

nada ou do enunciado objeto de interpretação. Logo, não há uma solução que valha para todas as hipóteses analisadas no item 3. Pelo contrário, elas têm que ser construídas casuisticamente, considerando os bens jurídicos em jogo.

8. Conclusões

i) Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança estão diretamente relacionados às situações geadas pela alteração da jurisprudência constitucional-tributária, funcionando como limites constitucionais à aplicação de novos critérios de interpretação.

ii) Há várias regras infraconstitucionais, veiculadas pelo Código Tributário Nacional e por outras fontes formais, que também constituem limites à utilização de novo entendimento jurisprudencial.

iii) O ordenamento prevê mecanismos para evitar o aparecimento de problemas decorrentes da modificação de entendimento jurisprudencial, a exemplo das técnicas previstas pelo art. 27 da Lei 9.868/99 e pelo art. 4º da Lei 11.417/06, cuja aplicação dependerá do conteúdo da norma tributária impugnada ou objeto de interpretação, bem como do procedimento jurisdicional em que a alteração da jurisprudência se verificar.

O Consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para Frente)

ROBERTO FERRAZ

Advogado e Consultor em Curitiba. Mestre em Direito Público pela Universidade Federal do Paraná. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo. Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.



1. Introdução

O Direito Econômico caracteriza-se pela lógica peculiar que fundamenta suas normas, a *macrológica*, isto é, a lógica fundamentada em dados macroeconomicamente identificados como, por exemplo, os do consumo e os da concorrência. Diferentemente das normas tradicionais, voltadas a reger questões individualmente identificadas e valoradas, as normas de Direito Econômico visam solucionar problemas identificados no comportamento coletivo do mercado. Tais normas surgem no âmbito de todos os tradicionais ramos do Direito, chocando-se frequentemente com lógica jurídica tradicional que lhes é própria. A substituição tributária é um caso típico de norma de Direito Econômico que, instituída com base nessa *macrológica* que lhe é peculiar, se choca com os institutos tradicionais do Direito Tributário. Conhecer essas normas sob esse ponto de vista, e sua dinâmica, é essencial para bem interpretar a substituição tributária.

2. O Direito Econômico e sua Macrológica

2.1. É da tradição do Direito Econômico evitar defini-lo, apontando-lhe apenas o espírito inovador como característica. Assim fizeram seus primeiros cultores como Hedemann¹ e seus mais importantes expoentes, como Claude Champaud, que afirma: "Considerado como um direito original mas de vocação geral, o Direito Econômico se apresenta portanto como um espírito jurídico particular apli-

¹ Cfr. o estudo de L. Hennebique, no *Recueil d'Etudes en l'Honneur de E. Lambert*, t. III, Paris, 1938, pp. 486 e ss., apud Fábio Konder Comparato, "O Indispensável Direito Econômico", *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 460, nota 5.

cado a um corpo de regras diversas. Somente o espírito é verdadeiramente novo..."²

A dificuldade de definição do Direito Econômico está em que, diferentemente dos tradicionais "ramos do Direito", este não se caracteriza pelo âmbito regido por suas normas mas pelo tipo de lógica que fundamenta suas normas.

A lógica que fundamenta as normas dos ramos tradicionais do Direito visa reger e compor situações analisadas do ponto de vista do indivíduo e de suas relações em sociedade. A lógica que dá base às normas de Direito Econômico parte da análise das relações sociais vistas em conjunto, como *agregados* e não individualmente.

2.2. Não é por acaso que o Direito Econômico surge concomitantemente à Macroeconomia. De fato, o Direito Econômico está para os tradicionais ramos do Direito assim como a Macroeconomia está para a Microeconomia.

A Macroeconomia - parte da ciência econômica que se propõe a explicar as relações entre os agregados de uma economia e examina os fatos econômicos globais - difere da Microeconomia - ramo da ciência econômica que estuda os comportamentos individuais dos agentes econômicos, e, principalmente, suas decisões.

O Direito tradicionalmente se ocupou em dar solução a questões individualmente consideradas, sem relação com aspectos de mercado. Não se ocupou com dados agregadamente analisados em contexto de mercado.

Assim, à pergunta "a empresa A pode adquirir a empresa B?" o Direito Civil e o Direito Comercial responderam analisando a questão no âmbito individual, verificando aspectos que se restringem a essa análise: se o agente é capaz, se o objeto é lícito, se há forma prescrita... Já o Direito Econômico parte de análise totalmente alheia a esses aspectos destacados do ponto de vista individual, para ir buscar elementos *externos* à relação jurídica de compra e venda, como a verificação de qual o mercado relevante de atuação das empresas e quais as suas participações nesse mercado. Essa base para a análise da operação é radicalmente distinta da usada pelos tradicionais ramos do Direito citados, dando lugar a uma lógica igualmente distinta na concepção da norma jurídica.

² Cfr. Claude Champaud, "Contribution à la Définition du Droit Économique", *Il Diritto dell'Economia - Rivista di Dottrina e di Giurisprudenza* n° 2, ano XIII, 1967, pp. 141-154.

Essa diferente maneira de conceber a norma jurídica não é exclusividade do Direito Antitruste, matéria por vezes confundida com o Direito Econômico. Essa mesma lógica pode manifestar-se em normas jurídicas dos mais variados campos do Direito, como, por exemplo, na defesa do consumidor (em que o ônus da prova é invertido em função de verificar-se que no mercado quem conhece dos produtos e serviços são os fornecedores) ou no campo das patentes (em que se promove o licenciamento compulsório quando verifica-se que o mercado não é suficientemente abastecido pelos detentores das patentes), e até mesmo no campo processual (em que se atribui a defesa de direitos difusos a associações ou ao Ministério Público, dada a "falha de mercado" na atenção a tais interesses nos procedimentos tradicionais).

