

A Substituição Tributária “para frente” do ICMS e Proporcionalidade: Ponderação entre Praticabilidade, Livre Concorrência e Capacidade Contributiva

The ICMS “forward” Tax Substitution and Proportionality: Balancing between Practicability, Free Competition and Hability to pay

Marcelo Miranda Dourado Fontes Rosa

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Pós-graduado

Lato Sensu em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Pós-graduado Lato

Sensu em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT.

Professor-assistente do Curso de Especialização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT.

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo - USP. Advogado em São Paulo.

E-mail: mmiranda@rothmann.com.br.

Resumo

O presente artigo analisa o regime tributário autorizado pelo artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição, conhecido como substituição tributária “para frente” e, mediante a análise da legislação pelo método da proporcionalidade, ponderando a praticabilidade e a capacidade contributiva, bem como a promoção à livre concorrência e a capacidade contributiva, tentar traçar os limites garantidores da constitucionalidade do regime.

A justificativa de combate à sonegação (livre concorrência) é muito frágil, pois o referido regime de tributação implica desestímulo à eficiência do empresário e tem o efeito perverso de agravar proporcionalmente a carga tributária das micro e pequenas empresas.

No tocante à justificativa da praticabilidade, percebe-se que essa perde importância com a implementação de novas tecnologias para o cumprimento de obrigações acessórias, as quais permitem o acesso às operações praticadas pelo contribuinte.

Diante desses fatores, a instituição do regime de tributação para frente em um dado setor ou para certos produtos deve ser precedida de análise profunda do mercado e apenas deve ser aplicada em setores comprovadamente de alta sonegação tributária e cuja cadeia de produção seja concentrada e a de circulação seja bastante pulverizada, sob pena de o regime padecer de inconstitucionalidade.

Palavras-chave: ICMS, substituição tributária, princípios, proporcionalidade, inconstitucionalidade.

Abstract

This article analyze the tax regime authorized by Article 150, § 7 of the Brazilian Federal Constitution, known as “forward” tax substitution, and

upon the analysis of the legislation by the method of proportionality, examining the practicability and ability to pay as well as the promotion to free competition and ability to pay, try to draw the guarantor limits of its constitutionality.

The justification of combating tax evasion (free competition) is very fragile once the scheme of taxation implies disincentive to entrepreneur's efficiency and has the perverse effect of worsening the tax burden of micro and small enterprises.

Regarding the justification of practicability, it loses importance with the implementation of new technologies to fulfill ancillary obligations, which allow immediate access by the tax authorities of all operations performed by the taxpayer.

Given these factors, the institution of the "forward" tax substitution in a given sector or for certain products should be preceded by thorough market analysis and should only be applied in areas of proven high tax evasion and whose production chain is concentrated and its supply chain is highly dispersed, otherwise the regime suffers from unconstitutionality.

Keywords: ICMS (VAT), tax substitution, principles, proportionality, unconstitutionality.

1. Introdução

O artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição atribui aos entes políticos a possibilidade de instituição, por meio de lei, do regime da substituição tributária "para frente" por "fato gerador presumido" e vivemos hodiernamente uma proliferação de tal sistemática de tributação no campo do ICMS.

Por fugir ao escopo do presente artigo, não é analisada a tese da inconstitucionalidade *ab ovo* do referido regime, a qual tem por fundamento a impossibilidade de cobrança do tributo do substituto, referente aos fatos geradores que ainda serão realizados, pelos substituídos, no futuro.

Não podemos nos olvidar de que no Brasil convivemos com a prática da exigência de tributo antes mesmo da efetiva realização do fato gerador. No imposto sobre a renda, por exemplo, tal fenômeno ocorre regularmente, podendo-se citar a exigência das retenções na fonte e o pagamento das antecipações mensais do imposto de renda da pessoa jurídica, na sistemática de apuração pelo lucro real.

Ademais, considerando que a constitucionalidade do regime já foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado e com efeito *erga omnes*, sendo hoje uma realidade com a qual convivemos, optou-se no presente artigo por fazer esse corte no objeto de estudo, tomando por premissa a constitucionalidade em tese do regime e avançando para encontrar outros eventuais limites constitucionais à referida sistemática de tributação.

Entende-se que apesar de ter sido o referido regime de tributação declarado constitucional pelo Supremo, tal fato não representa um "cheque em branco" para o legislador tributário instituir o regime da substituição tributária como bem lhe aprouver, mas sim autorização para que seja implementado em situações excepcionais cuja adoção seja plenamente justificada.

Assim, a existência de autorização expressa na Constituição para a adoção da substituição tributária “para frente” não tem por consequência lógica a completa liberdade do legislador tributário nesse campo, estando submetida tal sistemática de tributação, em exercício de hermenêutica sistemática, limitada pelos princípios constitucionais tributários e pelas limitações ao poder de tributar.

Nesse sentido, o artigo tem por escopo, utilizando o método da ponderação de princípios pela proporcionalidade, analisar as finalidades (e os princípios que correspondem a essas finalidades) que justificaram a implementação da substituição tributária para frente e ponderá-las com outros princípios afetados, a fim de delimitar o campo de constitucionalidade do referido regime de tributação.

2. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS e a Justificativa para a sua Implementação

A substituição tributária “para frente” (doravante chamada de ST) encontra autorização no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição¹, que atribui aos entes políticos a possibilidade de instituição, por meio de lei, do regime da substituição tributária “para frente” por “fato gerador presumido”².

A ideia central da adoção da substituição tributária como instrumento de arrecadação é a de que o tributo pago nessa sistemática seja o mesmo que seria recolhido caso não houvesse sido aplicada a substituição, ou seja, referido regime deve ser neutro, buscando arrecadar o mesmo valor que seria devido no regime normal de tributação³.

Grande parte da doutrina aduziu a inconstitucionalidade do referido regime de tributação, podendo-se citar como expoente ferrenho e crítico Carrazza⁴, para quem apenas pode ser substituído aquele sujeito passivo que já existe pois, uma vez sendo ainda inexistente a obrigação tributária, não poderia se falar em “tributo”. Assim, defende que a tributação sobre o fato gerador futuro não encontra guarida nos postulados constitucionais.

Apesar do referido entendimento doutrinário, a constitucionalidade do regime terminou por ser referendada aprioristicamente pelo Supremo Tribunal Federal⁵, motivo pelo qual se optou no presente artigo por se perscrutar a existência de outros eventuais limites traçados pelo sistema constitucional tributário à luz de uma ponderação de princípios.

