

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA. ANÁLISE SOB O ENFOQUE DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Antônio Carlos da Silva Neto*

Resumo: A substituição tributária foi instituída tendo como finalidade primordial facilitar a fiscalização e a arrecadação de impostos, de forma a evitar a sonegação fiscal. Nessa sistemática, o tributo, no caso o ICMS, é calculado antecipadamente pelo contribuinte substituto tributário, o qual utiliza valores presumidos (fictícios), definidos pela fiscalização tributária, e recolhe os tributos devidos pelo restante da cadeia produtiva. A partir da definição antecipada do valor pelo qual as operações futuras serão realizadas, evidencia-se a intervenção do Estado na ordem econômica. Contudo, a Constituição Federal de 1988 não deixa dúvidas a respeito dos limites que devem ser respeitados, no intuito de se evitar que a intervenção estatal efetive-se de maneira ilimitada na economia. Nesse sentido, dentre os vários preceitos que impõem limites à intervenção estatal, destaca-se, nesse trabalho, a análise do princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, o qual tem como um de seus objetivos resguardar a condição de equilíbrio ao mercado.

Palavras-Chave: Substituição tributária. Intervenção do Estado. Ordem econômica. Princípio da livre concorrência.

* Especialista em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). MBA em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT) e do Instituto de Estudos Tributários (IET). Advogado em Porto Alegre (RS).

INTRODUÇÃO



presente artigo se propõe a examinar a aplicação do instituto da substituição tributária como forma de intervenção do Estado na ordem econômica. Mais do que isso, tem como objetivo demonstrar que essa sistemática de tributação pode violar o princípio da livre concorrência, previsto expressamente no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Como será demonstrado, o mecanismo da substituição tributária tem se revelado um eficiente instrumento de fiscalização e arrecadação de impostos, racionalizando sobremaneira o trabalho desenvolvido pela administração tributária em razão da possibilidade de se poder exigir, antecipadamente, o montante do tributo em virtude da ocorrência do chamado fato gerador presumido. Todavia, em que pese à instituição de tributo implicar na atuação positiva do Estado, através dessa sistemática de tributação a interferência estatal se torna muito mais evidente, sendo que se não for compatível com as condições de normalidade exigidas pelo mercado e pela própria sociedade, haverá violação ao preceito da livre concorrência. Surge, então, o seguinte problema: sob quais condições pode-se admitir a intervenção do Estado na ordem econômica mediante a substituição tributária sem violação à livre concorrência.

Nesse sentido, inicia-se a pesquisa apresentando breve panorama sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da substituição tributária, seguido de considerações relativas às limitações dispostas na Constituição Federal de 1988 atinentes ao poder do Estado de instituir tributos. No capítulo seguinte, foram analisadas as formas de intervenção do Estado na ordem econômica e, ao final, apresentados apontamentos a respeito do princípio da livre concorrência, bem como alguns elementos que demonstram que o regime da substituição tributária pode se tornar, em determinadas condições, verdadei-

ra ferramenta de intervenção estatal capaz de violar o conteúdo da diretriz concernente à livre concorrência.

Evidentemente que não se tem a pretensão de esgotar os assuntos enfocados, nem, tampouco, de fornecer posição definitiva sobre a complexa matéria. Busca-se, por outro lado, contribuir para o debate, com a consignação de alguns posicionamentos sobre temas de importância inquestionável para a sociedade nos dias atuais, principalmente em razão da significativa utilização deste regime tributário.

CAPÍTULO 1. A TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O instituto da substituição tributária no ICMS é um dos regimes de tributação mais complexos do Direito Tributário, suscitando, desde a sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro, acirradas discussões tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial.

Importante observar, desde já, que uma das principais causas para tais divergências decorre do fato de que a incidência da norma tributária se dá sobre um fato gerador presumido, cujo valor é previamente estabelecido pela administração tributária, o que evidencia o poder do Estado de intervir na ordem econômica, conforme será examinado no decorrer do trabalho.

Pois bem, em que pese o clima de insegurança instaurado após a adoção dessa sistemática de tributação, houve por bem o Supremo Tribunal Federal, rejeitando os argumentos dos contribuintes quanto à violação às normas constitucionais tributárias, com destaque para os princípios da legalidade, da não cumulatividade, da capacidade contributiva, do não confisco, da tipicidade fechada, entre outros, deliberar pela não configuração de qualquer inconstitucionalidade, como se constata pela

análise do seguinte excerto do voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, proferido no RE n. 213.396/SP, DJU de 13.08.1999:

“Não há falar-se, portanto, em violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que se considera. Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final. De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão-somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo, que serão adiante apreciadas. Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituído, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído, reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.”

Em outra oportunidade, a Corte Máxima decidiu que nessa sistemática de tributação o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo, motivo pelo qual negou o direito à restituição dos tributos recolhidos a maior, conforme decisão proferida na ADIN n. 1.851/AL, DJU de 22.11.2002, a qual também teve como relator o Ministro Ilmar Galvão, que assim se pronunciou:

“O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem co caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmen-

te, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.”