2.3. A essa lógica distinta, que atenta a fenômenos econômicos vistos sob o ponto de vista da Macroeconomia para basear normas jurídicas, dá-se o nome de *macrológica*, de maneira a destacar-lhe a diferença das regras tradicionais, restritas à lógica da imputação³.

Não se pode pretender hierarquizar esses diferentes tipos de norma, inexistindo superioridade de umas com relação às outras, naquilo que habitualmente se chama de hierarquia legal. Há simples concomitância dessas diferentes normas incidindo sobre as mesmas realidades. Como as normas de Direito Econômico somente se justificam em mercados de massa, da fase pós-revolução industrial, é somente nesse contexto que existirão. São, portanto, circunstanciais e, nesse aspecto, menos importantes que outras (que são permanentes).

O que importa perceber é que, tratando-se de normas baseadas em lógica distinta da tradicionalmente utilizada pelo Direito, sua aplicação será também distinta, a começar pelo fato de que não se terá como resultado da aplicação de tais normas a estrutura típica da lógica de imputação, isto é, não se estará diante de uma aplicação de norma do tipo "Se A é, B deve ser."

Muitas vezes se estará diante de uma estrutura do tipo "Se A *pode ocorrer* ou *ocorre*, A deve ser *atrapalhado* ou mesmo *impedido*."

³ Refere-se aqui, por exemplo, a lógica descrita por Lourival Vilanova como sendo das *ought-propositions* em Kelsen, a mesma que chama de "incidência do operador deontico" e cuja estrutura é: "Se A é, B deve ser." (*Estruturas Lógicas e Sistema do Direito*, São Paulo: RT, 1977, pp. 58/9).

do." Explica-se. No caso da concentração de mercados, diante da possibilidade de ocorrência de uma forte concentração nas mãos de um só agente mediante fusão ou incorporação (se *A pode ocorrer*) então se determinam medidas que pesem contra essa possibilidade como a venda de fábricas e de marcas (*A deve ser atrelado*) ou mesmo a proibam (ou *impedido*). Foi o que ocorreu no caso da formação da Ambev por fusão da Brahma com a Antarctica, em que o Cade determinou como condição da operação a venda de quatro fábricas e da marca Bavária a concorrentes, e, ainda, no caso da incorporação da Garoto pela Nestlé, que foi proibida por aquele órgão.

Da mesma forma quando se trata do licenciamento compulsório de patentes de remédios, verifica-se que se o desabastecimento do mercado ou a inaccessibilidade ao medicamento *podem ocorrer* ou *ocorrem*, em virtude da excessiva restrição ou excessiva elevação de preços promovidas pelo detentor da patente, determina-se o licenciamento compulsório que atrapalha o domínio de mercado exercido antes pelo detentor da patente ou até mesmo se determina a quebra de patente, impedindo o antigo detentor da patente de exercer seu direito.

Quanto ao consumidor, verificando-se que *pode ocorrer* e mesmo *em geral ocorre* que o consumidor enfrente sérias dificuldades para provar dados relativos aos produtos consumidos e que, pelo contrário, *em geral ocorre* que o fornecedor é que tem amplas condições de produzir prova no mesmo tema, *atrapalha-se* ou eventualmente se *impede* o fornecedor de abusar de sua condição privilegiada quanto às provas nas questões de consumo invertendo-se o ônus da prova.

Verificando-se que certos direitos, por muito difusos e dada a dificuldade de acesso ao Judiciário, *poderiam* ficar sem possibilidade de defesa efetiva, atribui-se ao Ministério Público e a associações a legitimidade ativa para defendê-los em ação própria.

Em todos esses casos, e num número infinito de possibilidades, pode o Direito adotar normas com estrutura que foge totalmente à lógica da imputação.

Essas normas é que se chamam de Direito Econômico e sua lógica chama-se *macro*lógica, por estar fundada em visão *Macro*-econômica de certas realidades.

2.4. Como se pode notar, já desde esta breve consideração sobre tais normas e sua diferente forma de aplicação, não há precisão em sua atuação: tanto os dados que alimentam a necessidade de atuação

(possível domínio de mercado relevante; possível má distribuição de medicamento; possível impossibilidade prática de defesa de direitos etc.) como as consequências são imprecisas.

Diferentemente do que habitualmente se buscou no Direito em sua formação clássica, as normas e procedimentos de Direito Econômico estão baseadas em simples estimativas, em experiência pessoal, em autênticos "chutes científicos" como se diz brincando mas com conteúdo muito expressivo do que se deseja aqui delinear.

3. A Lógica que fundamentou a Instituição da Substituição Tributária visa corrigir Problemas de Concorrência

3.1. As características da *macro*lógica do Direito Econômico acima resumidas estão integralmente presentes na figura da substituição tributária.

Para verificá-lo é preciso compreender o histórico e, portanto, o contexto em que se estabeleceu a figura no Direito brasileiro.

Curiosamente, assim como o ICMS⁴, a substituição tributária veio atender pedido expresso dos contribuintes, mais especificamente os contribuintes concessionários de veículos do Sudeste e do Sul do País.

Em virtude da sistemática de redução de alíquotas nas operações interestaduais, visando privilegiar a arrecadação no destino, especialmente nos Estados das regiões menos industrializadas, do Norte e do Nordeste, gerou-se uma situação de concorrência desleal.

