributo pago a maior.

Como visto, a substituição progressiva estava prevista na redação original do Código Tributário Nacional, tendo sido revogada pelo decreto-lei n. 406/68. Em face dessa disposição legal, entendeu a corte, no julgamento do recurso extraordinário n. 77.462, em 1975, ser incabível a aplicação do regime; assim ementado:

[...] O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei n. 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista.<sup>149</sup>

Em 1983, por meio da lei complementar n. 44, o regime foi reintroduzido ao ordenamento, alterando-se o referido decreto-lei em seus arts. 2º, § 9º, alínea "b", e 6º, § 3º. Com o advento da atual constituição, em 1988, previa o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", que caberia a lei complementar dispor sobre a substituição tributária no ICMS; bem como o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 34, § 8º, dispunha que "Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do [ICMS], os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio [...] fixarão normas para regular provisoriamente a matéria". Em face disso, editou-se o convênio ICM 66/88, cujo art. 2º, § 3º, versava sobre a substituição tributária "para frente", transcreve-se: "Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte". Por fim, o regime foi constitucionalizado através da emenda constitucional 3/93, adicionando o § 7º ao art. 150 da Constituição e disciplinado no ICMS através da lei complementar 87/96, nos seus arts. 6º a 10. Dispõe o art. 6º da referida lei complementar que: "Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário".

<sup>149</sup> STF. **RE 77.462 / MG**, rel. min. Bilac Pinto, j. 27/02/1975, P, DJ de 11/04/1975.

No julgamento de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n. 1.851, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), questionando a constitucionalidade do convênio ICMS 13/97, que negava a possibilidade da restituição e do ressarcimento do tributo no regime, Decidiu o pleno pelo deferimento parcial da liminar, suspendendo a eficácia da cláusula segunda<sup>150</sup> do convênio. Transcreve-se parte do voto do relator, ministro Ilmar Galvão:

Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais freqüentes, de operações posteriores por valor abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida. Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir.<sup>151</sup>

Logo após, no julgamento do recurso extraordinário n. 231.396, também de relatoria do ministro Ilmar Galvão, que questionava a substituição tributária “para frente” no ICMS adotada pelo estado de São Paulo relativamente a veículos novos por caracterizar-se como uma “exigência tributária despida de fato gerador”, decidiu o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, pela sua constitucionalidade, transcreve-se parte do voto do relator:

[...] Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição eqüitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. [...] Por meio dele, a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que melhores condições oferece para o seu cumprimento, isto é, para o contribuinte de fato o que houver pago, como parcela do preço. [...] Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade

<sup>150</sup> Cláusula segunda: “Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996”.

<sup>151</sup> STF. **ADI 1.851 MC / AL**, rel min. Ilmar Galvão, j. 03/09/1998, P, DJ de 23/10/1998.

contributiva do consumidor é que é considerada. [...] Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final. [...] De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, com exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação. [...] Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor. [...] a presunção do fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, das mãos do substituto.<sup>152</sup>

Alegando a inconstitucionalidade da substituição tributária "para frente" e da emenda constitucional n. 3/93, assentou o ministro Carlos Velloso:

[...] foi preciso que uma emenda constitucional, a EC 3/93, expressamente dispusesse a respeito, autorizando a responsabilidade tributária por fato futuro. Então, é forçoso concluir que, enquanto a disposição constitucional não existia, não seria possível ao legislador ordinário instituir a substituição "para frente". Faço de novo a ressalva: mesmo a disposição introduzida pela Emenda Constitucional 3/93 é tida como ilegítima sob o ponto de vista constitucional.<sup>153</sup>

No mérito da supracitada ação direta de inconstitucionalidade, contrariando a posição firmada no deferimento da medida cautelar, decidiu-se, por maioria de votos, vencidos os ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o presidente, ministro Marco Aurélio, pela necessidade da restituição apenas no caso da não ocorrência do fato gerador presumido, Transcreve-se parte do voto do ministro Ilmar Galvão:

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim

<sup>152</sup> STF. RE 213.396 / SP, rel. min. Ilmar Galvão, j. 02/08/1999, P, DJ de 01/12/2000.

<sup>153</sup> STF. RE 213.396 / SP, rel. min. Ilmar Galvão, j. 02/08/1999, P, DJ de 01/12/2000.

de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.<sup>154</sup>

Decidiu-se, portanto, pela desnecessidade da restituição ou do ressarcimento devido a fixação dos valores ser feita com base em lei mediante autorização constitucional. Em sentido contrário, o presidente, ministro Marco Aurélio Mello argumentou pelo direito do contribuinte à restituição de eventual excesso:

O que está no § 7º do artigo 150 viabiliza não o enriquecimento sem causa pelo Estado, não a vantagem indevida do Estado, não a majoração do tributo, mas encerra, apenas, uma técnica que vede a sonegação. Dispôs-se que "a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável..." Mas responsável pelo quê? Pela obrigação tributária tal como definida na Constituição Federal, e não pela obrigação tributária cujas balizas resultaram de uma simples presunção - e, como toda presunção, passível de ser suplantada - quanto ao conteúdo de um negócio jurídico a se realizar. E mais: no § 7B, há referência a fato gerador futuro, a revelar que o recolhimento não é definitivo e que, a partir da presunção e da fúria arrecadadora decorrente da deficiência de caixa sempre notada nas pessoas jurídicas de direito público, é provisório, ensejando, portanto, um posterior acerto de contas.<sup>155</sup>

Em face dessa decisão alguns governadores de estados-membros que não haviam subscrito ao referido convênio e previam disposições legais a respeito da restituição do tributo pago a maior no regime ajuizaram ações diretas arguindo a inconstitucionalidade dessas leis, *e.g.*, a ação direta de inconstitucionalidade n. 2.777, movida pelo governador do estado de São Paulo. A referida ação teve o resultado, proferido em 2007, de cinco ministros pela procedência e de igual número pela improcedência.<sup>156</sup> Em questão de ordem suscitada pelo presidente, ministro Ayres Britto, em 2010, decidiu o tribunal pleno pelo julgamento conjunto da referida ação direta com o recurso extraordinário n. 593.849, de relatoria do ministro Edson Fachin,, interposto por empresa do ramo petrolífero em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que negou o direito à restituição do tributo pago a maior no regime, apontando a violação ao art. 150, inciso IV, e

<sup>154</sup> STF. **ADI 1.851 / AL**, rel. min. Ilmar Galvão, j. 08/05/2002, P, DJ de 22/11/2002.

<sup>155</sup> STF. **ADI 1.851 / AL**, rel. min. Ilmar Galvão, j. 08/05/2002, P, DJ de 22/11/2002.

<sup>156</sup> STF. **ADI 2.777 / SP**, rel. p/ o ac. min. Ricardo Lewandowski, j. 19/10/2016, P, DJe de 30/06/2017.

parágrafos 2º e 7º, do texto constitucional. No julgamento, alterou-se, em outubro de 2016, o entendimento anteriormente firmado pela corte, admitindo-se a restituição tanto no caso da não ocorrência do fato gerador, como no caso de tributo pago a maior; assim ementada:

[...] 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.<sup>157</sup>

Concluiu-se, portanto, que o direito à restituição do tributo pago a maior na substituição tributária progressiva não prejudica a sistemática, visto não ser possível que a praticabilidade da administração tributária prevaleça sobre os direitos dos contribuintes. Quanto à modulação dos efeitos da decisão — conforme disposição do art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil: “Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal [...] ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica” — decidiu-se que “independentemente do termo inicial da eficácia temporal do novo entendimento jurisprudencial consensualmente adotado [...] deve-se ponderar a aplicação do dispositivo legal supracitado à espécie, tendo em vista o interesse social e a segurança jurídica”.

<sup>157</sup> STF. RE 593.849 / MG, rel. min. Edson Fachin, j. 19/10/2016, P, DJe de 05/04/2017.

A adequação do regime, portanto, também depende da garantia da restituição de eventual excesso. A praticabilidade da administração pública, muito embora bem vinda e podendo gerar efeitos positivos, não pode se dar à custa dos direitos dos contribuintes, não existem "vantagens pragmáticas do confisco". Sem a devida restituição, o tributo pago a maior na substituição tributária "para frente" gera efeito cumulativo e onera percentualmente mais aqueles que forem mais eficientes e oferecerem seus produtos e serviços a menores preços (uma "alíquota regressiva"), maculando a livre concorrência, o próprio pressuposto do regime. Entende-se, portanto, que caso a restituição do tributo pago a maior inviabilize o instituto, trata-se o § 7º do art. 150 de disposição constitucional inócua.