Todavia, há que se ressaltar que em relação a esse aspecto da substituição tributária (restituição do imposto quando recolhido a maior), a matéria está sendo novamente examinado pelo Supremo Tribunal, nos autos da ADIN n. 2.675/PE, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, e ADIN n. 2.777/SP, a qual tem como relator o Ministro Cezar Peluso, cujo julgamento já foi iniciado, mas até a finalização desta pesquisa não havia sido concluído (empate em 5 votos, faltando votar apenas o Ministro Carlos Ayres Britto).

Ademais, a Suprema Corte, em decisão proferida pelo Ministro Ricardo Lewandowski, nos autos do RE n. 593.849/MG, DJU 17.09.2009, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional suscitada a respeito desta controvertida questão.

Não é objetivo do presente trabalho, entretanto, estudar este ponto específico. O que se pretende, por outro lado, é examinar como se realiza, de fato, a intervenção do Estado na ordem econômica a partir da aplicação da substituição tributária, principalmente frente ao princípio constitucional da livre concorrência, previsto no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, entende-se necessário fazer uma abordagem preliminar sobre determinados aspectos que gravitam em torno do assunto, iniciando-se pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, para, após, adentrar no estudo do instituto da substituição tributária, de forma a facilitar a compreensão do assunto.

1.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE

TRIBUTAR

Partindo do pressuposto de que a finalidade precípua da imposição tributária é a necessidade da manutenção do Estado, de forma a permitir a consecução das atividades previstas pelo ordenamento jurídico, e justamente para evitar a instituição de tributos de maneira desmedida, foram instituídas diversas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, é importante enfatizar que a Constituição Federal busca sistematizar a atividade estatal, sendo que o poder de tributar realiza-se a partir de um sistema tributário que se compõe por um conjunto de princípios relacionados com as demais regras formadoras do Estado Democrático de Direito. É a própria Constituição que apresenta diversas normas destinadas a limitar e controlar o poder atribuído ao Estado, no intuito de garantir a concretização dos direitos fundamentais nela previstos. Essa circunstância revela uma questão curiosa: ao mesmo tempo em que a Constituição configura fonte de poder ao Estado, também contempla instrumentos de resistência a esse poder. Ao tratar do tema, Ingo Scarlet¹ esclarece:

“É neste contexto que assume relevo a concepção, consensualmente reconhecida na doutrina, de que os direitos fundamentais constituem, para além de sua função limitativa do poder (que ademais, não é comum a todos os direitos), critérios de legitimação do poder estatal e, em decorrência da própria ordem constitucional, na medida em que o poder se justifica por e pela realização dos direitos do homem e que a idéia de justiça é hoje indissociável de tais direitos.”

Na prática, a relação jurídica tributária caracteriza-se pela constante tensão entre os contribuintes e o Fisco, e nem poderia ser diferente, tendo em vista que os efeitos das normas de natureza tributária atingem direta e restritivamente os direitos fundamentais das pessoas físicas e jurídicas, com destaque

¹ SCARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 71/72.

para a liberdade e a propriedade. E se a grande virtude da Constituição é estabelecer limites ao poder estatal, as normas que versam sobre as limitações ao poder de tributar constituem o instrumento adequado para promover a máxima efetividade dos direitos fundamentais dos contribuintes, não raramente transgredidos pelas normas de natureza tributária.

Sob esse enfoque, pode-se afirmar que a Constituição Federal instrumentaliza e impõe limites ao poder de tributar, que no Estado Democrático de Direito alcança o epicentro das relações sociais e econômicas.

Nesse contexto, as normas que estabelecem limitações ao poder de tributar assumem grande relevância no Direito Tributário, pois integram o rol dos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo que nem mesmo por emenda à constituição podem ser validamente removidos do texto constitucional, por força do disposto no art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADIN n. 939/DF, DJU 18.03.1994, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, proporcionando, dessa forma, estabilidade e segurança à relação jurídica tributária.

É importante salientar, também, que as limitações ao poder de tributar não possuem apenas uma característica negativa, no sentido de estabelecer à pessoa política tributante uma abstenção ao exercício da competência tributária. As limitações ao poder de tributar também devem atuar como autênticas normas indutivas tendentes a viabilizar a concretização dos valores albergados na Constituição Federal, sendo esta uma das principais formas de intervenção do Estado na economia.

Apesar de a Constituição Federal de 1988 possuir uma seção específica na qual explicita as limitações ao poder de tributar, estabelecendo que as normas tributárias devem respeitar a legalidade, a igualdade, a irretroatividade, a anterioridade, a proibição de confisco, a liberdade de tráfego de pessoas e bens, as imunidades, não se pode ignorar que também existem

limitações implícitas ao poder de tributar, com destaque para os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, o direito à propriedade, os postulados da razoabilidade e proporcionalidade, dentre outras. Essa percepção comprova o entendimento de que o Direito é fundamentalmente um sistema aberto de valores², razão pela qual a interpretação das normas constitucionais deve se pautar por um critério que promova com a máxima intensidade os valores consagrados pelo sistema jurídico constitucional.