3.2. A indústria automobilística, estabelecida no Sul do País, realizava suas vendas para as concessionárias estabelecidas nas diversas regiões do País seguindo as alíquotas estabelecidas pelo Senado para as chamadas operações interestaduais, e estabelecendo seus preços de revenda de acordo com essas variáveis, o que representava, necessariamente, preços consideravelmente inferiores nas vendas feitas ao Nordeste e ao Norte. Ilustrativamente pode-se visualizar a situação no seguinte quadro:

⁴ Alcides Jorge Costa, *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Revista Tributária, 1978, p. 1: "No Brasil, o imposto sobre vendas tem uma história que não deixa de apresentar um aspecto curioso: o de, a certa altura, ter sido reinstituído por sugestão dos contribuintes."

	Alíquota	Preço Fábrica	ICMS na Origem	Preço à Conces- sionária	Preço ao Consu- midor	ICMS no Destino
Operação Interna	18%	82	18	100	110	1,8
Operação Interestadual - Sul	12%	82	11,182	93,182	110	8,618
Operação Interestadual - N/NE	7%	82	6,172	88,172	110	13,628

Como se vê, em consequência da política de repartição de receitas configurada pelo estabelecimento de alíquotas diferenciadas em operações internas e interestaduais, o preço de aquisição de veículos por concessionárias do Norte e do Nordeste era consideravelmente inferior ao praticado com as concessionárias do mesmo Estado em que fabricados os automóveis. Isto antes da criação do regime de substituição tributária.

3.3. Num ambiente de forte sonegação em que vivia o Nordeste⁵, passaram as concessionárias nordestinas a concorrer diretamente com as concessionárias do Sul e Sudeste, em seus territórios, mas com a vantagem de praticar *preços de venda ao consumidor inferiores aos preços de compra das concessionárias do Sul!*

As notas fiscais de venda de veículos emitidas pelas concessionárias nordestinas eram fiéis às operações realizadas mas nas cópias que remanesciam nos blocos constavam valores irrisórios, configurando a prática fraudulenta conhecida como "nota calçada". Com a estrutura de exercício de poder pelas oligarquias nordestinas, nada se pagava de ICMS nem de nenhum outro imposto.

O resultado foi que, pressionadas pela concorrência desleal praticada pelas concessionárias do Nordeste, as do Sul pressionaram seus fornecedores e os governos estaduais a estabelecer o regime de substituição tributária, inicialmente apenas em lei e posteriormente com previsão constitucional do parágrafo 7º do art. 150, introduzido pela Emenda 3, de 1993, que prevê:

"§ 7º A lei poderá atribuir ao 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."

3.4. Verifica-se portanto que a introdução da sistemática de substituição tributária respondeu inicialmente e primariamente a uma necessidade de correção de um desvio de mercado, de uma violação à livre concorrência produzida pelo diferente tratamento fiscal adotado e pela freqüente sonegação ocorrida em certa região.

Certamente o Fisco enxergou nessa ocasião a oportunidade de estabelecer o sistema em benefício próprio, isto é, visando uma maior e mais fácil arrecadação mas, num primeiro momento ao menos, a força que tornou a prática aceita entre os contribuintes foi a necessidade prática para impedir aquelas práticas desleais de concorrência que afetavam radicalmente o mercado⁶.

4. A Substituição Tributária choca-se frontalmente com os Conceitos tradicionalmente Desenvolvidos no Direito Tributário

4.1. A novidade chocou profundamente os tributaristas. Em 2002 escreveu:

"Ocorre que a chamada 'substituição tributária' perverte e anula todos os avanços alcançados no desenvolvimento do princípio da legalidade em matéria tributária. Efetivamente, a cobrança de imposto relativa a hipótese de incidência não ocorrida, com base de cálculo diferente da prevista abstratamente na lei, e sem vinculação da cobrança aos fatos efetivamente ocorridos em correspondência direta e feita com a previsão legal, joga no lixo toda a produção teórica relativa aos princípios da legalidade e tipicidade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade econômica etc., em matéria tributária⁷."

⁶ Não obstante atuarem em mercados de poder aquisitivo bastante inferior ao dos Estados do Sul, as concessionárias do Nordeste tiveram seguidos recordes de venda de veículos no período imediatamente anterior ao de implantação do regime de substituição tributária nesse mercado.

⁷ Comentando os equívocos da citada Emenda 3, advertia Alcides Jorge Costa à época que: "A 'substituição para frente' é outro equívoco. Se na substituição a obriga-

⁵ No final dos anos 80 a arrecadação federal de boa parte dos Estados do Nordeste (todos menos a Bahia) era inferior à da Delegacia da Receita Federal em Curitiba.

A 'substituição tributária', especialmente depois que o Supremo Tribunal Federal aceitou que a realização da operação tributada com base impositiva inferior à utilizada por ocasião do recolhimento antecipado não legitima o pleito de restituição^[8], simplesmente jogou o Direito Tributário de volta aos tempos em que cabia ao Fisco dizer 'paga (tanto) e não bufa', isto é, à mais simples forma de *arbitrariedade* pois nesse caso cabe-lhe o poder de *arbitrar o valor do tributo*. Faz lembrar os tempos de Brasil Colônia, com a 'derrama' praticada em Minas Gerais; quando o 'quinto' (20%) do ouro oferecido à tributação não alcançava o valor estipulado pela Coroa portuguesa, simplesmente se tomava mais ouro, pouco importando a produção efetivamente ocorrida.