O Estado, como agente interventor, em face do seu dever de neutralidade, deve prevenir (atuação *ex ante*) os desvios concorrenciais causados pela evasão fiscal em um contexto de cadeias plurifásicas de difícil fiscalização e relativa informalidade, através, por exemplo, da substituição tributária "para frente", observada a sua adequação jurídica; esse mesmo dever de neutralidade incumbe que o regime não represente maior ônus ao contribuinte. O direito à restituição, portanto, consagra o instituto como um critério especial de tributação objetivando a prevenção dos desvios concorrenciais causados pela evasão fiscal. Reafirma-se que tal sistemática é mais bem aplicada em setores com maior regulamentação estatal na produção e grande pulverização na distribuição e consumo, *e.g.*, combustíveis, medicamentos, cigarros e bebidas.

#### 4.3.2 As "Pautas Fiscais" ou Pautas de Valores Mínimos

Para se realizar a cobrança do ICMS no regime da substituição tributária "para frente" (ICMS-ST) determinam as legislações dos estados-membros e do Distrito Federal que suas fazendas públicas estabeleçam as chamadas "pautas fiscais" ou pautas de valores mínimos, a fim de se presumir a base de cálculo do tributo dentro de parâmetros estritamente legais. Os critérios possíveis para tal presunção estão previstos no art. 8º, inciso II, parágrafos 2º, 3º e 6º, da lei complementar n. 87/96. Como afirma Ricardo Seibel de Freitas Lima "A própria pauta, contudo, deve ser adequada aos valores de mercado, [...] podendo ser

questionada se fixada em base irreal ou que possa distorcer a concorrência”.<sup>158</sup> Quatro são os critérios para a determinação pelo legislador; a saber: i) valor fixado, previsto no § 2º do art. 8º, de aplicação compulsória e exclusiva aos produtos e serviços com preços tabelados pelo poder público, abrangendo os chamados preços administrados; ii) no caso de preços não administrados, conforme dispõe o art. 8º, inciso II, da referida lei, o valor da operação ou da prestação realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário (alínea “a”), acrescido do seguro, do frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores (alínea “b”) e da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes, determinada na forma do § 4º (alínea “c”); iii) o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou pelo importador (art. 8º, § 3º); e iv) o preço usualmente praticado no mercado considerado (art. 8º, § 6º).<sup>159</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso em mandado de segurança n. 18.677, considerou ilegais as “pautas fiscais” com valores fixados mediante portarias de forma discricionária (valores fixados pelo fisco em mercados com preços não administrados). Na referida decisão, diferenciou-se entre pautas fiscais e o chamado regime de valor agregado, previsto na referida lei complementar. Transcreve-se parte do voto do relator: “Não há que se confundir a pauta fiscal com o arbitramento de valores [...] Também não se pode confundí-la com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º [da lei complementar n. 87/96]”.<sup>160</sup> Em face disso, editou-se a súmula 431, versando que: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.<sup>161</sup> Devem, portanto, os valores levarem em conta: i) seus limites legais; e ii) a pertinência lógica entre o método de fixação e o mercado considerado.

Exemplo de preços administrados (art. 8º, § 2º) são os preços fixados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, como assentou o ministro Teori Zavascki no julgamento do recurso em mandado de segurança n. 20.381, no Superior Tribunal de Justiça: “Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço

<sup>158</sup> LIMA, 2005, p. 89.

<sup>159</sup> SEHN, Solon. ICMS e a base de cálculo na substituição tributária. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016, p. 322-3.

<sup>160</sup> STJ. **RMS 18.677 / MT**. rei. min. Castro Meira, j. 19/04/2005, T1, DJe de 20/06/2005, p. 175.

<sup>161</sup> Cf. MANEIRA, Eduardo. Instituição de pautas fiscais pelos estados-membros sob o manto de substituições tributárias, nos casos de aquisição de aparelhos celulares em outros estados da federação. In: DERZI, Misabel (coord.). **Direito das telecomunicações e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

Máximo ao Consumidor, esses valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária".<sup>162</sup> Quanto aos preços sugeridos pelo fabricante ou importador (art. 8º, § 3º), pode-se citar os cigarros e derivados do fumo, conforme dispõe o § 2º do art. 38 do Anexo IX do regulamento do ICMS-PR: "O estabelecimento industrial, inscrito neste Estado como substituto tributário, deverá enviar, a cada atualização, [...] a lista atualizada de preços máximos ao consumidor sugerida pelos fabricantes e veiculadas em suas publicações".

Sobre a possibilidade da inclusão do valor do seguro, do frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores na base de cálculo, prevista no art. 8º, inciso II, alínea "b", da referida lei; admite-se sua constitucionalidade desde que haja relação com a operação realizada, salvo na hipótese do seguro, que, por tratar-se de negócio jurídico distinto, não compõe o preço da mercadoria. Além de ser da União a competência para sua tributação através do IOF, inadmitindo-se, nesse caso, a bitributação.<sup>163</sup> Apesar dessa matéria nunca ter chegado aos tribunais superiores, o Superior Tribunal de Justiça tem precedente afastando a incidência do seguro de garantia estendida da base de cálculo do ICMS, no julgamento do recurso especial 1.346.749.<sup>164</sup>

Em relação ao frete, cabe diferenciar as operações realizadas sob a cláusula "*cost, insurance and freight*" das realizadas sob a cláusula "*free on board*", sendo que apenas no primeiro caso pode o frete ser incluído na base de cálculo, porque, como despesa de venda para fins de entrega do produto, faz parte do preço da mercadoria. Já na modalidade "*free on board*", a mercadoria é entregue ao comprador no estabelecimento do vendedor, sendo o transporte contratado diretamente pelo adquirente, não integrando o preço da operação e, portanto, não sendo incluído na base de cálculo.<sup>165</sup> Ainda sobre o frete, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso especial n. 931.727, firmou entendimento admitindo a possibilidade da sua inclusão "somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituído tributário (adquirente/destinatário)".<sup>166</sup> A inclusão de demais encargos (frete, etc.) na base de

---

<sup>162</sup> STJ. **RMS 20.381 / SE**, rel. min. Teori Albino Zavascki, j. 29/06/2006, T1, DJ de 03/08/2006.

<sup>163</sup> SEHN, 2016, p. 325-326.

<sup>164</sup> STJ. **REsp 1.346.749 / MG**, rei. min. Benedito Gonçalves, j. 10/02/2015, T1, DJe de 04/03/2015.

<sup>165</sup> SEHN, op. cit., p. 325-326.

<sup>166</sup> STJ. **REsp 931.727 / RS**, rei. min. Luiz Fux, j. 26/08/2009, T1, DJe de 14/09/2009.



cálculo do ICMS-ST é, portanto, constitucional desde que tais encargos façam parte do valor da operação<sup>167</sup> — *i.e.*, o preço da mercadoria ou a remuneração pelo serviço — e não pertençam ao campo de tributação de outra pessoa política, em face de ser vedada a bitributação, salvo expressa previsão constitucional, como no caso do IPI e do ICMS, de acordo com o art. 155, § 2º, inciso XI. Como afirma Roque Antônio Carrazza, a “[...] inclusão, na pauta, de encargos que nada têm a ver com o valor das operações mercantis a realizar, distorce o perfil constitucional do ICMS, pelo que, absolutamente não pode prevalecer”.<sup>168</sup>

Em relação à margem de valor agregado, inclusive lucro (percentual definido por lei), prevista no art. 8º, inciso II, alínea “c”, da lei complementar n. 87/96, dispõe o § 4º<sup>169</sup> do mesmo artigo sobre os critérios para a sua fixação pelo legislador. Conforme disposição legal, deve a margem ser “estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, [...] devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei”. A determinação do preço usual das operações deve ser feita com base no disposto nos parágrafos 4º e 6º do referido artigo, mediante levantamento da média ponderada dos preços coletados por amostragem ou por informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. Todos os aspectos de tal levantamento devem ser considerados: o cálculo da média ponderada em si, a veracidade dos dados coletados, a qualidade e a quantidade da amostragem, a representatividade da entidade fornecedora da informação, o tempo das operações e, no caso da necessidade de se fazer comparações para se chegar ao preço usual, a comparabilidade das mercadorias e dos serviços, sem prejuízo de outros fatores relevantes decorrentes de eventuais particularidades.<sup>170</sup> Por exemplo, determinados

---

<sup>167</sup> “De maneira geral, nas operações mercantis, fazem parte do preço da mercadoria os custos de produção e de aquisição da mercadoria, isto é, os gastos com a fabricação — matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem — ou com a compra do produto objeto do negócio jurídico. Também integram o preço as despesas de venda, que são os gastos incorridos pelo vendedor para fins de entrega do bem ao comprador. É o que se dá, *v.g.*, com a embalagem da mercadoria. Trata-se de um gasto inseparável do preço do produto, porque não há autonomia negociada entre a operação de compra e venda da mercadoria e o fornecimento da respectiva embalagem. Logo, deve compor a base de cálculo, ainda que o vendedor, por qualquer motivo, promova a sua discriminação na nota fiscal”. In: SEHN, 2016, p. 324.