Não obstante, no caso da substituição tributária propriamente dita, assunto que será tratado no tópico seguinte, as significativas modificações instituídas a partir dessa sistemática de cobrança e arrecadação de impostos, na visão de renomados doutrinadores, foi introduzida ao arrepio de diversos preceitos constitucionais, em total descompasso, portanto, às limitações constitucionais ao poder de tributar.

1.3 ASPECTOS ESSENCIAIS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Originalmente, a substituição tributária foi uma técnica de tributação concebida para tornar mais eficiente a arrecadação e facilitar a fiscalização das obrigações a cargo dos contribuintes. Nessa sistemática, atribui-se a um determinado agente econômico que participa do ciclo de produção, sujeito passivo de obrigação tributária, denominado substituto tributário, a responsabilidade pelo pagamento do débito fiscal próprio e, também, do tributo incidente na etapa posterior (substituição tributária progressiva ou para frente) ou anterior (substituição tributária regressiva ou para trás).

Na hipótese da substituição tributária progressiva ocorre

² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 43.

uma verdadeira antecipação do recolhimento do tributo devido na etapa posterior, cujo fato gerador presumivelmente se concretizará. Essa hipótese está prevista no art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988:

“Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 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.”

Pois bem, através dessa técnica tributária impõe-se à terceira pessoa, no caso o substituto tributário, que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionado, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, correspondente à operação que será realizada pelo contribuinte substituído tributário. Ou seja, o contribuinte substituído realiza o fato gerador do tributo, enquanto o substituto assume o dever de pagar o tributo devido em toda a cadeia produtiva.

Ao analisar as consequências decorrentes da introdução dessa sistemática de tributação, o professor Humberto Ávila apresenta as seguintes considerações a respeito das diferenças em relação à operação normal:

“A substituição tributária para frente modifica o momento e o montante da operação normal: o momento porque substitui uma base conhecida (valor de venda real) por uma desconhecida, mas presumida (valor de venda futura); o montante porque substitui uma pluralidade de valores (cada valor concreto de venda) por uma unidade de valor (o valor de pauta).”³

Ainda de acordo com o tributarista gaúcho, em que pese

³ ÁVILA, Humberto. 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 Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 123, 2005, p. 123.

a substituição tributária ter proporcionado maior praticidade para a fiscalização de tributos, houve uma grave consequência no que se refere à justiça individual dos contribuintes, ao destacar que:

“A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a tributação não mais recai sobre a operação real, mas sobre a operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.”⁴

Não obstante às vantagens resultantes da substituição tributária, é certo que uma sistemática de arrecadação de impostos, instituída basicamente para facilitar a atividade arrecadatória, seja utilizada como instrumento de majoração indevida da carga tributária. Outrossim, não se pode tolerar que a intervenção do Estado na economia a partir da presunção de valores irrealis e superestimados tenha o condão de prejudicar a aplicação do princípio da livre concorrência entre os agentes que compõem o setor privado, assunto que será abordado no decorrer dessa pesquisa.

Com efeito, considerando-se que na hipótese de operação submetida ao regime de substituição tributária progressiva o tributo incide sobre um fato gerador presumido, presumida também será a sua base de cálculo. Surge, daí, talvez o maior problema relacionado a essa técnica de arrecadação: o critério para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto de responsabilidade por substituição tributária, porquanto a base impositiva deve guardar correlação lógica com o pressuposto material da regra de competência tributária, eis que, tratando-se de operação relativa à circulação de mercadoria, a única grandeza capaz de medir (quantificar) a intensidade da hipótese de incidência prevista no art. 155, inciso II, da vigente Carta Magna, é o valor da operação.

⁴ ÁVILA. *Op. cit.* p. 124.

No que se refere às relações jurídicas que ocorrem entre os participantes da operação submetida à substituição tributária (fisco, substituto tributário e substituído tributário), Heleno Torres⁵ aduz que decorrem da incidência de três fatos jurídicos distintos, quais sejam: a operação do substituto – antecipação; a operação entre o substituto e substituído – ressarcimento; e a operação do substituído – presumida. De acordo com o autor, a primeira relação – entre fisco e substituto – efetiva-se quando o contribuinte antecipa o pagamento do tributo, sob condição suspensiva da ocorrência do fato jurídico tributário pelo substituído; a relação entre substituto e substituído se confirma pela antecipação do recolhimento do tributo e, não havendo a antecipação, será contra o substituto que o Estado deverá promover a cobrança do tributo; e a relação entre substituído e o Fisco está relacionada à efetiva realização do fato gerador presumido e à fiscalização da operação correspondente.

Apresentadas essas reflexões iniciais a respeito desse relevante instituto do Direito Tributário, o qual está sendo cada vez mais empregado nos dias atuais, deixando de ser utilizado em casos pontuais e efetivamente compatíveis com a sua aplicabilidade prática, para praticamente se tornar a sistemática padrão de tributação, no próximo capítulo será analisada de forma mais ampla a intervenção do Estado na ordem econômica, inclusive no que se refere aos limites previstos na Constituição Federal vigente.