Muito bons os exemplos dados por Heron Arzú para demonstrar a arbitrariedade e o ridículo da 'substituição tributária': 'a) 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; b) como a passagem do tempo é também bastante provável, poderiam os Municípios exigir o imposto sobre a propriedade imóvel, que incidiria, digamos, nos próximos 20 ou 30 anos, sobre valor arbitrado, ficando com a obrigação de ime-

ção já nasce tendo o substituto como sujeito passivo, é evidente que não se pode falar em substituto passivo de uma obrigação que não existe, nem se sabe se vai existir. E como ver algum vínculo, qualquer que seja ele, entre o substituto e um contribuinte inexistente?

Acresce que tributar fatos futuros conflita com a Constituição. Os problemas suscitados pelo parágrafo 7º que a Emenda nº 3, de 17 de março de 1993, mandou acrescentar ao artigo 150 da Constituição serão apreciados em outro capítulo. O que se tributa é a capacidade atual, não a futura.

Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e com o princípio da legalidade. (...) Trata-se de antinomia real, isto é, de antinomia para a qual não há, no ordenamento jurídico, regra normativa de solução." ("JCMS e Substituição Tributária", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2, pp. 85 e ss.)

Confr. por exemplo, Ag. no RE 266.523-1/MG, DJU 1 de 17.11.2000; sustentando com excelência a inconstitucionalidade da negativa de restituição, Aires Bernardino Barreto, "Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 84, p. 7.

diata e preferencial restituição caso o *arnagedon* viesse a ocorrer antes de decorrido aquele prazo".⁹

4.2. Como já se comentou, é típica da adoção de normas de Direito Econômico a indignação por elas causadas nos que pensam a questão sob o prisma exclusivo das normas dos "tradicionais ramos do Direito".

Justiça seja feita ao sempre atual pensamento de Alcides Jorge Costa que, não obstante já tivesse reagido com forte indignação à pretendida introdução da sistemática de substituição tributária no texto constitucional, classificando-a antinomia real, por ocasião da análise do trabalho logo acima citado perguntou: "É possível adotar-se uma Constituição simétrica num país assimétrico como o Brasil?"

Essa pergunta, questionando a possibilidade de adotarmos o sistema jurídico que bem se adapta ao estágio atual de desenvolvimento (cultural, político, econômico, social) do Sul do País a situações tão circunstancialmente distintas e ainda hoje correntes no Nordeste, leva a pensar seriamente na possibilidade de a substituição tributária, cuja lógica perverte os mais importantes conceitos desenvolvidos no âmbito do Direito Tributário (hipótese de incidência, base de cálculo, fato impositivo), ser realmente adequada às circunstâncias brasileiras, dada a necessidade de regularizar-se a concorrência, conforme se apontou acima.

4.3. É nesse contexto que se propõe o reestudo da substituição tributária, não mais sob a ótica exclusiva do Direito Tributário mas já sob a visão conjunta decorrente deste, do Direito Econômico e da dinâmica de suas normas.

5. A Defesa do Justo em Normas de Direito Econômico é Diferente de sua Defesa em Normas Tradicionais do Direito Concebidas com Vista aos Indivíduos - a Lógica Dinâmica da Substituição Tributária

5.1. As razões de indignação pela sistemática de substituição tributária são muitas. Seguindo-se a lógica do paralelo Direito Penal, poder-se-ia afirmar que cobrar tributo por "fato gerador que deva ocorrer posteriormente" corresponde a prender pessoas por crimes

⁹ Roberto Ferraz, "Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência", *Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. 1, coordenação Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 206/7.

que devam cometer posteriormente, como no conhecido filme *Minsky Report*.

Ocorre que a substituição tributária segue uma lógica totalmente distinta. A estrutura hipótese de incidência/fato impositivo/base de cálculo para apuração da real capacidade contributiva manifestada em cada fato signo presuntivo de renda é perfeitamente adequada quando estática e abstratamente analisada. No entanto, identificado que em virtude das condições de efetiva tributação podem verificar-se - como verificou-se no caso já reportado das concessionárias de veículos do Nordeste - graves distorções concorrenciais ligadas à prática ineficaz daquela estrutura tributária, resultando em pesadas consequências inviabilizadoras da livre concorrência em certos mercados, que ficam destruídos, entende-se a lógica que justifica a adoção da substituição tributária. A substituição configura uma anomalia, mas uma anomalia inevitável sem que se assumam mal ainda maior.

5.2. É nesse contexto que aparecem as normas de direito econômico e que não se formam com a lógica típica de imputação (das normas tradicionais do direito), mas que seguem a *dinâmica* do mercado para estabelecer novas condições que anulem ou tornem pouco importantes os desvios de mercado antes verificados e que a norma de direito econômico visa combater. Isso se dá mediante uma espécie de *arbitragem* regras, não obstante conflitem com aquelas tradicionais.

Assim, não obstante a injustiça da nova regra, no tocante a aspectos individualmente identificados¹⁰, a solução que apresenta para a injustiça macrologicamente identificada¹¹ é aceita como imperfeita mas melhor do que aquela considerada perfeita, mas que simplesmente inviabiliza um certo mercado. Neste caso está-se diante de um típico raciocínio de aceitação do "mal menor".

5.3. Este tipo de raciocínio não deve surpreender e não justifica discursos escandalizados como se a pureza do direito fosse atacada. O Direito é uma criação humana; necessariamente reflete a natureza humana que foi concebida pelo Criador, mas é humana. Como tal, o Direito tem inúmeras falhas e vicissitudes, que procuramos superar.

¹⁰ No caso em questão a injustiça do valor estabelecido para exigência do tributo por substituição (maior) quando comparado com o preço efetivamente praticado (menor) e, portanto, caracterizando distorção da base de cálculo e consequente má apuração da capacidade contributiva.