<sup>168</sup> CARRAZZA, 2016, p. 282.

<sup>169</sup> Art. 8º, § 4º, da lei complementar 87/96: “A margem a que se refere [...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei”.

<sup>170</sup> SEHN, 2016, p. 329-330.

produtos podem ser afetados por questões de sazonalidade — períodos de entressafra, escassez de mercadorias, *etc.* — podendo gerar distorções nas pautas, maculando a sua constitucionalidade.<sup>171</sup>

Conforme disposto no § 3º do art. 11 da lei orgânica do ICMS-PR, a margem de valor agregado será estabelecida com base nos seguintes critérios: i) levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado; ii) informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores; e iii) adoção da média ponderada dos preços coletados. O art. 12 da mesma lei dispõe em seu inciso I que poderá a fazenda pública, mediante ato normativo: “manter atualizada, [...] como base de cálculo, na falta do valor da prestação de serviços ou da operação de que decorrer a saída de mercadoria, tabela de preços correntes no mercado de serviços e atacadista das diversas regiões fiscais”. Por fim, o art. 13 determina que a base de cálculo será “o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro fixado para os casos de substituição tributária, ou na falta deste o de trinta por cento”.

Na indústria do petróleo e derivados,<sup>172</sup> a substituição progressiva dá-se no segmento de *downstream* (da refinaria ao consumidor), setor onde a indústria mais se pulveriza (conforme balanço divulgado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, em 2016:<sup>173</sup> ao final de 2015, o parque de refino brasileiro contava com 17 refinarias, 291 bases de distribuição e 40.802 postos revendedores). Como dispõe a cláusula primeira do convênio ICMS 110/07, direciona-se às refinarias o controle e arrecadação, atribuindo-lhes esta responsabilidade por substituição. Ainda de acordo com a cláusula oitava do referido convênio, a base de cálculo será o “valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguros, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário”, acrescido do “valor resultante da

---

<sup>171</sup> BOMFIM, 2010, p. 270.

<sup>172</sup> A indústria do petróleo, conforme dispõe o inciso XIX do art. 6º da Lei nº 9.478/97 (lei do petróleo), é o “conjunto de atividades econômicas relacionadas com a exploração, desenvolvimento, produção, refino, processamento, transporte, importação e exportação de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e seus derivados”.

<sup>173</sup> ANP. **Anuário Estatístico 2016**, dados do desempenho das indústrias do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis e do sistema de abastecimento nacionais no período 2006-2015, publicado em 24/10/2016, 08h28, atualizado em 25/07/2017, 10h54. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/wwwanp/publicacoes/anuario-estatistico/2441-anuario-estatistico-2016/>.

aplicação dos percentuais da margem de valor agregado divulgados mediante Ato ato da Comissão Técnica Permanente do ICMS”, de acordo com o § 2º.<sup>174</sup>

Outra técnica para a apuração da margem de valor agregado é aquela prevista na cláusula nona do convênio,<sup>175</sup> tendo como base o preço médio ponderado a consumidor final, também definido por ato da Comissão Técnica Permanente do ICMS. Trata-se de equação complexa, que resulta na margem de valor agregado a ser aplicada. No caso de alguma inclusão ou alteração pelas unidades federadas na margem de valor agregado ou no preço médio ponderado a consumidor final; estas deverão nos prazos estabelecidos pela cláusula décima, informar à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária, que providenciará a publicação das inclusões ou alterações informadas.<sup>176</sup> Ressalta-se que os critérios para fixação da margem de valor agregado, bem como os respectivos prazos para eventuais alterações devem estar previstos em lei, conforme dispõe o § 4º do art. 8º da lei Kandir; não podendo um convênio estabelecer normas gerais para a fixação e atualização da margem de valor agregado.

Ainda conforme o § 5º do art. 8º, o ICMS-ST a ser pago corresponderá: “à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as

<sup>174</sup> § 2º “O Ato COTEPE que divulgar os percentuais de margem de valor agregado deverá considerar, dentre outras: I - a identificação do produto sujeito à substituição tributária; II - a condição do sujeito passivo por substituição tributária, se produtor nacional, importador ou distribuidor; III - a indicação de que se trata de operação interna ou interestadual; IV - se a operação é realizada sem os acréscimos das seguintes contribuições, incidentes sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível: a) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE; b) Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS; Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP; e d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS”.

<sup>175</sup> Cláusula nona: “Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação:  $MVA = \{[PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - AEAQ) - 1] \times 100$ , considerando-se: I - MVA: margem de valor agregado expressa em percentual; II - PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997; III - ALIQ: percentual correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação praticada pelo sujeito passivo por substituição tributária, salvo na operação interestadual com produto contemplado com a não incidência prevista no art 155, § 2o, X, “b”, da Constituição Federal, hipótese em que assumirá o valor zero; IV - VFI: valor da aquisição pelo sujeito passivo por substituição tributária, sem ICMS; V - FSE: valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, contribuições e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário; VI - AEAC: índice de mistura do álcool etílico anidro combustível na gasolina C, salvo quando se tratar de outro combustível, hipótese em que assumirá o valor zero”.

<sup>176</sup> MOREIRA, Maria Luisa Marques; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Substituição tributária na indústria do petróleo. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016, p. 151 ss.

operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto". Tal cálculo dar-se-á da seguinte forma: i) apuração da base de cálculo (valor da mercadoria acrescido do frete e demais encargos e impostos); ii) aplicação da alíquota de margem de valor agregado (percentual definido pela legislação) sobre a referida base e a soma da própria margem de valor agregado apurada; iii) aplicação da alíquota do ICMS sobre a base de cálculo resultado do cálculo do item anterior; e iv) subtração do valor de ICMS pago na entrada.<sup>177</sup>

Conclui-se, portanto, que, como afirma Roque Antônio Carrazza, tais pautas de valores “apenas gozam da presunção *iuris tantum* — nunca *iuris et de iure* — de que estão corretas. Jamais podem superar a realidade, distorcendo os preços de mercado”,<sup>178</sup> *i.e.*, tais pautas: i) referem-se a fatos futuros de provável ocorrência, devendo sua fixação pautar-se em *critérios objetivos previstos em lei*; e ii) deverão ter seus valores restituídos no caso da operação presumida não ocorrer ou se dar em valor inferior, devendo *prevalecer seu valor efetivo*.

#### 4.3.2.1 Critérios objetivos previstos em lei

Como afirma Roque Antônio Carrazza: “as razões de praticidade que geraram a adoção das pautas fiscais não têm primazia sobre a segurança e a certeza da tributação”.<sup>179</sup> A segurança jurídica funda-se do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º da Constituição), desdobrando-se na legalidade (art. 5º, inciso II) e na proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, inciso XXXVI). No direito tributário, desdobra-se na reserva de lei tributária (art. 150, inciso I), na irretroatividade e na anterioridade (art. 150, inciso III). Segundo Humberto Ávila: a segurança jurídica “tem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um

<sup>177</sup> KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016, p. 307.

<sup>178</sup> CARRAZZA, 2016, p. 279-280.

<sup>179</sup> *Ibid.*, loc. cit.

ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público”.<sup>180</sup>

Em relação à anterioridade, prevista no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição, determinando que é vedado cobrar tributos: i) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade anual); e ii) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b” (anterioridade nonagesimal), o Supremo Tribunal Federal decidiu, ao julgar o agravo regimental em agravo regimental no recurso extraordinário com agravo n. 682.631, pela sua desnecessidade em relação às pautas de valores, visto que “a alteração da sistemática de apuração do ICMS não estaria sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, uma vez que não se trata a hipótese de instituição ou majoração de tributo”.<sup>181</sup> Entende-se, contudo, que mudanças substanciais, como a alteração do método de apuração da base de cálculo, bem como os critérios para sua fixação e atualização, deverão ser veiculadas por lei observando a anterioridade. Devem os atos administrativos, portanto, apenas tratarem de mudanças pontuais e, mesmo não sendo alcançados pela anterioridade, deverão atentar-se aos prazos estabelecidos por lei. Quanto à irretroatividade (art. 150, inciso III, alínea “a”), que veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, entende-se que, em havendo mudanças, ainda mais por atos de caráter infralegal, estas deverão entrar em vigor dentro dos prazos estabelecidos pela legislação.