CAPÍTULO 2. A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

2.1 APONTAMENTOS SOBRE A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária - Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 70, 2001, p. 87.

Ao definir o conceito do termo “intervenção”, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Roberto Grau⁶, ensina que é o vocábulo que melhor se adapta para expressar a atuação estatal na área de titularidade do setor privado. Por consequência, quando o Estado presta serviço público ou regula a prestação de serviço público, não pratica intervenção, mas sim “atuação”, pois age em área da sua própria titularidade, na esfera pública. A intervenção sempre se opera no setor privado, não podendo ser considerada como decorrência da prestação de serviço público desenvolvido sob o amparo de regime público ou regular, pois, nesses casos, o Estado estaria atuando em setores da sua própria titularidade.

No caso brasileiro, partiu-se de um Estado de Direito, baseado na proteção à livre iniciativa da propriedade privada e não interferência na vida econômica, para um Estado Democrático de Direito, que é, em linhas gerais, aquele que busca conciliar as características do Estado de Direito e do Estado Social, sendo este o modelo de Estado expressamente almejado pela Constituição Federal de 1988, conforme será analisado adiante.

Desta maneira, não se está diante de um “Estado mínimo”, mas sim de um modelo estatal e econômico que pode e deve intervir no domínio econômico, no intuito de adequar os princípios que regem a atividade econômica, especialmente através da livre iniciativa e da livre concorrência, com os objetivos sociais previstos na Constituição Federal. Entretanto, na prática, o que ocorre é que em certas situações o Poder Público extrapola os limites possíveis para sua intervenção, devendo, por causa disso, ser limitado.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que a dificuldade de se encontrar o equilíbrio entre proporcionar a proteção aos valores da livre iniciativa, da livre concorrência, da proprieda-

⁶ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 - Interpretação e Crítica*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 124/125.

de privada e do livre mercado (Estado de Direito), e o Estado Social de Direito, que surgiu da necessidade do Estado de criar medidas para solucionar desigualdades sociais comuns ao Estado liberal, acabou por legitimar a intervenção do estado na esfera privada, para a realização da justiça social e a busca pelos direitos sociais. Assim resumiu o jurista:

“(...) o grande drama do reconhecimento constitucional do Estado Democrático de Direito está no modo como as exigências do Estado Social se jurisfaçam nos contornos do Estado de Direito. E o princípio, ainda que abstrato e genérico, desta compatibilização só pode ser um único: impedir a todo custo que as chamadas ‘funções sociais do Estado’ se transformem em funções de dominação.”⁷

Com efeito, a ideia de intervenção do Estado na economia em nada contraria o sistema capitalista, nem se contrapõe ao princípio da livre iniciativa, da livre concorrência, da proteção à propriedade privada ou do livre mercado. Contudo, assim como se faz necessária a intervenção estatal, é preciso que sejam respeitados os direitos dos contribuintes, na medida em que se almeja, de fato e de Direito, o Estado Democrático de Direito, sem injustiças econômicas e sociais, inclusive no campo tributário.

2.2 FORMAS DE INTERVENÇÃO DO ESTADO

Ao examinar as formas de intervenção do Estado, Eros Roberto Grau⁸ ensina que as técnicas intervencionistas podem se dar pela atuação do Estado no domínio econômico ou sobre ele. A primeira modalidade se configura quando o Estado atua como sujeito da atividade econômica, assumindo ou participando da gestão ou do controle do capital de uma unidade econômica que detém o controle patrimonial dos meios de pro-

⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 91, 1989, p. 80.

⁸ GRAU, Eros Roberto. *Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional*. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 158.

dução e de troca. Este critério pode ocorrer por absorção ou por participação.

A intervenção por absorção ocorre quando o Estado não permite o desenvolvimento de atividade idêntica que já desempenha, absorvendo este segmento econômico, ocorrendo, nesse caso, o monopólio da atividade. A intervenção por participação, por sua vez, ocorre quando o ente público decide manter outros agentes econômicos atuando em determinado setor, ou seja, há apenas a participação do Estado e não a absorção da atividade.⁹

Ainda conforme Eros Grau, na atuação sobre o domínio econômico, o Estado exerce pressão sobre a economia fazendo refletir normas e mecanismos de observância compulsória aos sujeitos da atividade econômica, nos termos do art. 174 da Constituição Federal. Nesse caso, cabem dois tipos de intervenção: a diretiva ou a indutiva.¹⁰

No primeiro caso, o Estado não permite outro comportamento que não o previsto na norma, sendo que o seu descumprimento acarretará sanção jurídica, usualmente através de multa. Em relação à intervenção indutiva, o ente estatal utiliza meios legalmente estabelecidos para intervir no mercado visando o alcance de certa finalidade. Nesse caso, não há sanção jurídica, mas o agente não poderá usufruir as vantagens oferecidas. Essa modalidade de intervenção ocorre, por exemplo, através da instituição de tributos, ou seja, através da edição de normas tributárias que, na maioria dos casos, influenciam o comportamento dos contribuintes.