¹¹ De violenta distorção das condições de concorrência no mercado específico.

É interessante notar como já ponderava Adam Smith, em seu notável elenco de princípios da tributação, que seria mais aceitável uma considerável injustiça na igualdade da tributação que a incerteza que daria aos fiscais poder arbitrário sobre a tributação. Veja-se a seguinte passagem em que o exprime:

"O imposto que cada indivíduo está obrigado a pagar deveria ser certo e não arbitrário. Sendo de outra maneira, toda pessoa sujeita ao imposto fica mais ou menos no poder do coletor de impostos, que pode agravar o imposto sobre qualquer contribuinte recalcitrante, ou extorquir, pelo terror de tal gravame, algum presente ou gratificação para si mesmo. A incerteza na tributação encoraja a insolvência e favorece a corrupção de uma categoria de homens que são naturalmente impopulares, mesmo que não sejam insolentes ou corruptos. A certeza do que cada indivíduo deverá pagar é, na tributação, uma questão de tamanha importância que creio que um grau bem considerável de desigualdade não é um mal tão grande como um pequeno grau de incerteza."¹²

5.4. Assim, que o Direito tenha falhas e que em sua formulação se opte por prestigiar determinados valores em parcial detrimento de outros não é de espantar.

Nem é preciso recorrer às doutrinas de proporcionalidade e ponderação do direito para visualizá-lo ou aceitá-lo. Basta o bom senso de verificar que o sistema jurídico tem falhas e por vezes, especialmente quando trata de temas artificiais como a tributação, vê-se obrigado a ceder conscientemente às imperfeições dos dispositivos.

5.5. Pode-se portanto identificar na substituição tributária a imperfeição de suas disposições pois estas consagram a injustiça da imperfeita exigência do tributo, principalmente no tocante à igualdade, isto é, nesse caso, à proporcionalidade da cobrança que, por força da adoção de um preço estimado único, terminará por exigir percentualmente mais de uns do que de outros.

No entanto, ao lado dessa imperfeição identifica-se a virtude de liquidar com as possibilidades de sonegação que estragavam a livre concorrência antes de sua adoção.

Porém é de verificar-se que *somente se justifica a adoção da substituição tributária*, e de suas imperfeições, *na conjuntura em*

¹² *Riqueza das Nações*, São Paulo: Hemus, 1981, p. 420.

que, não utilizada a técnica de tributação antecipada, se sofrerá a grande injustiça da *eliminação da livre concorrência* por via tributária.

Em outras palavras, *o pressuposto de imposição da tributação mediante substituição tributária é sua necessidade para evitar distorções de mercado, de concorrência.*

Não se trata de um pressuposto estático, normativo, mas de um pressuposto dinâmico, fático.

5.6. Muitos poderão objetar que a racionalidade que justifica a substituição tributária não é apenas a de evitar a distorção de concorrência apontada mas a de "melhorar a eficiência" da arrecadação.

Ora, eleger a tributação como uma finalidade, como um bem em si mesmo considerado é um grande erro.

Melhorar a eficiência da tributação é, necessariamente, torná-la mais justa e, inexistentes as razões de afetação do mercado (que é um bem em si mesmo pois é nele que as pessoas vivem suas vocações profissionais e com isso beneficiam a um número indefinido de pessoas, como salienta Friedrich Hayek¹³), as imperfeições trazidas pela tributação por presunção não são aceitáveis.

Aliás, como se verá adiante, a adoção de substituição tributária, sem que haja razão *macrofísica* para tanto, pode até mesmo causar outros efeitos nocivos à concorrência, que justificariam mesmo a sua abolição.

De momento o que se quis destacar foi que o pressuposto lógico constitucionalmente estabelecido para a implantação de tributação mediante presunção de ocorrência de fato gerador é *fático* e, como tal, dá ao instituto uma feição *dinâmica*, que não se restringe à clássica lógica da imputação.

Não basta, portanto, a simples autorização constitucional expressa do parágrafo 7º do art. 150, para que se possa instituir "substituição tributária para frente", sendo preciso que os pressupostos de fato, cuja necessidade é implícita na Constituição, estejam presentes.

Assim como para a instituição de empréstimos compulsórios é necessário que ocorra previamente o pressuposto de fato que justifica sua instituição, como a guerra externa ou calamidade, também para a instituição da substituição tributária é pressuposto de sua implantação a existência prévia dos *atos* que a justificam.

¹³ Law, *Legislation and Liberty*, vol. 2, Chicago: The University of Chicago Press, 1976.

5.7. É certo que isso não está escrito expressamente na Constituição mas isso também não é de espantar. Na concepção da contribuição de melhoria, cujo texto constitucional autorizador de sua cobrança não traz mais a dupla limitação da cobrança à valorização do imóvel e ao custo da obra, dos dois o menor (existente na CF 67/9, art. 18, II), igualmente, apesar da supressão do texto, não se duvida que os limites lógicos, racionais, naturais da figura, permaneçam¹⁴.

A substituição tributária não pode ser interpretada como algo completamente anacrônico no contexto constitucional; não pode ser vista como uma total perversão de toda a evolução do Direito Tributário; não pode ser vista como uma autorização para a violação de todos os princípios constitucionais tributários. A interpretação que a vê assim está errada.

Não é à toa que Alcides Jorge Costa ao analisar essa figura não pode chegar a outra conclusão senão à de que: "o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e com o princípio da legalidade. (...) Trata-se de antinomia real, isto é, de antinomia para a qual não há, no ordenamento jurídico, regra normativa de solução."¹⁵

5.7.1. Realmente, interpretar - como à primeira vista toda a doutrina interpretou - aquela disposição constitucional como um autêntico "cheque em branco" choca com toda a estrutura constitucional do tributo.