Sobre a legalidade<sup>182</sup> de tais pautas, aduz Roque Antônio Carrazza que a base de cálculo “[...] deve estar expressamente prevista em lei. Não é possível, pois, fixá-la por meio dos expedientes levados a cabo pela Fazenda Pública, ainda que baseados em diretrizes genéricas, apontadas em lei”, *i.e.*, “mais do que meramente apontar diretrizes, a lei deve indicar, de modo expreso e objetivo, a expressão da

<sup>180</sup> ÁVILA, 2011, p. 370.

<sup>181</sup> STF. **ARE 682.631 AgR-AgR / MG**, rel. min. Roberto Barroso, j. 25/03/2014, T1, DJe de 02/05/2014.

<sup>182</sup> Sobre a legalidade tributária, prevista no art. 150, inciso I, da Constituição, versando que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, são as palavras de José Souto Maior Borges, “[...] no Estado Constitucional Moderno, o poder financeiro está sujeito ao ordenamento jurídico e o seu exercício não é arbitrário, mas limita-se ao âmbito do direito positivo.” in: BORGES, 2006, p. 35.

grandeza, com apoio na qual o tributo será calculado”.<sup>183</sup> A lei que instituir o regime, portanto, deverá estabelecer o método para a fixação da base de cálculo (valor fixado, margem de valor agregado, preço sugerido, preço usual, *etc.*), bem como os critérios para tal fixação e atualizações, visto que todos os elementos *essenciais* do tributo devem estar previstos em lei,<sup>184</sup> *e.g.*, o § 4º do art. 8º da lei Kandir dispõe que os critérios para a fixação da margem de valor agregado devem estar "previstos em lei"; não bastando, pois, que para a sua instituição os legisladores estaduais e distritais apenas “copiem” disposições genéricas da lei complementar 87/96 para haver a determinação pela administração de elementos essenciais do tributo. Ainda segundo Roque Antônio Carrazza: "Como decorrência do princípio da legalidade, o prazo e as condições de recolhimento dos tributos só podem ser fixados ou alterados por meio de lei da pessoa política competente".<sup>185</sup>

Muito embora a alteração na apuração ou nos prazos das pautas de valores não configure hipótese direta de instituição ou majoração de tributo, estas poderão acarretar mudanças substanciais, acarretando em um aumento *indireto* do encargo. A legalidade do ICMS-ST, portanto, pressupõe um sistema escalonado, a saber: i) competência outorgada aos estados-membros e ao Distrito Federal pelo texto constitucional; ii) estabelecimento de normas gerais por meio de lei complementar de caráter nacional; iii) instituição por lei ordinária pelas unidades federadas; e iv) regulamentação por ato administrativo.

Como afirma Marco Aurélio Greco: “[...] o montante devido a título de antecipação com substituição resulta da aplicação das denominadas margens de valor agregado que são editadas com base em critérios previstos em lei, mas a partir de levantamentos fáticos realizados pela administração tributária”,<sup>186</sup> *i.e.*, devem estar previstos em lei, de forma objetiva, os métodos e critérios para fixação e atualização das pautas de valores. Portanto, se fere a legalidade e a segurança

<sup>183</sup> CARRAZZA, 2016, p. 281-283.

<sup>184</sup> “Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.” in: AMARO, 2012.

<sup>185</sup> CARRAZZA, 2009, p. 561.

<sup>186</sup> GRECO, Marco Aurélio. Legitimação ativa e o direito à restituição na substituição tributária. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016, p. 435.

jurídica quando o legislador opta por parâmetros genéricos, dando à administração tributária a possibilidade de determinar elementos essenciais do tributo.

#### 4.3.2.2 Prevalência do valor efetivo das operações

Tratando-se tais pautas de presunções relativas, *iuris tantum*, a base efetiva deverá prevalecer sobre a presumida, somente podendo ser definitiva, como afirma Eduardo Maneira, “nos casos em que for comprovadamente inferior à base de cálculo real”, *i.e.*, as pautas de valores apenas poderão ser definitivas se favoráveis ao contribuinte.<sup>187</sup> Deve, portanto, o contribuinte ter o direito de creditar-se apenas do excesso; não faria sentido que, no caso do tributo pago a menor, fique ele responsável pelo recolhimento complementar. Segundo Marco Aurélio Greco: a “restituição de tributos pagos a maior é uma exigência do Estado democrático de Direito para que a exigência pecuniária não se transforme em manifestação disfarçada de confisco”.<sup>188</sup> Tem-se, portanto, que configura-se como tributação confiscatória,<sup>189</sup> bem como se fere a capacidade contributiva, a pauta que não leve em conta a base de cálculo efetiva da tributação, *i.e.*, o valor efetivo das operações realizadas, salvo no caso do tributo pago a menor.

A prevalência da base presumida pode gerar efeitos concorrenciais negativos, eliminando a eficiência produtiva e maculando a neutralidade concorrencial do Estado. Negada a possibilidade do creditamento de eventual excesso, o tributo torna-se um encargo fixo, mitigando a previsão constitucional da não-cumulatividade do ICMS no art. 155, § 2º, inciso I, tributando-se além do o valor agregado nas

---

<sup>187</sup> MANEIRA, 2003, p. 64.

<sup>188</sup> GRECO, op. cit., p. 432.

<sup>189</sup> Sobre a vedação ao confisco, aduz Luís Eduardo Schoueri “A grande dificuldade do Princípio da Proibição do Efeito de Confisco está na confirmação de sua ocorrência. Afinal, confisco é conceito indeterminado. Já se viu, quando do estudo do Princípio da Legalidade, que o conceito indeterminado é ferramenta de que se vale o legislador, diante da limitação da linguagem, para expressar situação sujeita a submissão. Se confisco é conceito indeterminado, nem por isso o Princípio ora examinado tem feição de princípio: apresenta uma regra. O intérprete/aplicador pode ter dificuldade em identificar uma situação de confisco; caracterizada esta, entretanto, o mandamento constitucional é claro, proibindo tal tributação.” in: SCHOUERI, 2012, p. 386. Ainda sobre a vedação ao confisco no ICMS-ST, são as palavras de Roque Antonio Carrazza: “A Constituição de 1988 impede expressamente a utilização de tributos para fins confiscatórios (art. 150, IV). E o confisco pode advir também da tributação de negócios inexistentes, de situações eventuais e de vendas futuras e incertas.” in: CARRAZZA, 2009, p. 328.

operações subsequentes. Segundo Carrazza: "uma vez comprovado que o quantum estimado nas pautas fiscais supera a realidade, deve ser assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do excesso, sob pena de vulnerar-se o princípio em questão".<sup>190</sup> Entende-se que, muito embora a cobrança do tributo se dê de forma concentrada (monofásica), tal incidência dá-se em face de uma cadeia de fato plurifásica, presumindo-se o futuro montante econômico (valor agregado). Além disso, sendo o tributo um encargo fixo, a redução do valor da operação representa um percentual maior de tributo, *i.e.*, uma alíquota regressiva,<sup>191</sup> maculando o princípio da livre concorrência, pressuposto do regime, e a capacidade contributiva dos consumidores, contribuintes "de fato" do ICMS. Como afirma Luís Eduardo Schoueri: "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".<sup>192</sup>

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo: "o direito à restituição de tributo pago indevidamente não pode ser suprimido, embaraçado ou impossibilitado pela legislação de inferior hierarquia",<sup>193</sup> *i.e.*, tendo fundamento constitucional, tal direito não poderá ser embaraçado por meios legislativos nem administrativos, bem como a postulação de tal direito perante o judiciário independe de lei que o preveja. Como dispõe o inciso XXXV do art. 5º da Constituição: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito"; ainda segundo Pontes de Miranda: "A regra jurídica é de mister que seja concebida como não ignorada de ninguém, a que interessar possa, pois que incide infalivelmente. Ao juiz é que se permite [...] exigir prova; não às pessoas particulares, inclusive o Estado",<sup>194</sup> *i.e.*, o judiciário não pode eximir-se da apreciação do caso concreto.