2.3 LIMITES IMPOSTOS PELA CF/88 PARA A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA

Após essas considerações, cumpre examinar se a inter-

⁹ GRAU. *Op. cit.* p. 159.

¹⁰ GRAU. *Op. cit.* p. 159.

venção do Estado na esfera privada está obedecendo aos pressupostos e limites estabelecidos na Constituição Federal de 1988, entre eles os princípios da razoabilidade, proibição de excesso e proporcionalidade, bem como os princípios previstos no artigo 170 da Constituição, o qual tem a seguinte redação:

“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:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo Único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

Ao examinar o citado artigo, Celso Ribeiro Bastos afirma que são proibidos quaisquer meios que possam ser utilizados com a finalidade de impedir, por exemplo, a definição do preço que uma mercadoria será comercializada, sob pena de violação ao princípio da livre iniciativa e, indiretamente, ao princípio da livre concorrência. Assim disse o autor:

“A liberdade de iniciativa e de empresa pressupõe o direito de propriedade da mesma sorte que são de certa forma uma decorrência deste. O seu exercício envolve uma liberdade de mercado, o que significa dizer que são proibidos os processos tendentes a tabelar os preços ou mesmo a forçar a sua venda em condições que não sejam as resultantes do mercado. A liberdade de iniciativa exclui a possibilidade de um planejamento vinculante.”¹¹

¹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos,

Ademais, a Constituição Federal é preclara ao apresentar no *caput* art. 173 as hipóteses em que poderá haver intervenção do Estado na economia, cujo dispositivo tem a seguinte redação:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei. (...)”

Outrossim, no artigo 174 são apresentadas as funções de “regulação” e de “normatização” do Estado, conforme segue:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...)”

Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho, esclarecedor o significado da pretensão legal sobre a atuação do Estado na economia, ao destacar a importância do citado art. 174:

“Este artigo é a chave de toda a ordem econômica da Constituição: é o que define a forma da economia, pelo viés da determinação do papel do Estado. Torna-se patente que a economia prevista pela Constituição não é uma economia centralizada, comandada pelo Estado, mas uma economia descentralizada, de mercado, todavia sujeita a uma ação do Estado, de caráter normativo e regulador.”¹²

Nesse contexto, com o Estado exercendo a função de agente normativo e regulador, didática a análise efetuada pelo já citado autor Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“Como agente ‘normativo’, cabe ao Estado fixar diretrizes para a economia. Igualmente, realizar aquilo que os economistas denominam de ‘intervenção conforme’. Ou seja, a que orienta os agentes econômicos e os influencia por meio de uma política global, financeira, monetária, social, sem lhes eliminar a

2000, p. 113.

¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 14.

livre determinação. É a que atua sobre as grandes linhas da atividade econômica (...)

Como agente ‘regulador’ da economia, o papel do Estado é, por um lado, o de fiscalizar o respeito às normas da economia de mercado, por parte dos agentes econômicos. Isto para evitar que ela sofra distorções que a comprometam. Por exemplo, para prevenir ou reprimir os abusos de poder econômico, a eliminação da concorrência etc.”¹³

Após o estudo do conteúdo concernente ao dispositivo constitucional em questão, pode-se vislumbrar a ligação entre as funções econômicas do Estado e as regras de Direito Econômico, especialmente no que se refere à busca pelo equilíbrio. Sobre o assunto, oportuna a análise apresentada por Washington Peluso Albino de Souza:

“Sendo o equilíbrio uma expressão símbolo do próprio direito, que na ‘balança’ procura exprimir a idéia de justiça, a ‘regra do equilíbrio’ em Direito Econômico procura incorporar o conceito de ‘equilíbrio econômico’ às normas jurídicas. Firma-se no conceito científico de equilíbrio, que a Ciência Econômica nos oferece em suas teorias a respeito. Transfere, portanto, o simples conceito econômico puro para o campo da política econômica. Esta se traduz pelos instrumentos legais capazes de realizar a ideologia do equilíbrio de interesses. Mesmo quando nos encontramos diante de situações que a ciência econômica considera como manifestações de desequilíbrio, como é o caso do ‘desenvolvimento’, sempre se há de localizar um ‘ponto de equilíbrio’ que melhor convém ao direito.”¹⁴

Desse modo, a chamada regra do equilíbrio deve ser observada quando da atuação do Estado no exercício de suas funções econômicas, para assegurar, na medida do possível, benefícios individuais e sociais equivalentes, em prol da sociedade.

Com efeito, no próximo capítulo será examinada, sob o enfoque do princípio da livre concorrência, a questão da intervenção do Estado na ordem econômica por meio da substitui-

¹³ FERREIRA FILHO. *Op. cit.* p. 14/15.

¹⁴ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 2. Ed. Belo Horizonte: Fundação Brasileira de Direito Econômico, 1992, p. 88/89.

ção tributária.