Passado o tempo e repensada a fórmula constitucional à luz do Direito Econômico, chega-se à conclusão de que a substituição tributária autorizada pelo parágrafo 7º do art. 150 da CF somente pode ser interpretada conforme do inciso IV do art. 170 que prevê a livre concorrência como princípio da ordem econômica.

De fato, introduzida uma variável nefasta ao normal funcionamento do mercado, por falha da tributação, por falha *fática* do siste-

¹⁴ Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo: Saraiva, 1991, no comentário ao art. 145, inciso III. Em sentido diverso, mas confirmando que o limite imposto pela valorização dos imóveis beneficiados pela obra pública vigora implicitamente pela natureza do tributo, Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 496; e Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 31.

¹⁵ In "ICMS e Substituição Tributária", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 2, pp. 85 e ss.

ma tributário implementado no País, a normalização do mercado atingido impõe sejam tomadas medidas que restabeleçam a ordem natural do mercado, mesmo que à custa da justiça na tributação. Entre a preservação do mercado livre - que é natural e um bem em si -, e a maior imperfeição da tributação - que é artificial e é apenas um meio, não configurando finalidade em si mesma -, é de optar-se por esta última, mas sempre como contingente, como uma vicissitude.

Ora, a vicissitude é um mal pelo qual se passa mas que não pode ser evitado e, portanto, não é buscado como alternativa mas apenas suportada.

Portanto, à luz da Constituição, a substituição tributária somente pode ser adotada quando não exista alternativa de tributação mais justa - do ponto de vista individual - sem que haja prejuízo coletivo superior, em importância, àqueles injustiças trazidas pela adoção da sistemática de substituição¹⁶.

6. Problemas Surgidos em torno à Substituição Tributária: o Excesso de Tributação e a Distorção do Mercado pela Barreira Imposta pela Substituição - dois Casos Paradigmáticos

6.1. Dada a natureza da substituição tributária, de instituto não derivado do aperfeiçoamento do sistema tributário mas diretamente de sua imperfeição, é lógico que o instituto venha rodeado de problemas.

Dentre esses problemas dois se destacam: o excesso de exigência tributária mediante cobrança dos tributos com base em preços estimados excessivos e a distorção da concorrência causada pela barreira representada pela pauta fiscal. Desses dois problemas podem ser destacados os casos dos remédios e dos refrigerantes, respectivamente.

¹⁶ Essa conclusão se identifica com a de Humberto Ávila ao tratar da substituição tributária, não obstante partindo de análises diferentes (presunções ou concorrência), quando diz: "... as presunções não podem ser usadas unicamente para aumentar ou facilitar a arrecadação e, por isso, com base exclusiva na eficiência administrativa. As presunções, para operar validamente, devem ser usadas no âmbito de poder atribuído pelas regras de competência. E como o dever de eficiência estabelece um modo de realização dos princípios tributários, sem poder criativo de competência, as presunções só podem ser usadas quando servirem de instrumento para a realização eficiente da igualdade dentro do poder atribuído pelas regras de competência." ("Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa", *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário - 9º Volume*, São Paulo: Dialética, 2005, p. 288)

6.2. O excesso de exigência é um problema frequente e chega mesmo a configurar graves distorções na tributação.

Na verdade, o excesso de tributação existente nos remédios é resultado de uma outra distorção grave da economia brasileira, o "controle de preços"¹⁷. É que ainda há controle de preços de remédios, exercido pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), ligada ao Ministério da Saúde.

O resultado dessa anacrônica "regulação" é que os preços fixados nessa Câmara são muito superiores aos praticados pelo mercado¹⁸. Ocorre que somente o próprio governo pagava esse valor elevado, de alguma forma influenciado pela indústria farmacêutica, tal vez com a desculpa de que o governo é mau pagador e de que frequentemente os fornecedores do governo são submetidos a "pedágios" para receber seus pagamentos. Distorção sobre distorção; corrupção sobre corrupção, como não poderia deixar de ser (quem edita sobre areia...).

Foi recente a tomada de consciência do governo da aberração que criou: "fixou" preços "regulando o mercado de medicamentos" em patamar acima do mercado em 33%, ficando isolado como único a pagar tais valores excessivos por ele mesmo fixados. Tendo finalmente se dado conta do que todos do mercado sabiam, "fixou" para si mesmo um "desconto" de 24,69% para desfazer o excesso que ele mesmo "fixou"¹⁹. É simplesmente ridículo, inacreditável.

É nesse contexto que os Estados se aproveitaram para "fixar" a pauta fiscal nos valores "fixados" pelo governo federal para os remé-

¹⁷ Distorção grave e que parece um vício que adquirimos há muito tempo e do qual não conseguimos nos livrar. Alcides Jorge Costa dá notícia de que "... é interessante examinar o passado, porque à luz do passado se entende muita coisa do presente. (...) O Brasil, curiosamente, começou com incentivo fiscal, controle de preços e burocracia, e até hoje, aparentemente, não conseguiu curar-se." ("História da Tributação no Brasil", *Princípios e Limites da Tributação*, coordenação Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43)

¹⁸ O parágrafo 2º do art. 18 da Lei Complementar 87/96 prevê que: "Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido."