Outra questão se coloca na restituição do ICMS-ST pago a maior quanto a sua legitimidade ativa, visto tratar-se de tributo "indireto", cuja incidência econômica

---

<sup>190</sup> CARRAZZA, 2016, p. 277.

<sup>191</sup> "[...] se não houver a devolução do excesso, a antecipação com substituição que apesar de ser mera técnica arrecadatória (antecipar o recolhimento de um tributo que será devido no futuro) acaba tornando-se um mecanismo de aumento do tributo sem que haja aumento da sua alíquota. De fato, se a alíquota do imposto é de 18%, e a base de cálculo da operação realizada com consumidor for R\$ 1.000,00 o montante total arrecadado a título de ICMS não pode ser superior a R\$ 180,00 considerando a somatória de recolhimentos feitos (no caso, o montante recolhido pelo substituído a título próprio e o por ele recolhido a título de substituição tributária). Se o recolhimento total tiver sido de R\$ 190,00 e não houver a devolução de R\$ 10,00 a alíquota efetiva do imposto terá subido para 19% sem que o legislador tenha deliberado a respeito." in: GRECO, 2016, p. 436.

<sup>192</sup> SCHOUERI, 2016, p. 130-131.

<sup>193</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2014.

<sup>194</sup> MIRANDA, 1983, p. 310.



*geralmente* recai sobre o consumidor, além disso, dispõe o art. 166 do Código Tributário Nacional que a "restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la". Contudo, tal incidência pode ser muito difusa e difícil de provar, não devendo constituir óbice a que o substituído obtenha a restituição; como afirma Marco Aurélio Greco: "[...] o último contribuinte (aquele que realizou a operação a consumidor final) é que sofreu a repercussão do recolhimento antecipado e, portanto, é o legitimado para pleitear o eventual excesso, pois suportou o respectivo encargo financeiro".<sup>195</sup>

Conclui-se, portanto, que a *adequação* do regime de substituição tributária "para frente" no ICMS depende da prevalência da sua base de cálculo efetiva, garantindo ao contribuinte o creditamento do excesso. Além disso, negada a restituição do excesso, o tributo torna-se um encargo fixo; no caso das operações presumidas serem realizadas em valor inferior, gera-se um efeito cumulativo, tributação não só do valor agregado nas operações, bem como o efeito de uma "alíquota regressiva", aumentando o percentual de tributo pago. Sem a devida restituição, portanto, a imposição torna-se inconstitucional e confiscatória, ofendendo a capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a livre concorrência. A prevalência do valor efetivo das operações, portanto, conforma o instituto aos ditames constitucionais, inclusive tendo sido objeto de recente mudança de entendimento por parte do Supremo Tribunal Federal.

#### 4.3.3 Da Inconstitucionalidade do Convênio ICMS 52/17

Editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, tendo sido acordado por todas as unidades federadas, o convênio ICMS 52/17 dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os estados-membros e o

---

<sup>195</sup> GRECO, 2016, p. 438.

Distrito Federal. Ao dispor sobre as normas gerais em relação ao regime da substituição tributária "para frente" em operações interestaduais, o referido convênio passou por cima da regra de competência constitucionalmente posta pelo art. 155, inciso XII, alínea "b", que dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Além disso, como já citado, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 34, § 8º, atribuiu aos convênios, em caráter provisório, o estabelecimento de normas gerais a respeito de ICMS até que fosse editada a devida lei complementar; competência que foi exaurida com a promulgação da lei complementar n. 87/96.

Dispõe o art. 155, inciso XII, alínea "g", da lei fundamental que cabe à lei complementar: "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados", tendo sido os convênios o modo escolhido pelo legislador complementar para tal deliberação conforme disposto na lei complementar n. 24/75. Em relação à substituição tributária, dispõe o art. 9º da lei Kandir que "A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados"; ainda a lei complementar 123/06, no § 7º do art. 13, determina que o ICMS-ST em relação aos optantes do Simples Nacional "será disciplinado por convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal". Não há, portanto, competência constitucionalmente posta que autorize o Conselho Nacional de Política Fazendária a legislar sobre normas gerais, visto que convênio não é lei complementar. Cabendo aos convênios apenas tratarem de questões pontuais das operações interestaduais do ICMS-ST, conforme dispõe o inciso IV do art. 100 do Código Tributário Nacional, os convênios celebrados "São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos". Como afirma Roque Antônio Carrazza: "à míngua 'de acordo específico celebrado pelos Estados interessados' não pode vir adotado, por qualquer deles, em operações interestaduais, o regime da substituição tributária, inclusive para frente, em matéria de ICMS".<sup>196</sup>

A cláusula terceira do convênio, ao dispor que "Este convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas

---

<sup>196</sup> CARRAZZA, 2016, p. 284.

de Pequeno Porte - Simples Nacional", desvirtua o § 7º do art. 150 da Constituição que determina que "A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição" no regime de substituição tributária "para frente"; reservando, portanto, à lei a atribuição de responsabilidade por substituição. Nem mesmo o disposto no § 7º do art. 13 da lei complementar 123/06 (o ICMS-ST em relação aos optantes do Simples Nacional será disciplinado por convênio) tem força para criar competência diversa da colocada pelo texto constitucional.

As cláusulas oitava a décima quarta do convênio deliberam a respeito da responsabilidade por substituição e do cálculo do imposto a ser retido (valor correspondente ao preço final a consumidor fixado por órgão público competente para preços administrados, preço médio ponderado a consumidor final, preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado), em afronta ao dispositivo constitucional do art. 146, inciso III, alínea "a", que determina que lei complementar poderá estabelecer normas gerais em matéria tributária, *e.g.*, determinando o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dos tributos. O que já é feito, quanto à base de cálculo do ICMS-ST (pautas de valores) pelo art. 8º da lei complementar 87/96, devendo sua disciplina (escolha do método, bem como a determinação dos critérios para sua fixação e atualização) ser feita pelos legisladores estaduais e distritais. Além disso, o § 2º da cláusula décima quarta veda "a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto da operação própria decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço", criando mais uma mitigação à regra da não-cumulatividade do ICMS, em descompasso com o inciso I do § 2º do art. 155 do texto constitucional.

Ainda as cláusulas vigésima quarta a vigésima oitava tratam das regras para realização de pesquisas de preço e fixação da margem de valor agregado e preço médio ponderado a consumidor final, em desacordo com o § 4º do art. 8º da lei complementar 87/96, que determina que os critérios para a fixação da margem de valor agregado deverão ser previstos em lei. Além disso, a cláusula vigésima sétima permite "que a pesquisa seja realizada por instituição, órgão ou entidade de

reputação idônea, desvinculado da entidade representativa do setor", devendo a pesquisa "ser homologada pela unidade federada interessada", conforme dispõe o seu parágrafo único, excluindo da composição da margem de valor agregado as entidades representativas dos respectivos setores; mitigando a disposição legal do referido parágrafo da lei Kandir.

Por fim, o Anexo I do convênio<sup>197</sup> determina os segmentos passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária "para frente". Entende-se, contudo, que tal determinação deverá ser realizada com base em critérios objetivos previstos em lei, observando os pressupostos de fato (dificuldade de fiscalização e informalidade) e adequação jurídica (adequação do valor presumido e direito à restituição) do regime, devendo este ser aplicado em setores com maior regulamentação na produção e grande pulverização na distribuição e consumo, a fim de não se distorcer o mercado em questão e comprometer a sistemática. Tem-se, portanto, que o convênio ICMS 52/17, ao prescindir da determinação constitucional da reserva de lei para o estabelecimento de normas gerais em relação ao ICMS-ST, não cumpre com os requisitos formais suficientes para obrigar o contribuinte.

Em face do referido convênio, foram ajuizadas, pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Associação Brasileira dos Supermercados (ABRAS), ao final de 2017, as ações diretas de inconstitucionalidade n. 5.866 e 5.858 perante o Supremo Tribunal Federal, ambas de relatoria do ministro Alexandre de Moraes, tendo sido a última extinta sem resolução de mérito por não haver a pertinência temática exigida pela Constituição.<sup>198</sup> Quanto à ação movida pela Confederação Nacional da Indústria, foi concedida liminar em decisão monocrática tomada pela presidente, ministra Cármen Lúcia durante o recesso, suspendendo as cláusulas oitava, nona, décima, décima primeira, décima segunda, décima terceira, décima quarta, décima sexta, vigésima quarta e vigésima sexta do convênio.<sup>199</sup>

---

<sup>197</sup> Autopeças; bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope; cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas; cigarros e outros produtos derivados do fumo; cimentos; combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; ferramentas; lâmpadas, reatores e *starter*; materiais de construção e congêneres; materiais de limpeza; materiais elétricos; medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros; pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha; produtos alimentícios; produtos de papelaria; produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; rações para animais domésticos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; tintas e vernizes; veículos automotores; veículos de duas e três rodas motorizados; e venda de mercadorias pelo sistema porta a porta.