CAPÍTULO 3. O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA NO ÂMBITO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Como já examinado, o princípio da livre concorrência está previsto no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, servindo, entre outras garantias, como balizador da ordem econômica. Nesse sentido, a livre concorrência deve ser assegurada e até mesmo defendida pelo Estado, o que não significa, contudo, que os agentes econômicos podem atuar de forma livre e ilimitada, buscando-se a efetivação da chamada regra do equilíbrio.

De acordo com Fernando Facury Scaff, o princípio da livre concorrência funda-se na igualdade, conforme se observa na seguinte passagem:

“A livre concorrência funda-se primordialmente na Isonomia e não na Liberdade. Busca-se criar condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição e respeitando os Princípios da Ordem Econômica. Para que possa existir livre concorrência é imperioso que haja Isonomia entre os contendores na arena do mercado. (...) Cabe ao Estado criar condições para que haja livre concorrência, não apenas com sua inação, mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (cuja base é a Isonomia).”¹⁵

Com efeito, pode-se afirmar que a consistência desse argumento decorre do próprio texto constitucional, como se observa, por exemplo, na norma prevista no art. 146-A, da

¹⁵ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Volume 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 115.

Constituição Federal de 1988, inserido através da Emenda Constitucional n. 42/03, cuja redação autoriza à “lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da livre concorrência”. Ora, preservar o equilíbrio da livre concorrência através da utilização de critérios especiais de tributação significa o mesmo que desigualar para manter a igualdade, desde que haja razão suficiente para tanto.

Outra norma constitucional que comprova a alegação de que a livre concorrência tem como pressuposto a igualdade é aquela insculpida no art. 173, § 1º, da Constituição Federal, ao dispor que “a lei estabelecerá o estatuto jurídico das pessoas jurídicas de direito público que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre a sujeição ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias”. No ponto, o legislador constitucional, como forma de assegurar a livre concorrência entre os agentes econômicos públicos e privados, igualou as pessoas jurídicas de direito público às pessoas jurídicas de direito privado.

O próprio princípio da isonomia, contemplado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, ao vedar a “instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de igualdade”, traz ínsita a noção de livre concorrência, assegurando aos agentes econômicos a igualdade de tratamento tributário.

O princípio da livre concorrência é, pois, de grande relevância para o Direito, especialmente para o Direito Tributário, pois a sua eficácia normativa projeta-se sobre inúmeras regras constitucionais, principalmente no que diz respeito ao ICMS, como por exemplo, a que veda a concessão unilateral de benefícios fiscais pelos Estados que compõem a Federação (art. 150, § 6º combinado com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, CF/88), procedimento este vulgarmente denominado de

“Guerra Fiscal”, que tem provocado efeitos extremamente prejudiciais à livre concorrência, produzindo consequências desastrosas nas finanças públicas dos Estados. Por esse ângulo, não restam dúvidas que o princípio da livre concorrência configura uma autêntica limitação ao poder de tributar.

3.2 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Como examinado no capítulo inicial, a substituição tributária foi instituída tendo como escopo facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos, e, por consequência, coibir a evasão fiscal. Nesse sentido, essa sistemática apresentava-se, também, como medida assecuratória da livre concorrência, tendo em vista que anulava as vantagens concorrenciais desfrutadas pelos contribuintes que deixavam, ainda que indevidamente, de recolher os tributos devidos.

Sobre o assunto, oportuna a lição de Luís Eduardo Schoueri, ao asseverar que alguns setores da economia chegaram ao ponto de exigir a introdução da substituição tributária:

“Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro, caso em que a norma tributária serve como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, o que implica que a busca da livre concorrência servirá de justificativa para a formulação da norma tributária. Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime da substituição tributária foi justamente o de garantir a livre concorrência. Tanto é verdade que, antes do advento desta sistemática, alguns setores chegaram a clamar por sua introdução no sistema tributário brasileiro, haja vista que a sonegação estava tornando inviável a continuidade de determinadas atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.”¹⁶

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de substituição tributária: modalidades*

Ou seja, não se pode negar que a substituição tributária foi planejada para ser um instrumento tributário capaz de contribuir para o fortalecimento do princípio da livre concorrência, de modo a evitar que a evasão fiscal continuasse produzindo distorções prejudiciais no mercado.

Ocorre que, na prática, a aplicação desse regime de tributação evidencia a criação de novas distorções, principalmente em função do cálculo efetuado pelo contribuinte substituto tributário ser realizado com base em valores presumidos (arbitrários ou fictícios – definidos na grande maioria dos casos através de pautas fiscais), os quais dificilmente correspondem ao valor efetivo da operação que será posteriormente praticada no decorrer da cadeia produtiva.

A título ilustrativo pode-se citar o regime de tributação do ICMS em relação aos produtos farmacêuticos vigente no Estado do Rio Grande do Sul, cuja legislação estabelece, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS de responsabilidade por substituição tributária, a utilização do critério denominado de preço máximo a consumidor (PMC) final sugerido pelo estabelecimento fabricante (indústria), valor este, é importante enfatizar, invariavelmente superior ao preço efetivamente praticado pelos estabelecimentos varejistas (substituídos tributários).