¹ “Art. 150, § 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

² Apesar de tal expressão ser a utilizada pelo texto constitucional, a doutrina diverge acerca de qual instituto é realmente utilizado, a presunção, a ficção ou até mesmo considerando-a como tributação monofásica. Sobre as posições doutrinárias ver ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 164-170.

³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. “Tributação e concorrência”. *Série Doutrina Tributária* vol. IV. São Paulo: Quartier Latin e IBDT, 2011, p. 233.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 329.

⁵ STF, ADI 1.851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 22.11.2002.

Segundo Reuven Avi-Yonah⁶, os critérios tradicionais de avaliação das políticas fiscais são a eficiência, a equidade e a praticidade, devendo a ST do ICMS ser avaliada sob os aludidos critérios, almejando-se traçar os limites principiológicos e normativos que definem os contornos da sua constitucionalidade, contornos estes que, uma vez transgredidos no caso concreto, devem ter por consequência a inconstitucionalidade do referido regime de tributação.

O ingresso do referido regime de tributação no ordenamento brasileiro foi justificado na facilitação da fiscalização e na otimização na arrecadação dos tributos, tendo em vista que os substitutos geralmente possuem uma estrutura organizada e são menos numerosos do que os substituídos.

Além disso, outro motivo determinante para a instituição do regime da substituição tributária foi o seu efeito potencial de combate à sonegação fiscal e consequentes implicações para a livre concorrência.

Nesse sentido, Roberto Ferraz⁷ explica que a lógica que fundamentou a ST foi também evitar desequilíbrios concorrenciais causados pela sonegação de tributos, decorrente do pleito dos próprios contribuintes (as concessionárias de veículos) que reclamavam do desequilíbrio concorrencial causado pela venda de automóveis, pelas fábricas, para as concessionárias da região Nordeste, as quais não pagavam o ICMS devido no estado de destino e ganhavam em competitividade em relação às concessionárias do Sul e Sudeste.

E, de fato, o empresário que paga seus tributos e cumpre com as obrigações fiscais - especialmente no Brasil, onde os custos de conformidade são dos maiores do mundo⁸ - perde evidentemente em competitividade em relação ao empresário que atua no informalismo, sonegando tributos.

Considerando que o “elemento teleológico” faz parte da justificação da norma tributária, sempre que uma norma exacional, com base em um princípio e para atingir um determinado fim, intervenha em direitos fundamentais garantidos também por outros princípios, aquele primeiro fim precisará ser identificado e analisado para que se possa verificar se ele justifica a intervenção ora mencionada⁹.

Essa ponderação de princípios deve se dar por meio da proporcionalidade.

3. Do Método da Proporcionalidade na Ponderação de Princípios

Apesar de a noção de proporção permear todo o direito, em suas mais diversas áreas, o dever de proporcionalidade não se confunde com a ideia de propor-

⁶ AVI-YONAH, Reuven S. “Os três objetivos da tributação”. Tradução de Luís Flávio Neto. *Direito Tributário atual* vol. 22. São Paulo: Dialética e IBDT, 2008, p. 9.

⁷ FERRAZ, Roberto. “O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 363/364.

⁸ Segundo estudo da PricewaterhouseCoopers “Paying taxes 2014”, no Brasil gastam-se 2.600 horas por ano para cumprir as regras tributárias, sendo, nesse quesito, o pior país de 189 pesquisados. Para efeito de comparação, na Rússia são 177 horas; na África do Sul, 200 horas; no Chile, 291 horas; no México, 334 horas; na China, 318 horas. Estudo disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>, acesso em 12.10.2014.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 153.

ção em suas diversas acepções, mas se aplica apenas às situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se possa proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro menos restritivo do(s) direito(s) fundamental(is) afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?)¹⁰.

Entendemos, assim, a proporcionalidade não como conteúdo prescritivo de um princípio jurídico, mas sim como uma forma de aplicação e sopesamento destes, independentemente da classificação da proporcionalidade como regra ou postulado¹¹.

Existem opiniões diversas sobre o fundamento do dever de proporcionalidade. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a proporcionalidade decorre da Constituição, mais precisamente do princípio do Estado de Direito (artigo 1º) e dos direitos fundamentais (artigo 5º); já para Ávila¹², este decorre da própria instituição de princípios feita pela Constituição, pois, ao se instituírem dois ou mais princípios, está-se estabelecendo o dever de mais promovê-los do que restringi-los.

Realmente, a Constituição não privilegia apenas um fim ou um determinado princípio, mas, ao contrário, diversos fins e princípios ao mesmo tempo, de tal sorte que a conduta do administrador ou a lei analisada no caso concreto deve produzir mais efeitos que promovam tais fins e princípios do que os restrinjam¹³.

Nesse ponto, feliz a analogia efetuada por Schoueri¹⁴ entre a ponderação de princípios e o estudo da física acerca das forças incidentes sobre um dado objeto: quando mais de uma força atua sobre o mesmo corpo, existe uma *resultante*. Da

¹⁰ ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Direito Tributário atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 84.

¹¹ Conforme explica Paulo Rocha, chegou a existir um debate doutrinário entre Virgílio Afonso da Silva e Humberto Ávila, o primeiro afirmando que a proporcionalidade tem “a estrutura de regra, porque impõe um dever definitivo: se for o caso de aplicá-la, essa não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto” e o segundo propondo teorizá-la como “metanorma”, postulado normativo aplicativo, o qual é condição de conhecimento do conteúdo material de normas jurídicas, princípios e regras (ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 138)

¹² ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Direito Tributário atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 87.

¹³ Não nos olvidamos da lição de Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Obra atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, pp. 58/59) no sentido de que, apesar de ser a Constituição um pacto que funde valores e interesses antagônicos e que admite o balanceamento de princípios, não se pode ignorar que a nossa Constituição da República é dotada de extensa normatividade, que consagra muitas vezes os princípios já balanceados, sendo leviano e artificial a importação de teorias e discussões adequadas a Cortes Constitucionais que lidam com constituições de textos muito mais concisos. No caso do presente artigo não se discorre sobre princípios cujo balanceamento tenha sido efetuado de forma expressa na Constituição, especialmente, no campo das limitações ao poder de tributar, de tal sorte que resta cabível a ponderação de princípios aqui pretendida.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 277.

mesma forma, no lugar de um princípio afastar a aplicação do outro, tem-se que ambos influenciam-se reciprocamente, de modo que nem um nem outro se aplicará integralmente, mas ao contrário, aplicar-se-ão harmonicamente, reduzindo-se a rigidez de um e de outro.