<sup>198</sup> STF. **ADI 5.858 / DF**, rel. min. Alexandre de Moraes, j. 12/12/2017, M, DJe de 01/02/2018.

<sup>199</sup> STF. **ADI 5.866 TP / DF**, rel. min. Alexandre de Moraes, j. 27/12/2017, M, DJe de 02/02/2018.

Concluindo, tem-se que as normas gerais para o ICMS-ST, mesmo em operações interestaduais, deverão ser estabelecidas por lei complementar, não sendo a disposição do art. 9º da lei complementar n. 87/96, autorização para que, por meio de convênios e protocolos interestaduais, sejam veiculadas tais normas. Não servem os convênios, pois, para suprir deficiências das normas gerais, essas deverão ser corrigidas pelos meios pertinentes para tal. Ressalta-se a necessidade de uma norma geral em relação ao ICMS-ST que especifique melhor: i) normas gerais para a adição de demais encargos nas pautas de valores, excluindo o seguro; ii) normas gerais para as pesquisas de mercado a serem realizadas para o estabelecimento da margem de valor agregado; iii) normas gerais para a restituição da quantia indevidamente paga, especialmente em operações interestaduais; iv) normas gerais para sujeição ao regime pelos mercados; e v) a delimitação dos convênios e protocolos. Por sua vez, as legislações estaduais e do Distrito Federal deverão estabelecer: i) os métodos e critérios para fixação e atualização das pautas de valores mínimos; ii) a especificação dos critérios para as pesquisas de mercado a serem realizadas para o estabelecimento da margem de valor agregado; iii) a garantia da restituição da quantia indevidamente paga; iv) a especificação dos critérios para sujeição ao regime; e v) a delimitação dos atos administrativos. Os legisladores, portanto, não podem prescindir da determinação de elementos essenciais do regime, dando à administração tributária e aos convênios a prerrogativa de suprir as lacunas da lei, determinando elementos essenciais da obrigação tributária; desvirtuando, com isso, a vetusta garantia da divisão entre *“pouvoir législatif et pouvoir financier”*.<sup>200</sup>

---

<sup>200</sup> Cf. SCHOUERI, 2005, p. 232 ss.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação, para além da função de arrecadar recursos para o financiamento público, legitima-se como um instrumento para a intervenção estatal na economia. Da crescente intervenção do Estado na economia, face às insuficiências do capitalismo *laissez faire* e das necessidades de política econômica surgidas na primeira guerra mundial, fala-se na existência de, ao lado da constituição política, uma constituição econômica, a organizar as diretrizes da política econômica dos Estados. Pioneiras nesse fenômeno são as constituições mexicana de 1917 e alemã de 1919, sendo que a maioria dos textos constitucionais contemporâneos contempla normas programáticas de caráter econômico.

A ordem econômica constitucional brasileira, introduzida no art. 170 do texto constitucional, funda-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, pautando-se em certos princípios, tendo por finalidade a construção da existência digna nos ditames da justiça social. Legitimando, portando, a intervenção do Estado na economia. Os motivos para a intervenção na economia podem ser a correção das falhas do mercado ou a promoção dos objetivos da política econômica. Quanto aos meios, essa pode se dar de forma direta, em que atua o Estado como agente econômico em monopólio estatal ou em concorrência com os demais entes privados, ou de forma indireta, por indução (incentivos) ou por direção (ordens ou proibições). A tributação, como forma de intervenção, apenas poderá se dar por indução; pela própria natureza do tributo, pela sua estrutura ou sua destinação, bem como pelos métodos de arrecadação e obrigações acessórias.

O princípio da livre concorrência, informador da ordem econômica, previsto no inciso IV do art. 170 da Constituição, pressupõe a repressão ao abuso do poder econômico, garantindo a competição em condições de igualdade, observando o dever de neutralidade (imparcialidade) concorrencial do Estado. Ainda é no contexto da defesa da livre concorrência que se insere o § 4º do art. 174 da Constituição, que legitima a atuação estatal na repressão ao poder econômico abusivo que vise a dominação dos mercados. A igualdade, magno princípio que desdobra-se no direito tributário na capacidade contributiva, na igualdade tributária e na uniformidade entre as regiões do país, é pressuposto da livre concorrência, mas não seu objetivo, *i.e.*, o fator de desequilíbrio verificado deve ser suficiente para causar efetivos prejuízos ao

ambiente concorrencial, conforme inclusive tem sido o entendimento jurisprudencial sobre o assunto. A livre concorrência, portanto, deve ser um meio (princípio axiológico), para, através da livre iniciativa, alcançar-se o bem de todos.

Com o pretexto de sancionar eventuais desequilíbrios à livre concorrência, não pode o Estado macular demais princípios como a igualdade e a livre iniciativa, *e.g.*, a atividade econômica exercida pela empresa não poderá ensejar tratamento diferenciado quanto às sanções, mesmo evidenciado o desequilíbrio concorrencial.

Quanto à tributação, como forma de intervenção econômica em face da livre concorrência, pode-se citar a previsão constitucional da não-cumulatividade, que desincentiva a concentração econômica e restringe a imposição tributária ao valor agregado nas operações subseqüentes, da “mitigação” da legalidade, importante ferramenta para políticas informadas pela livre concorrência, do combate à “guerra fiscal” através dos convênios que limitam as isenções e benefícios fiscais, do afastamento, em certos casos, da imunidade recíproca das sociedades de economia mista e empresas públicas; bem como a autorização constitucional do art. 146-A, facultando à União, por lei complementar de caráter nacional com a finalidade de uniformizar o sistema tributário ao instituir normas gerais, a instituição de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, *i.e.*, atuação preventiva; não sendo pertinente que tal competência possa justificar a instituição ou majoração de tributos ou sanções.

É no contexto da intervenção econômica e do dever de neutralidade concorrencial do Estado e da tributação, especialmente em relação aos impostos de mercado, que se insere a substituição tributária “para frente” ou progressiva, prevista na Constituição no § 7º do art. 150. Técnica diferenciada de arrecadação, na substituição tributária “para frente” fica o substituto responsável pelo recolhimento do tributo das operações subseqüentes em cadeias plurifásicas, facilitando a fiscalização e evitando a evasão fiscal, tornando mais prática a atuação estatal em cadeias econômicas marcadas por alta pulverização, relativa informalidade e, conseqüentemente, maiores dificuldades na fiscalização. O regime é bastante questionado em face das distorções que podem ser causadas pelo seu uso, devendo seu pressuposto não ser apenas a praticabilidade da administração tributária e sim a defesa da livre concorrência e da neutralidade, garantindo que a todos seja atingido igual gravame tributário. Tal pressuposto divide-se em *pressupostos de fato* (dificuldade de fiscalização e informalidade) e *pressupostos*

*jurídicos* (adequação do valor presumido). O regime, portanto, é mais bem aplicado em setores marcados por maior regulamentação estatal na produção e alta competitividade e pulverização na distribuição e consumo.

Para se operacionalizar o regime da substituição tributária “para frente”, recorre-se ao uso de presunções, presumindo o fato gerador futuro de provável ocorrência, bem como o futuro montante econômico. As presunções, fatos futuros de provável ocorrência, dividem-se em *hominis*, presunções do senso comum e legais, advindas de normas jurídicas; essas últimas dividem-se em absolutas, *iuris et de iure*, que não admitem prova contrária, relativas, *iuris tantum*, que admitem prova contrária, e mistas, que admitem certas provas contrárias. Já nas ficções jurídicas, atribui-se como real determinado fato independentemente da realidade, podendo ser legais, advindas do legislador, contradizem a realidade efetiva; ou jurisprudenciais, contradizendo a realidade jurídica posta pelo legislador. O recurso às presunções e ficções reduz o instrumental jurídico, facilitando a aplicação e o cumprimento da regra jurídica. O regime da substituição tributária “para frente”, portanto, ao diminuir o instrumental jurídico através de presunções, aumenta a praticabilidade da regra tributária, facilitando a sua administração e fiscalização, mas tais “vantagens pragmáticas” não poderão se sobrepor aos direitos dos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade do regime da substituição tributária “para frente” por diversas vezes. Em relação ao direito à restituição, decidiu a corte em um primeiro momento pela sua desnecessidade no caso do tributo pago a maior, sendo necessária apenas no caso expresso na Constituição, da não ocorrência do fato gerador presumido. Posicionamento que mudou em recente julgamento, em 2016, onde admitiu-se a restituição do tributo pago a maior. A adequação do regime, portanto, também depende da garantia da restituição de eventual excesso, posto que a praticabilidade da administração pública, não pode se dar á custa dos direitos dos contribuintes. Sem a devida restituição, o tributo pago a maior na substituição tributária “para frente” gera efeito cumulativo e onera percentualmente mais aqueles que forem mais eficientes e oferecerem seus produtos e serviços a menores preços (uma “alíquota regressiva”), maculando a livre concorrência. Entende-se, portanto, que em face do dever de neutralidade e do princípio da livre concorrência, caso a restituição do tributo pago a maior inviabilize o instituto, trata-se o § 7º do art. 150 de disposição constitucional inócua, não havendo de ser aplicado.