Nesse caso, a utilização desse critério (PMC) para fins de quantificação da base de cálculo da substituição tributária do ICMS acarreta uma inegável transgressão ao princípio da livre concorrência, bem como restringe o direito fundamental ao livre exercício da atividade econômica (art. 170, parágrafo único), na medida em que a sua utilização induz o estabelecimento varejista (substituído tributário), por razões de natureza tributária, a implementar uma conduta de padronização de preço muito superior àquele que o mercado admite como praticáveis, estimulando até mesmo a formação de cartel, o que é ve-

dado pelo sistema jurídico pátrio.

Noutras palavras, não restam dúvidas que a padronização de preços para fins tributários encontra resistência do princípio da livre concorrência, atuando este sobre a norma como uma autêntica limitação ao poder de tributar, à medida que a existência de um mercado livre e competitivo, que se movimenta pelas suas próprias forças, sem a intervenção do Estado, permitindo que os agentes econômicos exerçam livremente suas atividades, em situação de igualdade no que se refere à neutralidade fiscal, observados os direitos e garantias fundamentais positivados na Constituição Federal, é decisiva para a concretização do princípio da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV, CF/88), do desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II, CF/88), e da própria livre concorrência.

Colhendo ao ensejo, a respeito do sentido pretendido pelo legislador constitucional ao tratar da neutralidade fiscal, oportunas as palavras do Professor Paulo Caliendo:

“O sentido de neutralidade fiscal está na ideia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.

A utilização da função extrafiscal do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível, temporária. O tributo não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica, mas tão-somente como meio de regulação excepcional, limitado e justificado.”¹⁷

Nesse contexto, a partir do caso exemplificativo acima examinado, decorrente da aplicação da substituição tributária

¹⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 117/118.

nas operações com medicamentos no Estado do Rio Grande do Sul, percebe-se que há uma expressiva interferência do Estado na formação dos valores de mercado, prejudicando a garantia constitucional da livre concorrência.

Surge, então, o seguinte paradoxo: ainda que a substituição tributária tenha sido instituída para, mesmo que indiretamente, promover a livre concorrência por meio do combate à sonegação, essa sistemática, quando aplicada de forma equivocada, ou seja, considera valores superestimados para fins de cálculo do tributo devido, torna-se uma poderosa ferramenta capaz de gerar graves consequências em relação ao grau de liberdade exigido (e necessário) para o mercado e para o próprio sistema econômico, cabendo, então, ao Poder Judiciário apresentar as balizas necessárias para limitar a intervenção estatal através da definição dos valores pelos quais as operações serão tributadas antecipadamente.

Não obstante, há que se ter presente que o contribuinte mais eficiente, aquele que consegue realizar as suas operações a preços reduzidos sem abrir mão do lucro, acaba tornando-se refém dessa sistemática de tributação, eis que repassa exatamente o mesmo valor a título de imposto que o outro comerciante desorganizado e ineficiente, e que se obriga a praticar preços superiores para manter-se em atividade.

Por fim, examinando essa peculiar situação, Luís Eduardo Schoueri apresenta a seguinte manifestação de reprovação:

“Em outros termos, como o tributo não será calculado em função do preço efetivo da operação, a eficiência de determinado comerciante não representa uma redução da carga tributária, não havendo benefícios para o consumidor final. Ao contrário: sendo o tributo recolhido sobre a base à *forfait*, representa ele um encargo fixo. Ora, tal encargo fixo será, em termos proporcionais, tanto mais representativo, quanto menor for o preço final. (...) Ou seja: quanto mais eficiente o empresário na redução de seus custos, tanto mais será, percentualmente, o peso percentual do tributo. Além da óbvia

ofensa à capacidade contributiva do consumidor (o consumidor que manifesta menor capacidade contributiva no ato de consumo paga maior tributo), tem-se o regime de tributação implicando obstáculo à livre concorrência. Essa redução da vantagem concorrencial obtida pelo comerciante eficiente representa uma séria distorção do regime da substituição tributária “para frente”.”

Sendo assim, enquanto essa sistemática for aplicada com base em valores presumidos superestimados, como é o caso das operações com produtos farmacêuticos no Estado do Rio Grande do Sul, as empresas e a sociedade de modo geral continuarão sofrendo severos prejuízos, em completa violação ao princípio da livre concorrência, bem como de outras relevantes garantias previstas na Constituição Federal de 1988.

Nesse diapasão, não há dúvidas de que o Estado deve ter muita cautela na instituição e na regulamentação da substituição tributária, sob pena de se tornar mais um obstáculo, dentre tantos outros, para o desenvolvimento da economia nacional e do almejado crescimento econômico do Brasil.

CONCLUSÃO

Sob qualquer ângulo que se analise o instituto da substituição tributária, evidencia-se a influência exercida pelo Estado na ordem econômica. E nem poderia ser diferente, na medida em que através desse regime de tributação o ente público estabelece, de forma presumida e antecipada, os valores que devem ser considerados pelos contribuintes para fins de cálculo do imposto (ICMS) que será recolhido em relação às operações futuras.