¹⁹ Sobre o assunto, vejam-se as reportagens "Laboratórios terão de vender 146 Remédios ao SUS com Desconto" e "Associação da Indústria Farmacêutica foi em Março à Justiça contra a Medida", ambas da *Folha de S.Paulo*, disponíveis na edição on line, e também sobre o desfecho da discussão judicial, pela negativa do pleito dos laboratórios, "Interfarma perde Ação no STJ contra Desconto", *Valor* de 29.06.07, p. B9.

dios. Quem sabe agora adotarão também o "desconto obrigatório" ou, quem sabe, dir-se-ão desobrigados a segui-lo...

6.3. Assim, nesse paradigmático caso dos remédios, a tributação toma por pauta fiscal valores muito superiores aos efetivamente praticados em sua comercialização. Esse fato fundamenta toda a discussão de que tratou parecer de Humberto Ávila em que destaca os elementos de mercado legitimadores, ou não, da implantação da substituição:

"... a CF/88 exige que o uso de uma base de cálculo que reflita o valor de venda das mercadorias para um grupo proporcionalmente grande dos vendedores, sendo permitidas discrepâncias acidentais entre o valor presumido e o real, que não atinjam um número muito grande de casos. Além disso, a CF exige o uso da mesma base de cálculo para situações substancialmente iguais, de tal sorte que se garanta uma tributação neutra com relação às atividades exercidas, considerando-se neutra aquela tributação que leva em consideração diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos. Por último, a discrepância, independentemente da extensão e do alcance, não pode ser excessiva para um ou alguns contribuintes."²⁰

Dessa passagem o que se deseja destacar, além de sua lógica e de adequada interpretação constitucional, é o fato de que mesmo partindo de ponto de vista diferente²¹, chega às mesmas conclusões a que se chega analisando-se a substituição tributária sob o ponto de vista do mercado e do Direito Econômico, no tocante à sua forma de adoção.

²⁰ "Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço Usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade", *Revista Jurídica de Direito Tributário* nº 123, p. 134.

²¹ No referido parecer, Humberto Ávila parte da premissa de que "As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas com finalidade simplificada (*Vereinfachungswecknormen*)" e a partir dela e das disposições constitucionais, especialmente a igualdade, é que desenvolve seu raciocínio, como, por exemplo, na seguinte passagem: "... na tributação padronizada, não se abandona a realização do princípio da igualdade, tão-só se modifica seu espectro de concretização: enquanto na tributação não orientada por finalidade simplificada privilegia-se a realização da igualdade individual por meio da valorização da capacidade contributiva concreta de um caso, na tributação padronizada opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos" (*op. cit.*, p. 124).

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.

6.4. Assim, nos casos de excesso de tributação pela fixação de pauta fiscal acima do real preço de mercado, caberá não apenas o questionamento da justiça da fixação da pauta como também da própria adoção do regime de substituição.

Não estará constitucionalmente amparada a substituição tributária imotivada, isto é, a que seja implementada em mercado que não seja afetado em sua liberdade de concorrência pela sonegação e, uma vez superado esse requisito, também não encontrará amparo constitucional a substituição tributária que termina por impor cargas excessivamente designais aos concorrentes, violando não apenas a igualdade mas, novamente, a livre concorrência.

6.5. E é precisamente nesse último aspecto citado que emerge o segundo grande problema decorrente da substituição tributária: a *substituição tributária como barreira à entrada de novos concorrentes no mercado*. É o caso dos refrigerantes.

Também a pedido dos contribuintes, em razão de alegações de sonegação, principalmente no mercado de cerveja, foram instalados medidores de vazão nas fábricas de cerveja e também nas de refrigerantes. A intenção é simples: como a tributação nesse ramo se dá pelo volume de bebidas vendidas multiplicado pela pauta fiscal estabelecida, também com substituição tributária, basta controlar a vazão da produção para se ter completo controle da tributação, evitando-se a sonegação e, conseqüentemente a concorrência desleal dela decorrente.

A matéria foi bastante discutida, já sob a ótica da tributação e da concorrência, podendo-se citar os estudos de Ives Gandra da Silva Martins e de Tercio Sampaio Ferraz Junior nessa matéria²².

²² "Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência" e "Obrigações Tributárias Acessórias e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade

Os medidores de vazão foram instalados nas cervejarias (maio de 2004) e o mercado de cerveja foi "normalizado", ficando "imune" à concorrência baseada na sonegação.

6.6. Logo veio a instalação de medidores de vazão para a fabricação de refrigerantes e com ela a grita dos chamados fabricantes regionais de refrigerantes, ou seja, os fabricantes menores (produção anual de 30 a 200 milhões de litros), distintos dos grandes Ambev, Coca e Pepsi (produção anual acima de 200 milhões de litros).

Em 17 de maio de 2007, o TRF da 1ª Região concedeu liminar para dispensar os sócios da Afebras (Associação de Fabricantes Regionais de Refrigerantes) da instalação obrigatória de medidores de vazão em suas fábricas.

A discussão é fortemente marcada pelas alegações dos grandes e dos pequenos produtores em torno ao tema da concorrência. As grandes insistem na instalação do equipamento para evitar que as pequenas tenham ilícita vantagem concorrencial; já as pequenas insistem em evitá-los pois submetidas à tributação das grandes não teriam chances de concorrer²³.

"Para a Afebras a forma de tributação do setor de refrigerantes e os incentivos fiscais dados às empresas com fábricas em na Zona Franca de Manaus levam à concorrência desleal entre os fabricantes. Fernando Barros, presidente da Afebras, diz que a legislação favorece as grandes indústrias. 'Existe um favoritismo às grandes companhias do setor.'"

6.7. O que importa destacar é que o instrumento tributário que pretende eliminar a distorção de concorrência, isto é, a substituição tributária aliada neste caso ao medidor de vazão, pode tornar-se ele mesmo um forte elemento causador de distorção da concorrência.