Em relação ao ICMS — imposto estadual e distrital que que hospeda, pelo menos, três impostos diferentes: o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e o imposto sobre prestações de serviços de comunicação — a substituição tributária “para frente” (ICMS-ST) é disciplinada nos arts. 6º a 10 da lei complementar n. 87/96, a lei Kandir. A fim de determinar o montante a ser pago de ICMS-ST, determina a legislação a instituição das pautas de valores mínimos ou pautas fiscais estabelecendo critérios para a presunção da base de cálculo. Conforme disposto no art. 8º da lei Kandir, a base de cálculo do imposto poderá ser: i) o valor correspondente ao preço final a consumidor fixado por órgão público competente para preços administrados; ii) o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado; iii) o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; e iv) o preço usual. O Superior Tribunal de Justiça considerou ilegais as “pautas fiscais” com valores fixados mediante portarias de forma discricionária (valores fixados pelo fisco em mercados com preços não administrados). Devem, portanto, os valores levarem em conta: i) seus limites legais; e ii) a pertinência lógica entre o método de fixação e o mercado considerado.

A inclusão de demais encargos (como frete, seguro, etc.) na base de cálculo do ICMS-ST é constitucional desde que tais encargos façam parte do valor da operação e não pertençam ao campo de tributação de outra pessoa política, em face de ser vedada a bitributação, salvo expressa previsão constitucional, como no caso do IPI e do ICMS, de acordo com o art. 155, § 2º, inciso XI. Não sendo o caso, por exemplo, do seguro que, por tratar-se de negócio jurídico distinto já tributado pelo IOF, não deverá compor a base de cálculo. A margem de valor agregado, inclusive lucro (percentual definido por lei), por sua vez, compõe-se da média ponderada dos preços usualmente praticados no mercado considerado; devendo todos os aspectos de tal levantamento ser considerados, para não se macular a constitucionalidade da margem, devendo os critérios para sua fixação e atualização estarem previstos em lei. Tais pautas de valores mínimos, portanto, são presunções relativas, *iuris tantum*, visto que: i) referem-se a fatos futuros de provável ocorrência, devendo sua fixação pautar-se em critérios objetivos previstos em lei; e ii) deverão ter seus valores

restituídos no caso da operação presumida não ocorrer ou se dar em valor inferior, devendo prevalecer seu valor efetivo.

Em relação aos critérios objetivos previstos em lei, devem todos os elementos essenciais na composição das pautas de valores estarem expressamente previstos em lei (os métodos e critérios para sua fixação), não bastando, pois, que para a sua instituição os legisladores estaduais e distritais apenas “copiem” disposições genéricas da lei complementar 87/96 para haver a determinação pela administração de elementos essenciais do tributo. Além disso, mudanças substanciais deverão ser veiculadas por lei observando a anterioridade. Devem os atos administrativos, portanto, apenas tratarem de mudanças pontuais e, mesmo não sendo alcançados pela anterioridade, deverão atentar-se aos prazos estabelecidos por lei. Sendo ambos alcançados pela irretroatividade tributária, não podendo alcançar fatos anteriores. Muito embora a alteração na apuração ou nos prazos das pautas de valores não configure hipótese direta de instituição ou majoração de tributo, estas poderão acarretar mudanças substanciais, acarretando em um aumento indireto do encargo. A legalidade do ICMS-ST, portanto, pressupõe um sistema escalonado, a saber: i) competência outorgada aos estados-membros e ao Distrito Federal pelo texto constitucional; ii) estabelecimento de normas gerais por meio de lei complementar de caráter nacional; iii) instituição por lei ordinária pelas unidades federadas; e iv) regulamentação por ato administrativo.

A adequação do regime também depende da prevalência da sua base de cálculo efetiva, garantindo ao contribuinte o creditamento do excesso. Além disso, negada a restituição do excesso, o tributo torna-se um encargo fixo; no caso das operações presumidas serem realizadas em valor inferior, gera-se um efeito cumulativo, tributação não só do valor agregado nas operações, bem como o efeito de uma "alíquota regressiva", aumentando o percentual de tributo pago. Sem a devida restituição, portanto, a imposição torna-se inconstitucional e confiscatória, ofendendo a capacidade contributiva e a livre concorrência.

Por fim, em relação às normas gerais, estas deverão ser estabelecidas por lei complementar, conforme disposto no texto constitucional. Não podendo, portanto, convênios e demais atos infralegais suprirem eventuais deficiências legislativas. Entende-se também que a determinação da sujeição ao regime deverá ser realizada com base em critérios objetivos previstos em lei, observando os seus pressupostos de fato (dificuldade de fiscalização e informalidade) e adequação jurídica

(adequação do valor presumido e direito à restituição), devendo este ser aplicado em setores com maior regulamentação na produção e grande pulverização na distribuição e consumo, a fim de não se distorcer o mercado em questão e comprometer a sistemática. Ressalta-se a necessidade de uma norma geral em relação ao ICMS-ST que especifique melhor: i) normas gerais para a adição de demais encargos nas pautas de valores, excluindo o seguro; ii) normas gerais para as pesquisas de mercado a serem realizadas para o estabelecimento da margem de valor agregado; iii) normas gerais para a restituição da quantia indevidamente paga, especialmente em operações interestaduais; iv) normas gerais para sujeição ao regime pelos mercados; e v) a delimitação dos convênios e protocolos. Por sua vez, as legislações estaduais e do Distrito Federal deverão estabelecer: i) os métodos e critérios para fixação e atualização das pautas de valores mínimos; ii) a especificação dos critérios para as pesquisas de mercado a serem realizadas para o estabelecimento da margem de valor agregado; iii) a garantia da restituição da quantia indevidamente paga; iv) a especificação dos critérios para sujeição ao regime; e v) a delimitação dos atos administrativos.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEL. **Anuário Estatístico 2016**, dados do desempenho das indústrias do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis e do sistema de abastecimento nacionais no período 2006-2015, publicado em 24/10/2016, às 08h28min, atualizado em 25/07/2017, às 10h54min. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/wwwanp/publicacoes/anuario-estatistico/2441-anuario-estatistico-2016/>.

AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista de Direito Administrativo**, n. 226, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, p. 187-212, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, Bauru/SP: EDIPRO, 2001.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação**: à luz do art. 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. (Série doutrina tributária, vol. II).

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. Conceito e Aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno (coord.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **O princípio da igualdade**, [S.l.: s.n., ca. 2000].

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2009

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. **Processo administrativo n. 08012.000668/1998-06**, relator Roberto Augusto Castellanos Pfeiffer, Diário Oficial da União de 15/01/2004.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão n. 107-07197**, relator Octávio Campos Fischer, sessão de 11/06/2003, Diário Oficial da União de 20/10/2003.

DANTAS, Cíntia Maria da Costa e SILVEIRA NETO, Otacílio dos Santos. Reflexões sobre o artigo 146-A da Constituição Federal de 1988. **Revista Constituição e Garantia de Direitos**, v. 8, n. 2, Natal: Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2015.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. O direito tributário: sua conceituação, natureza e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, v. 38, 1954

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 11, p. 359-379, 2007.

\_\_\_\_\_. Pressupostos fáticos de imposição na substituição tributária. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2016.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A idéia de constituição no mundo contemporâneo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 169, p. 12-29, 1987.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional**. 38. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direitos humanos fundamentais**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 66.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Legitimação ativa e o direito à restituição na substituição tributária. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2016.