Assim, é pressuposto para a aplicação do referido método que exista um conflito entre princípios e uma relação meio-fim com o objeto (conduta, norma) que será submetida ao exame, ou seja, o exame da proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta que se destina a promover uma dada finalidade.

Nesses casos, referido método de ponderação de princípios segundo a proporcionalidade funciona como verdadeira norma de bloqueio contra medidas estatais arbitrárias e serve à aferição da constitucionalidade material dos atos administrativos e normativos.

4. Breves Considerações sobre a Capacidade Contributiva, os Impostos Indiretos e a Assunção do Ônus Tributário

O princípio da capacidade contributiva limita a discricionariedade do legislador, impondo constitucionalmente que este eleja como fato gerador manifestações objetivas de riqueza, aptas a serem parcialmente reduzidas para custeio das atividades estatais (capacidade contributiva objetiva). De maneira geral, essas manifestações de riqueza são encontradas em condutas e fatos que denotam renda auferida, renda poupada ou renda consumida.

Além disso, referido princípio prescreve um dever de otimização, segundo o qual o ônus fiscal deve ser repartido entre os contribuintes considerando as condições individuais destes, ou seja, um sistema de tributação que pretenda observar esse princípio implica diretamente o dever de o legislador escolher, entre as bases de cálculo possíveis, aquela que melhor permita distribuir a carga fiscal segundo a capacidade individual de pagamento (capacidade contributiva subjetiva).

A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos, considerados aqueles nos quais se considera que o ônus do tributo é repassado na cadeia, terminando por ser integralmente arcado pelo contribuinte de fato, não é pacífica na doutrina.

No nosso sentir, a classificação não condiz com a realidade econômica, pois, do ponto de vista econômico, tanto os tributos chamados “diretos” como os chamados “indiretos” podem ter o ônus repassado ou não ao ciclo seguinte da cadeia.

Economicamente, é possível demonstrar que em um mercado competitivo a assunção do ônus tributário independe do tipo de imposto (se específico ou *ad valorem*) e/ou da incidência legal (se sobre os vendedores ou compradores).

De um modo geral, pode-se afirmar que parte do imposto é paga pelos compradores e parte é paga pelos vendedores, e apenas em um modelo de total elasticidade da oferta ou inelasticidade da demanda é que o vendedor conseguiria repassar integralmente o tributo para o comprador.

Como afirma o economista Gregory Mankiw¹⁵, “a lição fundamental da incidência tributária é muitas vezes esquecida no debate político. Os legisladores

¹⁵ MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thompson Learning, 2007, p. 128.

podem decidir se um imposto sai do bolso do comprador ou do vendedor, mas não podem legislar sobre o verdadeiro ônus do imposto. Mais exatamente, a incidência tributária depende das forças da oferta e da demanda.”¹⁶

Ou seja, em manual de introdução à economia encontramos demonstrações precisas de que a criação de um tributo gera tecnicamente ineficiência no mercado (e os agentes respondem à sua criação) e o repasse ou não do ônus tributário do vendedor ao comprador depende de diversos fatores, tais como as curvas de oferta e demanda do produto, o fato de serem elásticas ou inelásticas, da capacidade produtiva dos agentes envolvidos, entre outros.

Becker¹⁷, defendendo a relevância exclusiva da repercussão jurídica para o Direito Tributário, afirma ser “impossível se conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo” sendo impraticável a identificação do contribuinte “de fato”. No máximo, admite que “em cada país, sob determinadas condições de tempo e lugar, tendo-se presente a conjuntura econômica da época, após complexíssimo estudo, pode-se alcançar uma relativa previsibilidade da provável repercussão econômica do tributo”.

Como também demonstra Schoueri¹⁸, a eventual translação é fenômeno que somente poderá ser confirmado em cada caso concreto, a depender de diversos fatores, como, entre outros, os seguintes: (a) fator tempo, (b) fator tributo, (c) quanto ao bem onerado, (d) fator regime econômico, (e) fatores relativos ao sujeito passivo da obrigação tributária, e (f) fatores relativos à conjuntura econômica, de tal sorte que “por cálculo matemático combinatório, determina-se a possibilidade de ocorrência de 566.231.040 (quinhentos e sessenta e seis milhões, duzentos e trinta e um mil e quarenta situações)” considerando apenas as variáveis principais que foram na ocasião enumeradas.

Portanto, revela-se equivocada a atribuição a todo e qualquer imposto chamado “indireto” o efeito translativo do ônus tributário, pois, como visto, nem mesmo a circunstância fática de um tributo ser expressamente não cumulativo, permitindo-se o crédito “imposto a imposto”, é garantia de que o ônus será repassado adiante.

Dessa forma, além de ser tarefa hercúlea, se não impossível, parece-nos irrelevante para o objetivo pretendido no presente artigo determinar de quem seria a capacidade contributiva afetada pela utilização da tributação pelo fato gerador presumido, a qual, como visto, varia entre a renda auferida pelo vendedor e a renda consumida pelo comprador, a depender das condições do mercado específico, cabendo apenas constatar, portanto, que a manifestação de riqueza objetiva (operação de circulação de mercadoria) foi escolhida pelo legislador e o fato de se

¹⁶ O referido autor, ao discorrer sobre a maneira pela qual o ônus de um imposto é dividido entre os participantes de um mercado usa um exemplo fictício com sorvetes, simples e ilustrativo, demonstrando que independentemente de o imposto ser cobrado dos compradores ou dos vendedores e de quem repasse o imposto ao governo, vendedores e compradores sempre repartem o ônus (MANKIWI, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thompson Learning, 2007, pp. 124-127).

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *1928-1986. Teoria geral do Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, pp. 547/548.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 62.

antecipar a tributação do fato gerador futuro acaba por mitigar a capacidade contributiva dos contribuintes envolvidos.

Assim, considerando-se que a substituição tributária para frente abrollhou justificada na facilitação das atividades fiscalizatórias, na otimização da arrecadação dos tributos (praticabilidade) e também no poder de combate à sonegação fiscal e ao informalismo (promoção da livre concorrência), é necessária a aplicação da proporcionalidade como técnica adequada à necessária ponderação dos referidos princípios com o princípio da capacidade contributiva, o qual sofre mitigação em razão do indigitado regime de tributação.