Não obstante, ainda que seja correto afirmar que a intervenção estatal efetiva-se através da instituição de qualquer espécie tributária, ou simplesmente mediante a alteração da alíquota de qualquer tributo, por exemplo, não há dúvida de que no caso específico da substituição tributária ela se mostra ainda mais relevante.

Ademais, não se pode olvidar que essa sistemática de tributação foi desenvolvida tendo como escopo primordial acarretar maior eficiência na atividade arrecadatória, no sentido de facilitar a fiscalização e reduzir a evasão fiscal, sendo necessário, contudo, que todos os preceitos constitucionais sejam regularmente respeitados.

De fato, deve-se buscar ao máximo a efetividade das disposições constantes na Constituição, interpretando-a de forma a atribuir a máxima efetividade aos valores, princípios e regras nela incorporados, especialmente no que se refere aos limites impostos à intervenção do Estado na ordem econômica. E não é diferente em relação ao princípio da livre concorrência, de importância destacada para resguardar o equilíbrio necessário para a manutenção do mercado em condições de normalidade.

A análise desenvolvida no presente trabalho permite, portanto, a obtenção das seguintes conclusões:

a) a Constituição Federal não é omissa no que se refere aos limites relativos à intervenção do Estado na ordem econômica, inclusive em relação à instituição de tributos, muito pelo contrário, ela dispõe expressamente e em diversas passagens a respeito das limitações que devem ser respeitadas para que essa intervenção ocorra dentro dos parâmetros jurídicos;

b) a substituição tributária apresenta-se como uma das mais importantes ferramentas para a efetivação da intervenção estatal, a qual, se corretamente aplicada, ou seja, considerando os valores presumidos de forma adequada e compatíveis com as operações submetidas ao regime normal de tributação, pode gerar benefícios para a economia e, por consequência, para a sociedade;

c) nas hipóteses em que a substituição tributária é considerada com base em valores presumidos superestimados, há uma danosa violação ao princípio da livre concorrência, na medida em que coloca em condições de igualdade, para efeitos

tributários, contribuintes que não necessariamente estejam em condições compatíveis;

d) cabe ao Poder Judiciário, sempre que for demandado, de forma rápida e eficaz, solucionar os casos em que a substituição tributária apresenta-se como prejudicial para a livre concorrência, sob pena de incidir em insuportável violação de direitos e garantias previstas expressamente na Constituição Federal de 1988.

Nesse passo, a partir das considerações apresentadas nesse artigo, ainda que sintéticas e não definitivas, conclui-se que se deve ter muita cautela na aplicação da substituição tributária, buscando-se, de forma incansável, o aperfeiçoamento desse instituto em cada caso concreto, inclusive para garantir que a atuação do Estado na ordem econômica seja realizada de acordo com as condições exigidas pela sociedade.

Por fim, como alternativas para a adequação desse regime tributário aos preceitos constitucionais, inclusive, sob o enfoque da livre concorrência, pode-se citar, por exemplo, a questão concernente ao direito dos contribuintes à restituição dos valores recolhidos a maior (assunto que depende decisão definitiva no STF), assim como a utilização de critérios compatíveis para fins de determinação dos valores das operações presumidas. Entretanto, tais assuntos são passíveis de serem melhor examinados em outras oportunidades.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: v. 217, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. 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 Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n. 123, 2005.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revisada e comentada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista Eletrônica de Direito Público*. n. 14, maio/junho/julho, 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em 02.11.2014.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária na jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n. 201. p. 135, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- CALIENDO, Paulo. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar como finalidade extrafiscal*. Disponível em: <<http://www.paulocaliendo.com.br/livros/Artigos/extra.pdf>>. Acesso em 10.10.2014.
- _____. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito:*

- Uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- _____. *Três modos de pensar a Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais. *Revista de Direito Público*. São Paulo: n. 91, 1989.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. *Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010.
- GUASTINI, Riccardo. *Trattato di Diritto Civile e Commerciale. Interpretare e Argomentare*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2011.
- _____. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 - Interpretação e Crítica*. São Paulo: Malheiros,

- 2000.
- _____. *Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional*. Porto Alegre: Fabris, 1995.
- HABERMAS, Jürgen. *A Ética da Discussão e a Questão da Verdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1999.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1973.
- NABAES, José Casalta. *Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais*. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/85067982/Jose-Casalta-Nabais-Algumas-Reflexoes-Criticas-sobre-Direitos-Fundamentais>>. Acesso em 01.11.2014.
- _____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2003.
- PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid: Tecnos, 1976.
- PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e Desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes Questões Atuais do Direi-*

- to Tributário*. São Paulo: v. 9, Dialética, 2005.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In FERREIRA NETO, Arthur Maria e NICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010.
- _____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. Belo Horizonte: Fundação Brasileira de Direito Econômico, 1992.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachin. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Fabris, 2008.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n. 70, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VILANOVA. Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.