JELLINEK, Georg. **Teoría general del Estado**. Tradução para o espanhol de Fernando de los Ríos do original em alemão **Allgemeine Staatslehre**, Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem do valor agregado. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2016.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever da neutralidade tributária**. 143f. Dissertação (mestrado), Faculdade de Direito, UFRGS, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2014.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 95, 2003.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição...). **Revista Internacional de Direito Tributário**. Nova Lima: Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 1, n. 2, 2004.

\_\_\_\_\_. Instituição de pautas fiscais pelos estados-membros sob o manto de substituições tributárias, nos casos de aquisição de aparelhos celulares em outros estados da federação. In: DERZI, Misabel (coord.). **Direito das telecomunicações e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo: antigo e moderno**. São Paulo: É Realizações, 2016.

MESQUITA, Euclides de. A ficção no direito. **Revista de Direito da UFPR**, Curitiba: Universidade Federal do Paraná, v. 11, p. 145-160, 1968.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Conselho Nacional de Política Fazendária**, Publicado 04/12/2015, 15h17min, última modificação 01/02/2017, 11h53min Disponível em:

<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz/>.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 318.

MOREIRA, Maria Luisa Marques; RIBEIRO, Ricardo Lodi. Substituição tributária na indústria do petróleo. In:

MOREIRA, Vital. Economia e Constituição: para o conceito de constituição econômica. **Boletim de Ciências Económicas**, Coimbra: Universidade de Coimbra. v. 17, p. 103-175, 1974.

\_\_\_\_\_. Economia e constituição: para o conceito de constituição econômica. **Boletim de Ciências Económicas**. Coimbra: Universidade de Coimbra, v. 18, p. 57-117 1975.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. 16. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2, 2015.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PERELMAN, Chaim. **Lógica jurídica**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência. Scientia Iuris, Londrina: Universidade Estadual de Londrina, v. 10, p. 83-96, 2006.

REALE, Miguel. Medidas provisórias - choque na economia - controle de preços - liberdade empresarial - penalidades e discricionariedade. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 91, p. 68-75, 1989.



RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Fiscalização. **Tributação**, imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente sobre os cigarros. Publicado em 26/03/2015, às 11h15min, última modificação em 15/07/2016, às 10h40min. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/regimes-e-controles-especiais/cigarros-tributacao/>

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

\_\_\_\_\_. Livre concorrência e tributação. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 11, p. 241-271, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2016.

SCHUMPETER, Joseph. **The crisis of the tax state**. [S.l.: s.n.], 1991,

SEHN, Solon. ICMS e a base de cálculo na substituição tributária. In: NICHELE; FERREIRA NETO, 2016. In: NICHELE, Rafael; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed., Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2016.

SENADO FEDERAL. **Projeto de lei do Senado n. 161/13**, autoria: sen. Delcídio do Amaral, data: 07/05/2013, última movimentação em 06/05/2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/112549/>.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2005

SOUZA, Hamilton Dias de. Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. Revista **Consultor Jurídico**, São Paulo, v. 21, publicado em 21/09/2006, 18h52min. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios-concorrenciais-tributarios-funcao-constituicao/>.

SOUZA NETO, Nelson, **Igualdade nas contribuições para seguridade social: estudo à luz da ordem econômica e da sustentabilidade fiscal**, 192f. Dissertação (mestrado), Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2010, p. 150-151.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso extraordinário n. 77.462**, Minas Gerais, relator ministro Bilac Pinto, julgamento em 27/02/1975, tribunal pleno, Diário da Justiça de 11/04/1975.

\_\_\_\_\_. **Questão de ordem em ação direta de inconstitucionalidade n. 319**, Distrito Federal, relator ministro Moreira Alves, julgamento: 03/03/1993, tribunal pleno, Diário da Justiça de 30/04/1993.

\_\_\_\_\_. **Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade n. 1.851**, Alagoas, relator ministro Ilmar Galvão, julgamento em 03/09/1998, tribunal pleno, Diário da Justiça de 23/10/1998.

\_\_\_\_\_. **Recurso extraordinário n. 235.736** Minas Gerais, relator ministro Ilmar Galvão, julgamento em 21/03/2000, tribunal pleno, Diário da Justiça de 26/05/2000.

\_\_\_\_\_. **Recurso extraordinário n. 213.396**, São Paulo, relator ministro Ilmar Galvão, julgamento em 02/08/1999, tribunal pleno, Diário da Justiça de 01/12/2000.

\_\_\_\_\_. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.851**, Alagoas, relator ministro Ilmar Galvão, julgamento em 08/05/2002, tribunal pleno, Diário da Justiça de 22/11/2002.

\_\_\_\_\_. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.327**, São Paulo, relator ministro Gilmar Ferreira Mendes, julgamento em 08/05/2003, tribunal pleno, Diário da Justiça de 22/08/2003.

\_\_\_\_\_. **Agravo regimental em recurso extraordinário n. 518.405**, relator ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 06/04/2010, segunda turma, Diário da Justiça de 31/10/2003.

\_\_\_\_\_. **Recurso extraordinário n. 204.187**. Minas Gerais, relatora ministra Ellen Gracie, julgamento em 16/12/2003, Diário da Justiça de 02/04/2004.

\_\_\_\_\_. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 1.950**, São Paulo, relator ministro Eros Grau, julgamento em 03/11/2005, tribunal pleno, Diário da Justiça de 02/06/2006.

\_\_\_\_\_. **Questão de ordem em mandado de segurança n. 24.159**, Distrito Federal, relatora ministra Ellen Gracie, julgamento em 16/06/2002, tribunal pleno, Diário da Justiça de 31/08/-2007.

\_\_\_\_\_. **Medida cautelar em ação cautelar n. 1.657**, Rio de Janeiro, relator para o acórdão ministro **Cezar Peluso**, julgamento em 27/06/2007, tribunal pleno, Diário da Justiça de 31/08/2007.

\_\_\_\_\_. **Agravo regimental em recurso extraordinário n. 216.835**, São Paulo, relator ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 29/09/2009, segunda turma, Diário da Justiça Eletrônico de 29/10/2009.

\_\_\_\_\_. **Agravo regimental em agravo regimental em recurso extraordinário com agravo n. 682.631**, Minas Gerais, relator ministro Roberto Barroso, julgamento em 25/03/2014, primeira turma, Diário da Justiça Eletrônico de 02/05/2014.

\_\_\_\_\_. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.777**, São Paulo, relator para o acórdão ministro Ricardo Lewandowski, julgamento em 19/10/2016, tribunal pleno, Diário da Justiça Eletrônico de 30/06/2017.

\_\_\_\_\_. **Recurso extraordinário n. 593.849**, Minas Gerais, relator ministro Edson Fachin, julgamento em 19/10/2016, tribunal pleno, Diário da Justiça Eletrônico de 05/04/2017.

\_\_\_\_\_. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.858**, Distrito Federal, relator ministro Alexandre de Moraes, julgamento em 12/12/2017, decisão monocrática do relator, Diário da Justiça Eletrônico de 01/02/2018.

\_\_\_\_\_. **Tutela provisória em ação direta de inconstitucionalidade n. 5.866**, Distrito Federal, relator ministro Alexandre de Moraes, julgamento em 27/12/2017, decisão monocrática da presidente, ministra Carmen Lúcia, Diário da Justiça Eletrônico de 02/02/2018.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso em mandado de segurança n. 18.677**, Mato Grosso, relator ministro Castro Meira, julgamento em 19/04/2005, primeira turma, Diário da Justiça Eletrônico de 20/06/2005.

\_\_\_\_\_. **Recurso em mandado de segurança n. 20.381**, Sergipe, relator ministro Teori Albino Zavascki, julgamento em 29/06/2006, primeira turma, Diário da Justiça Eletrônico de 03/08/2006.

\_\_\_\_\_. **Recurso especial n 931.727**, Rio Grande do Sul, relator ministro Luiz Fux, julgamento em 26/08/2009, primeira turma, Diário da Justiça Eletrônico de 14/09/2009.

\_\_\_\_\_. **Recurso especial n 1.346.749**, Minas Gerais, relator ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 10/02/2015, primeira turma, Diário da Justiça Eletrônico de 04/03/2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2010. 470p.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **Apelação cível n. 375.200**, Rio de Janeiro, relator desembargador José Neiva, julgamento em 26/09/2006, terceira turma, Diário da Justiça da União de 02/10/2006.

\_\_\_\_\_. **Medida cautelar n. 2006.0201.011408-5**, Rio de Janeiro, [ca, 2006].

VAZ, Manuel Afonso. **Direito econômico: a ordem econômica portuguesa**. [S.l.: s.n., 1990].

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7. ed., Buenos Aires: Depalma, 2001.