Depreendendo-se da norma tributária a existência de funções extrafiscais, ou seja, outras funções que também devem ser cumpridas pela norma fiscal, o legislador poderá se afastar do princípio da capacidade contributiva e perseguir essas outras funções, desde que o faça por meio de medida que cumpra as fases do exame da proporcionalidade (adequada, necessária e proporcional em sentido estrito), demonstrando-se compatível com o ordenamento jurídico vigente.

Na hipótese de ficar constatado que em um dado setor ou, em caso específico, os objetivos benéficos que justificaram a norma não são alcançados, ou, pior, que o efeito obtido é exatamente o contrário, ou seja, em nome da praticabilidade viola-se gravemente a capacidade contributiva ou prejudica-se sobremaneira a livre concorrência, haverá espaço para a contestação da norma tributária por parte do contribuinte, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.

5. Ponderação de Princípios na Substituição Tributária: Praticabilidade x Capacidade Contributiva

Conforme aduzido no tópico encimado, uma das finalidades ambicionadas com a instituição da tributação sobre o fato gerador presumido e que mitiga o princípio da capacidade contributiva é o da praticabilidade da tributação.

Além da função arrecadatória de receitas para o custeio das atividades do Estado, na qual se reparte o encargo pela sociedade, as normas tributárias podem ter a função extrafiscal e simplificadora, e, conforme Schoueri¹⁹ a ideia de extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, como, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário. Assim, deve-se reconhecer como uma das funções das normas tributárias o princípio da praticabilidade, que autoriza o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário.

A praticabilidade decorre também do princípio da eficiência²⁰, que pode ser entendido no âmbito administrativo como uma medida que relaciona o emprego de recursos (tempo, esforço ou gasto) e o atendimento de uma tarefa ou propósito desejado, avaliando-se que quanto menos recursos forem necessários para obter o fim almejado, mais eficiente é o processo.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

²⁰ Há a possibilidade de atribuir vários outros propósitos à eficiência, como a eficiência da tributação em termos econômicos, ou seja, a eficiência é maior caso permita a arrecadação com a menor distorção da decisão dos agentes econômicos; este sentido não é abordado, por fugir ao escopo do artigo.

No campo constitucional, a Emenda Constitucional nº 19/1998 alterou o artigo 37, *caput*, para introduzir a eficiência ao lado da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade. Referido princípio exige que o exercício da atividade administrativa seja realizado com presteza, perfeição e rendimento funcional. Isso implica exigir um desempenho obediente à legalidade, mas com resultados positivos para o serviço público e satisfatórios para as necessidades da coletividade²¹.

Transpondo o raciocínio administrativo para o contexto tributário, do ponto de vista da Administração, cumpre ao princípio da eficiência assegurar a maior arrecadação com o menor esforço ou gasto de administração do tributo. Trata-se, assim, de eficiência na tributação.

A sobreposição entre eficiência e praticabilidade no campo da tributação exige, portanto, a escolha dos meios mais simples para a obtenção da maior receita tributária (tomando-se eficiência na tributação como meta)²².

Como bem salienta Paulo Rocha²³, considerando que as normas tributárias podem ter o fim precípua de simplificação do sistema tributário, resta caracterizado um outro dever de otimização (princípio), referente à eficácia material das próprias regras de incidência, de que sejam estas o mais praticáveis possível pelos contribuintes.

A praticabilidade, portanto, trata da execução eficiente da lei, contribuindo para a obtenção de eficiência e procurando tornar a lei aplicável ao maior número possível de contribuintes, em oposição ao tributo de difícil observância, que culmina no incentivo à sonegação.

Nesse sentido, a praticabilidade também garante a igualdade geral, pois, uma vez simplificada a tributação, permite-se que esta seja obedecida por um maior número de contribuintes. Esta noção de isonomia na aplicação da lei vai ao encontro do mandamento constitucional de que “todos são iguais perante a lei”, previsto na primeira parte do artigo 5º da Constituição.

Sendo a capacidade contributiva critério de igualdade e de justiça da repartição da carga fiscal pela sociedade, sendo taxado por parte da doutrina até mesmo como direto fundamental, uma pergunta que se coloca é se, no plano da teoria, a capacidade contributiva sempre teria maior carga valorativa que a praticabilidade em eventual embate de princípios.

²¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*, 20ª ed., 1990 e 29ª ed., 2004, p. 96.

²² Fernando Aurelio Zilveti critica a praticabilidade adotada no Brasil, por entender que geralmente o tributo prático é o estabelecido apenas para o aumento da arrecadação para o Fisco (“eficiência na tributação”) e regressividade ou confisco para o contribuinte (“ineficiência econômica da tributação”). Ainda, segundo o autor, nem toda medida é ao mesmo tempo prática e eficiente. Um possível exemplo é o PIS/Cofins não cumulativo: é eficiente para levantar uma arrecadação maior com alíquota relativamente baixa, pois sua base de cálculo é de fácil aferição e os créditos são, na interpretação da Receita, exaustivamente arrolados em lei. Por outro lado, é dos tributos mais complexos em termos de compreensão e cumprimento de obrigações acessórias. O mesmo vale para o Simples Nacional (“*Simplicius simplicissimus* - os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva”. *Direito Tributário atual* vol. 22. São Paulo: Dialética e IBDT, 2008, pp. 179-192 (180-182)).

²³ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 94.

Nesse caso, existindo dúvida acerca da adequação, da necessidade ou da proporcionalidade em sentido estrito de uma medida de praticabilidade sob análise, prevaleceria sempre o direito do contribuinte de ser tributado segundo a capacidade contributiva, mitigando-se a praticabilidade.

Não adotamos referido entendimento tendo em vista que defendemos a inexistência de hierarquia entre os princípios, e, nesse sentido, parece-nos que diante de um caso concreto específico até mesmo a capacidade contributiva pode ser mitigada em razão de outros princípios e funções buscadas pelas normas fiscais²⁴.

Assim, devemos analisar a ST do ICMS sob o viés da praticabilidade, verificando se é adequada, pois tem o potencial de atingir o fim a que se destina (simplificação da tributação e diminuição dos custos de fiscalização), necessária por não se vislumbrar outra medida que concretize com igual intensidade o fim objetivado, mas que seja menos restritiva à capacidade contributiva; e proporcional em sentido estrito, pois os efeitos positivos ao princípio jurídico de maior densidade (praticabilidade) compensariam os efeitos negativos ao princípio jurídico de menor densidade (capacidade contributiva), tendo em conta as especificidades do caso concreto.