As metodologias de fixação de pauta fiscal para fim de cobrança de tributos mediante substituição tributária tomam por base a média de preços de certo produto no mercado²⁴.

Concorrencial do Estado", respectivamente, ambos *Princípios e Limites da Tributação*, coordenação Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 667 e 715.

²³ Veja-se a reportagem "Justiça dispensa o Uso de Medidor de Vazão" na *Folha de S. Paulo* de 19.05.07, p. B11, e ainda "Associação quer Novas Regras para Refrigerantes", *Folha de S. Paulo* de 22.05.07, p. B7, e "Disputa entre Empresas de Refrigerantes se acirra", *Folha de S. Paulo* de 24.05.07, p. B9.

²⁴ Prevê o parágrafo 4º do art. 18 da Lei Complementar 87/96 que: "A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usual-

Ora, no caso dos refrigerantes a utilização da média constitui uma enorme barreira à concorrência pois submete os pequenos fabricantes à tributação pelo preço dos grandes.

Tendo em conta que os refrigerantes dos pequenos produtores são considerados pelos consumidores como "de segunda linha", somente podem alcançar algum mercado praticando preços consideravelmente inferiores aos praticados pelos grandes produtores, que têm em seu favor também a escala e as facilidades logísticas dela consequentes.

Assim, nesse mercado específico, os grandes produtores praticam preços consideravelmente superiores aos dos pequenos, o que faz com que a média de preços seja estabelecida um pouco abaixo da média dos grandes produtores e muito acima do preço médio dos pequenos produtores. Isso faz com que os pequenos fabricantes de refrigerantes sejam submetidos à tributação por preços notavelmente superiores aos que praticam na média.

Ora, nesse regime o que se verifica não é uma regularização da concorrência antes violada pela sonegação mas uma institucionalização de barreira tributária - absolutamente injusta - à entrada de novos concorrentes.

6.8. Assim, o que importará aos contribuintes afetados por essa forma de distorção da livre concorrência é atacar não o controle fiscal em si, representado pelo uso de medidores de vazão, mas sim a fixação de pauta fiscal com base em preços inexistente em seu sub-setor (de produtores regionais).

7. Conclusão

7.1. A visão de que a substituição tributária é um típico instrumento de Direito Econômico ajuda a compreender bem esse fenômeno que tanto choca com as normas próprias do Direito Tributário. Passado o primeiro choque, fez-se necessário restabelecer-se o pensamento para não apenas aceitar a substituição tributária mas para entendê-la e a seus limites.

mente 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 previstos em lei."

É certo que a substituição tributária não pode ser simplesmente considerada como uma exceção que derroga todos os princípios de Direito Tributário. Não se podem considerar afastadas a igualdade, a capacidade contributiva, a legalidade²⁵, pelo contrário, é preciso buscar insistentemente a maneira concreta de manifestação desses princípios nos casos em que admitida a substituição tributária. Eles estarão presentes para dar a adequada conformação da substituição, isto é, para dar-lhe os limites.

Mas, antes mesmo de buscar-se os moldes adequados da substituição tributária é preciso verificar se é legítima sua instituição no caso concreto, o que se fará mediante o exame de sua motivação, que é obrigatória.

7.2. De fato, *somente se justifica a adoção da substituição tributária, e de suas imperfeições, na conjuntura em que, não utilizada a técnica de tributação antecipada, sofrer-se-á a grande injustiça da eliminação da livre concorrência por via tributária.*

Em outras palavras, *o pressuposto de imposição da tributação mediante substituição tributária é sua necessidade para evitar distorções de mercado, que prejudiquem a livre concorrência.*

Portanto, à luz da Constituição, *a substituição tributária somente pode ser adotada quando não exista alternativa de tributação mais justa - do ponto de vista individual - sem que haja prejuízo coletivo superior, em importância, àquelas injustiças trazidas pela adoção da sistemática de substituição.*

7.3. O caso de excesso de exigência dos remédios é importante pois mostra o absurdo e a artificialidade a que a sistemática de substituição tributária pode chegar: o governo federal fixa o preço máximo em parâmetros dissociados da realidade e os governos estaduais o adotam como pauta fiscal. Nessas circunstâncias chega-se à absoluta violação dos dispositivos constitucionais relativos à matéria, tanto dos princípios tributários como da própria disposição relativa ao regime de substituição pois ninguém, ninguém mesmo, nem mesmo o governo que o fixa, presume a ocorrência do fato gerador com aquele preço.

O caso dos refrigerantes é também riquíssimo para ilustrar o tema. Na atual situação, a substituição tributária imposta ao setor torna-se ilegítima, pois termina por colocar barreiras à livre concorrência e não por garanti-la, como seria necessário para que pudesse ser estabelecida. A finalidade necessária da substituição tributária, que é seu pressuposto de fato constitucionalmente estabelecido, é a normalização de mercado cuja concorrência seja comprometida pela sonegação fiscal. Ausente essa finalidade e, pior ainda, presente conponente oposta de distorção da concorrência, não pode prevalecer a substituição.

Ainda no caso dos refrigerantes é de lembrar que há solução conciliadora do sistema de substituição tributária com a existência de diferentes faixas de preço praticadas pelos diferentes fabricantes. O sistema de cobrança dos tributos por faixa de preço, como nos cigarros, bem resolve o problema conciliando ambas as necessidades e é a solução para o caso concreto.

²⁵ Mesmo porque princípio não admite exceção, conforme se demonstrou em "Princípios são Universais e não comportam Exceção", *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário - 10º Volume*, São Paulo: Dialética, 2006, p. 389.