Pois bem, não há dúvidas de que a ST tem como finalidade extrafiscal a simplificação da arrecadação e a diminuição sensível dos custos administrativos incorridos com a fiscalização, pois, de uma maneira geral, a tributação concentra-se na pessoa do substituto, no início da cadeia, que faz as vezes de inúmeros contribuintes que deveriam ser fiscalizados individualmente em sua apuração mensal do imposto.

Todavia, entendemos que para garantir a adequação do regime de tributação ora *sub examine*, não pode o legislador escolher setores nos quais exista uma grande ramificação de agentes produtores (materiais de construção, pregos, parafusos, por exemplo), pois nesse caso a praticabilidade é em muito mitigada em razão da necessidade de fiscalização de inúmeros produtores.

Assim, a tributação pelo fato gerador presumido passa a ser apenas uma antecipação de receita do Fisco, não se mostrando adequada, pois, além de mitigar a capacidade contributiva, não tem um potencial de simplificação da arrecadação tributária, fatores que, em conjunto, inquam-na de inconstitucionalidade.

Em alguns desses casos, seria mais coerente que o legislador institísse a substituição tributária para trás, tendo em vista existirem menos agentes nos ciclos posteriores da cadeia do que agentes produtores.

Assim, excluindo-se os casos de setores produtivos muito ramificados, a substituição tributária para frente, em tese, mostra-se adequada por possuir o

²⁴ Estamos com Paulo Rocha quando afirma que “na análise de proporcionalidade em sentido estrito de medidas que intervenham nesse princípio [capacidade contributiva] em favor da praticabilidade, provavelmente, e na maioria dos casos, esses atos serão reprovados. Isso é uma questão fática e, talvez, até estatística, que não jurídica, no sentido normativo, pois a inexistência de superioridade hierárquica entre princípios jurídicos materiais é um dos pressupostos teóricos deste trabalho.” (ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 96)

potencial de atingir o fim a que se destina (simplificação da tributação e diminuição dos custos de fiscalização).

No tocante à análise da necessidade, cumpre-nos verificar se a norma testada, entre as adequadas, é a medida menos restritiva à capacidade contributiva. Consoante explicita Paulo Rocha²⁵, outras alternativas possíveis à substituição tributária para frente seriam o aumento da base de cálculo do contribuinte localizado no começo da cadeia produtiva ou o aumento de sua alíquota, com a isenção dos demais agentes do ciclo, o que permitiria obter efeitos semelhantes de simplificação e arrecadação.

Quando comparadas as alternativas possíveis, percebe-se que a substituição tributária é um regime de tributação no qual se permite a restituição dos valores cobrados na hipótese de não se concretizar o fato gerador em uma das cadeias seguintes.

Diferentemente, nas outras alternativas, considerando a legislação atual e a jurisprudência dos tribunais superiores sobre a restituição dos tributos indiretos²⁶, parece-nos que as operações seguintes deixariam de ser relevantes juridicamente, por consubstanciarem verdadeiro aumento da tributação própria do contribuinte inicial da cadeia, bem como por provocar a aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, o que acarretaria, em ambas as hipóteses, a impossibilidade de qualquer restituição ao contribuinte inicial, caso o fato gerador não ocorresse nas cadeias seguintes.

Portanto, sob essa ótica, a ST, em comparação às demais alternativas vislumbradas, atende melhor à capacidade contributiva, por permitir a restituição do fato gerador futuro que não ocorre, passando no teste da necessidade proposto.

Ainda sob o viés da necessidade, importante questão a ser colocada é até que ponto a alta informatização que vivenciamos hoje no âmbito das obrigações acessórias diminuiria a relevância da praticabilidade buscada pela substituição tributária. Isso porque, com a instituição das notas fiscais eletrônicas e dos Speds fiscais, tornou-se evidentemente mais barata e mais eficaz a fiscalização das empresas, o que ao menos levanta dúvida sobre a necessidade de instituição do regime em razão da praticabilidade.

Evidentemente, no cenário atual, a justificativa da praticabilidade perde um pouco de sua relevância, ou seja, é menor a força de seu vetor na ponderação de princípios, motivo pelo qual deve ter o legislador tributário ainda maior cuidado ao instituir o regime de tributação ST.

Avançando, uma vez considerada a ST adequada (desde que não instituída sobre setores produtivos muito ramificados) e necessária (em comparação às alternativas que vislumbramos), deve-se submeter a substituição tributária para frente ao teste da proporcionalidade em sentido estrito.

²⁵ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 181/182.

²⁶ Acerca do entendimento jurisprudencial sobre a repetição do tributo indireto ver MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.

Para que uma medida seja desproporcional em sentido estrito, basta que os motivos que fundamentaram a sua adoção não tenham peso suficiente para justificar a restrição a outros direitos, princípios e garantias que com ela conflitem; ou seja, devem ser sopesadas as desvantagens do meio em relação às vantagens do fim.

Pois bem, entendemos que a busca pela justiça individual e concreta de cada contribuinte, com a apuração de bases de cálculo cada vez mais complexas e individualizadas, precisa encontrar limites. Realmente, Adam Smith²⁷, em sua obra *A riqueza das nações*, datada de 1776, já tratava da praticabilidade na tributação ao discorrer sobre a economicidade na imposição, demonstrando os malefícios causados por uma tributação complexa e com grande custo de conformidade.

Neste caso, a aplicação da praticabilidade está diretamente relacionada com a simplicidade da imposição, de tal sorte que, quanto maior a complexidade das regras e mais refinados forem os controles especiais desenvolvidos pelo Fisco com o fito de minuciar a distribuição individual da carga impositiva, maior será o afastamento ao mandamento de otimização contido no princípio.

Para a Administração Tributária é mais conveniente, em relação aos impostos sobre o consumo, concentrar a arrecadação em setores com grande potencial de arrecadação e cujo faturamento esteja concentrado em um pequeno número de contribuintes, como ocorre com a telefonia móvel, a energia elétrica e o fumo.

Ainda, especialmente no Brasil, as pessoas, físicas ou jurídicas, suportam o pesado ônus relacionado ao tempo empregado na conformidade de obrigações acessórias e para o recolhimento dos tributos, bem como no custo de honorários a consultores, advogados e outros profissionais.

Para estes contribuintes, uma imposição simplificada, que dispense uma diversidade de alíquotas, controles, normas e excepcionalidades, por certo representaria uma redução de custos em relação à outra que, para aproximar a carga impositiva à capacidade contributiva individual dos contribuintes, exija obrigações acessórias de complexidade superior.

Vê-se, pois, que a complexidade gerada pela busca da realização da capacidade contributiva individual acaba resultando na exigência de praticabilidade e esta, por sua vez, acaba atenuando a realização daquela, significando verdadeiro *trade off* que deve ser observado pelo legislador tributário.

²⁷ “Todo imposto deve ser planejado de tal modo que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado. Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos:

- O recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários;
- O imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento em emprego a grandes multidões;
- Um imposto pouco criterioso representa uma grande tentação para o contrabando (ou sonegação);

- O imposto, por sujeitar as pessoas às visitas frequentes e á odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muitos incômodos, vexames e opressões desnecessárias.

É devido a um ou outro desses quatro modos inadequados de impor ou recolher tributos, que estes muitas vezes acarretam muito mais incômodos para as pessoas do que benefícios para o soberano.” (SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações* (1776). *Os Economistas*, vol. II. Nova Cultural, 1996, pp. 283/284)

A observância cega ao princípio da capacidade contributiva não é, pois, garantia de um sistema tributário eficaz. A complexidade e os custos de conformidade induzem o contribuinte à sonegação, de tal sorte que um sistema tributário que se preocupa com a realização da justiça fiscal deve buscar a aplicação geral e eficaz das normas tributárias.

Na ponderação com a “praticabilidade”, para se garantir a proporcionalidade em sentido estrito, a substituição tributária para frente deve ser apta à “captação” da capacidade contributiva “pela média” dos contribuintes de um dado setor, de tal sorte que a substituição tributária para frente será considerada adequada se refletir de maneira fiel a generalidade dos casos, sendo inexpressivas as diferenças entre os valores efetivos e os tipos escolhidos pela legislação²⁸⁻²⁹.

Consoante observa Ávila³⁰, este regime de tributação deve ser adequado à maioria dos casos, pois, caso assim o seja, a intervenção sobre o direito fundamental é adequada, evitando-se a necessidade de análise particular de cada caso concreto e justificando, inclusive, a tributação definitiva.

Todavia, não se pode, sob a justificativa da praticabilidade, instituir tributação desmedida que utilize como base de cálculo do tributo valores em muito superiores àqueles que são efetivamente praticados na operação final, sob pena de referida norma não passar no teste da proporcionalidade.

Consoante bem pontua Alcides Jorge Costa³¹, a “padronização deve abranger a maioria dos casos concretos, deve ser vinculada à realidade”, de tal maneira que “o que acontece na maioria dos casos só pode ser apurado mediante pesquisa do que efetivamente ocorre no mercado considerado, como determina a lei”.

Isso porque, no caso da utilização de bases de cálculo superestimadas, os benefícios de simplificação e de diminuição de custos administrativos não teriam peso suficiente para justificar tamanha intervenção e mitigação do princípio da capacidade contributiva.

Nesse caso, o Poder Judiciário poderia promover uma análise individual caso a caso, e, demonstrando o contribuinte de um dado setor a ocorrência das anomalias apontadas, especialmente que a base de cálculo foi superestimada pelo Fisco, deveria existir o afastamento da norma instituidora do regime tributário para frente, por violação à proporcionalidade em sentido estrito.

6. Ponderação de Princípios na Substituição Tributária: Livre Concorrência x Capacidade Contributiva

Outra função que foi justificadora da instituição da substituição tributária é a sua potencial promoção da livre concorrência, por meio do combate à sonega-

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 95.

²⁹ Apesar de se falar em adequação, entendemos que a ponderação efetiva entre os vetores da capacidade contributiva e da praticabilidade se perfaz na última das três fases do teste da proporcionalidade.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169.

³¹ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 52.

ção fiscal que, não há dúvidas, implica distorções na esfera concorrencial por possibilitar a prática de preços predatórios.

Realmente, conforme bem salienta Gerd Willi Rothmann³², a sonegação implica efeitos nocivos para o mercado interno, pois:

- a) reduz a arrecadação e, conseqüentemente, os recursos necessários para atender as necessidades coletivas;
- b) causa o aumento de carga fiscal daqueles que cumprem suas obrigações fiscais, na medida em que o Estado se vê forçado a aumentar os impostos existentes ou introduzir novas modalidades de tributação, como, por exemplo, as contribuições para a seguridade social;
- c) elimina a livre concorrência e impossibilita ou desestimula os investimentos nacionais e estrangeiros na economia nacional, prejudicando o desenvolvimento econômico, a criação de empregos e o bem-estar da coletividade.

A livre concorrência é princípio arrolado expressamente pelo inciso IV do artigo 170 da Constituição e ao lado de outros princípios, serve de baliza para a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

O texto constitucional aponta o mercado interno como patrimônio nacional (artigo 219) e a liberdade de concorrência é a garantia de funcionamento desse mercado. A livre concorrência não assegura que os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência do Estado, mas sim uma garantia de que a concorrência deve ser alcançada, já que o constituinte entendeu-a como um critério para a busca da existência digna de todos³³.

A livre concorrência relaciona-se com a ideia de isonomia, decorrente do princípio da igualdade, de tal sorte que a neutralidade tributária não pode ser entendida como a não interferência do tributo sobre a economia, mas sim como a garantia de oportunidades iguais a todos os agentes do mercado para que possam concorrer em condições de igualdade.

Nesse sentido, a livre iniciativa, apontada como fundamento da ordem econômica, só é legitimamente exercida quando o agente econômico observa o ordenamento jurídico (cumprindo as regras do jogo) e com isso concorre legalmente³⁴.

Como aduz Tercio Sampaio Ferraz Junior³⁵, o princípio da neutralidade estatal em face da concorrência será ferido se ficar demonstrado que, por lei, as relações competitivas entre empresas concorrentes em igualdade de condições venham a ser restringidas por uma medida (legal) que efetivamente crie para elas uma diferença que passe a existir apenas em virtude da própria medida, inadmi-

³² ROTHMANN, Gerd Willi. "Tributação, sonegação e livre concorrência". In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 331/371.

³³ "Livre concorrência e tributação". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007, p. 245.

³⁴ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. "Tributação e concorrência". *Série Doutrina Tributária* vol. IV. São Paulo: Quartier Latin e IBDT, 2011, p. 308.

³⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 733/734.

tido-se, ainda, a interferência desigualadora indireta (oculta), ou seja, quando a atividade econômica é atingida por uma medida legal aparentemente geral, mas que, de fato, a dificulta para uns em benefício de outros, ou, ainda, inviabiliza a capacidade concorrencial de uns em face de outros.

Portanto, ao legislador tributário é facultada a utilização da norma tributária para a correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela ordem econômica (intervenção positiva)³⁶, mas a livre iniciativa e a livre concorrência exigem que não ocorram medidas desigualadoras, nem diretas, nem indiretas por parte do Estado, a menos que devidamente justificadas pela consecução de outros princípios.

Como salienta Gerd Willi Rothmann³⁷, o sistema constitucional tributário favorece, amplamente, a utilização dos tributos com a finalidade de prevenir desequilíbrios da concorrência. Deve ser observado, no entanto, que também nesta função extrafiscal ou indutora, os tributos e, em especial, os impostos, continuam sujeitos aos mesmos princípios que os regem na sua função arrecadatória, a não ser que a própria Constituição Federal disponha, expressamente, em sentido contrário.

E, como visto, a livre concorrência é um dos critérios (uma das justificativas) para a norma tributária da ST ora em estudo, de tal sorte que, por meio de estímulos, deve induzir os agentes às práticas que incrementem a competição no próprio mercado, em conformidade com o inciso IV do artigo 170 da Constituição.

Nesse sentido, a substituição tributária para frente poderia ser considerada adequada, pois possui o potencial de atingir o fim a que se destina, qual seja, evitar a sonegação e garantir a livre concorrência, tendo em vista que o imposto referente a toda a cadeia é exigido já no início.

Todavia, apesar do potencial acima referido, existem alguns efeitos intrínsecos e extrínsecos da substituição tributária “para frente” que são nocivos à própria livre concorrência e devem ser considerados na análise.

Pois bem, a norma tributária que incentiva o pequeno empresário, além de obedecer a princípio específico da ordem econômica (artigo 170, IX, da Constituição³⁸) também busca reduzir barreiras de acesso ao mercado, favorecendo a livre concorrência³⁹.

Um primeiro ponto negativo da ST é que esta inviabiliza o tratamento diferenciado conferido às micro e pequenas empresas, pois o recolhimento do ICMS

³⁶ SCHOUEI, Luís Eduardo. “Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência”. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (org.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010, p. 522.

³⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. “Tributação, sonegação e livre concorrência”. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 331/371.

³⁸ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).”

³⁹ SCHOUEI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007, p. 253.

ocorre anteriormente, sem fazer qualquer distinção entre o porte ou a condição econômica dos agentes participantes da cadeia da produção ao consumo de um dado produto⁴⁰.

Outro ponto negativo, é que o referido regime de tributação por ST termina por castigar o empresário mais eficiente e que consegue diminuir os seus custos, legitimamente, durante seu processo produtivo, conseguindo colocar no mercado os produtos por um preço inferior ao praticado pelos concorrentes.

Para esse empresário, a carga tributária incidente sobre o produto não será reduzida pela sua eficiência, como ocorreria em uma tributação sobre o valor efetivo da operação, mas, pelo contrário, em razão da cobrança do imposto se dar por meio de um encargo fixo, a carga tributária será proporcionalmente maior quanto menor for o preço praticado.

Assim, se o produto foi vendido ao consumidor final por R\$ 100,00 e foi recolhido pelo substituto, a título de substituição tributária, o valor de R\$ 10, então o tributo representou 10% do preço pago pelo consumidor final. No caso do empresário eficiente, que consiga vender o mesmo produto por R\$ 50,00, existindo a mesma cobrança de R\$ 10 a título de tributo, este corresponde a 20% do preço pago pelo consumidor final.

Portanto, além de punir o empresário eficiente, verifica-se que nesse caso, o efeito regressivo da tributação sobre o consumo foi piorado, exigindo-se percentualmente maior tributação sobre o consumo quanto menor for o preço praticado ao consumidor final, violando-se evidentemente a capacidade contributiva.

Ainda, não existe uniformidade nacional em relação à substituição tributária, de tal sorte que a diferença de alíquotas e de produtos sujeitos à substituição tributária também causa distorções à livre concorrência, uma vez que o comportamento dos empresários é induzido de forma desvirtuada a buscar o produto no Estado cuja tributação lhe seja mais favorável.

Além de todos esses efeitos negativos à livre concorrência, quando o Fisco, sob o pretexto do combate à sonegação e à promoção da livre concorrência, institui tributação desmedida com base de cálculo em valores em muito superiores àqueles que são efetivamente praticados na operação final, os efeitos perversos aumentam.

O benefício obtido no combate à sonegação não supera os malefícios causados à capacidade contributiva, tendo em vista que, conforme anteriormente mencionado, quanto mais distante (para cima) for a base de cálculo eleita pelo Fisco da efetivamente praticada na operação final, maior será a violação da livre iniciativa, da própria concorrência e da capacidade contributiva.

Ademais, uma tributação excessiva advinda da utilização de pautas fiscais ou margens de valor agregado não condizentes com a realidade criam, do ponto de vista concorrencial, uma efetiva barreira à entrada de novos agentes econômicos no mercado afetado⁴¹.

⁴⁰ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. "Tributação e concorrência". *Série Doutrina Tributária* vol. IV. São Paulo: Quartier Latin e IBDT, 2011, p. 238.

⁴¹ Sobre estudo no setor de bebidas e refrigerantes, ver CASTRO, Renault de Freitas; e ALMEIDA, Valdomiro José. "Concorrência e tributação: efeitos anticoncorrenciais da substituição tributária no caso do ICMS sobre cerveja". *Revista de Direito Econômico* nº 29.

Assim, não obstante o efeito benéfico à livre concorrência que pode ser colhido do regime da substituição tributária, no caso da utilização de bases superestimadas pelo Fisco, referido regime prejudica de tal sorte a própria livre concorrência e a capacidade contributiva, que, neste caso, a ST analisada à luz dos referidos princípios sequer passa no teste da adequação.

Em relação à necessidade, mais uma vez verifica-se que a alta informatização alcançada no cumprimento das obrigações acessórias e no recolhimento dos tributos, a possibilidade de cruzamento de dados entre contribuintes e até mesmo a facilidade de cooperação entre os Fiscos diminuem sensivelmente o apelo de ferramenta de combate à sonegação trazido pela ST.

Portanto, o vetor justificativo da promoção à livre concorrência por meio do combate à sonegação perde força na ponderação de princípios, colocando em dúvida a própria necessidade da norma, motivo pelo qual, mais uma vez, deve o legislador ter extremo cuidado nos parâmetros utilizados para a cobrança do imposto por meio da ST.

O próximo passo seria a análise da ST sob a proporcionalidade em sentido estrito, levando em consideração a promoção da livre concorrência e eventual intervenção no princípio da capacidade contributiva ou, ainda, em outros princípios, o que deverá ser realizado em cada caso concreto.

O que queríamos demonstrar é que a justificativa de combate à sonegação e promoção da livre concorrência para a instituição da ST é um argumento que se mostra deveras frágil e que o regime de tributação pela ST analisado sob essa ótica se encontra na linha divisória entre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade.

Para que as vantagens obtidas com a instituição da ST no campo da livre concorrência suplantem os seus malefícios, pressupõe-se necessariamente uma quase que identidade (ou diferença mínima) na base de cálculo eleita pelo Fisco e a que efetivamente ocorre na operação final, bem como a escolha de setores específicos em que haja comprovada e excessiva sonegação, sob pena de a ST sequer passar no teste da adequação, mostrando-se claramente inconstitucional.

7. Conclusão

A constitucionalidade do regime da substituição tributária para frente no ICMS já foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, com efeito *erga omnes*, e é hoje uma realidade com a qual convivemos.

O “elemento teleológico” faz parte da justificação da norma tributária e, portanto, precisamos determinar quais foram os fins pretendidos com a instituição do regime da substituição tributária para frente, para que possamos analisar se a intervenção que promove em direitos fundamentais garantidos também por outros princípios é justificada segundo o dever da proporcionalidade.

A substituição tributária para frente vem justificada na facilitação da fiscalização e otimização na arrecadação dos tributos (praticabilidade) e também no poder de combate à sonegação fiscal e ao informalismo (promoção da livre concorrência), motivo pelo qual referidas finalidades (fundamentadas em princípios) foram testadas pelo método da proporcionalidade, especialmente à luz do princípio da capacidade contributiva.

Apesar de a substituição tributária “para frente” não ser *a priori* inconstitucional, pode ser caso a forma escolhida para sua implementação desrespeite os limites impostos pelo sistema constitucional, ou seja, caso os efeitos benéficos advindos da praticabilidade da tributação e do combate à sonegação sejam menores do que os malefícios causados à livre concorrência e à capacidade contributiva.

No que pertine à justificativa da praticabilidade, percebe-se que essa vem perdendo importância com a implementação de novas tecnologias para o cumprimento de obrigações acessórias, as quais, praticamente, permitem o acesso imediato pelo Fisco de todas as operações praticadas pelo contribuinte, fator que deve ser levado em consideração na análise.

Assim, à luz do princípio da praticabilidade, a ST é adequada (desde que não eleja produtos cuja produção seja muito ramificada ou cuja etapa de circulação seja concentrada), suficientemente necessária (pois, diferentemente das demais alternativas que vislumbramos - o aumento da base de cálculo ou da alíquota no produtor, isentando as demais cadeias - permite a restituição do tributo no caso de não ocorrência do fato gerador nas operações subsequentes e, ainda, de certa forma, possui a propriedade de facilitar a fiscalização, a despeito dos avanços tecnológicos em relação às obrigações acessórias) e apenas será proporcional em sentido estrito se contiver uma quase que identidade (ou diferença mínima) na base de cálculo eleita pelo Fisco e a que efetivamente ocorre na operação final.

Por sua vez, a justificativa de combate à sonegação (livre concorrência) é muito frágil, uma vez que o referido regime de tributação implica desestímulo à eficiência do empresário e tem o efeito perverso do agravamento proporcional da carga tributária das micro e pequenas empresas.

Destarte, no tocante à promoção da livre concorrência por meio do combate à sonegação, a ST apenas é adequada se (a) não eleger produtos cuja produção seja muito ramificada ou cuja etapa de circulação seja concentrada; (b) contiver uma quase que identidade (ou diferença mínima) na base de cálculo eleita pelo Fisco e a que efetivamente ocorre na operação final; (c) for aplicada em setores comprovadamente sonegadores. Caso não cumpridos todos esses requisitos em conjunto, a norma da ST sequer passa na primeira fase do teste da proporcionalidade, se mostrando inadequada e, portanto, inconstitucional sob a ótica da livre concorrência e da necessidade de estímulo às micro e pequenas empresas.

Entende-se, portanto, que tanto o legislador tributário, como o Fisco na fixação das margens de valor agregado, devem empreender, ambos, criterioso estudo do mercado específico em relação aos quais se implementa o regime de tributação da substituição tributária para frente, sob pena de o regime de tributação padecer de inconstitucionalidade por não ser validado no teste da proporcionalidade, considerando-se a análise à luz dos benefícios da praticabilidade e da garantia da livre concorrência, em contraponto aos malefícios causados à própria livre concorrência e à capacidade contributiva.

8. Bibliografia

ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Direito Tributário atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011.

- . *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- . O “postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007.
- AVI-YONAH, Reuven S. “Os três objetivos da tributação”. Tradução de Luís Flávio Neto. *Direito Tributário atual*, vol. 22. São Paulo: Dialética e IBDT, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Obra atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi.
- BECKER, Alfredo Augusto. *1928-1986. Teoria geral do Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CASTRO, Renault de Freitas; e ALMEIDA, Valdomiro José. “Concorrência e tributação: efeitos anticoncorrenciais da substituição tributária no caso do ICMS sobre cerveja”. *Revista de Direito Econômico* nº 29.
- COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.
- FERRAZ, Roberto. “O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PWC; WORLD BANK; IFC. “Paying Taxes 2014: the Global Picture.” Disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>, acesso em 12.10.2014.
- MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thompson Learning, 2007.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*, 20ª ed., 1990 e 29ª ed., 2004.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- ROTHMANN, Gerd Willi. “Tributação, sonegação e livre concorrência”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- . “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º vol. São Paulo: Dialética, 2007.
- . “Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência”. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (orgs.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010.
- . *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. “Tributação e concorrência”. *Série Doutrina Tributária* vol. IV. São Paulo: Quartier Latin e IBDT, 2011.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações (1776). Os Economistas, vol. II*. Nova Cultural, 1996.

ZILVETI, Fernando Aurelio. “*Simplicius simplicissimus* - os limites da praticabilidade diante do princípio da capacidade contributiva”. *Direito Tributário atual* vol. 22. São Paulo: Dialética e IBDT, 2008.