

O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” E A CONCORRÊNCIA DESLEAL

Thaís Engelmann Teixeira Alles¹

RESUMO: O regime da substituição tributária “para frente” visa a facilitar a fiscalização pelo Fisco, a fim de se ter maior eficiência na arrecadação, eis que os substitutos, em regra, têm uma estrutura empresarial mais organizada e são menos numerosos do que os substituídos, minimizando assim a sonegação fiscal, além de fomentar a livre concorrência, porém tal como é aplicado atualmente, acaba deixando margens à incidência da concorrência desleal. A relação entre concorrência e tributação insere-se num contexto de problemas gerados em mercados com grande giro de produtos que, conseqüentemente, causam a possibilidade de sonegação de impostos. Contudo, os efeitos da evasão tributária são nocivos sobre a concorrência, eis que um empresário, deixando de recolher seus tributos, ganha uma vantagem competitiva, aniquilando os concorrentes que estão contribuindo corretamente. Além de que, havendo a aplicação do regime de substituição tributária “para frente” em um Estado e não havendo esta em outro, acaba por influenciar no preço final das mercadorias e, conseqüentemente, no consumo destas pelo consumidor.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Substituição Tributária. Substituição Tributária “para frente”. Livre Concorrência. Concorrência Desleal.

ABSTRACT: The scheme of the tax substitution "forward" aims to facilitate the monitoring for the Treasury Department, in order to have greater efficiency in tax collection, behold the substitutes, in rule, have a more organized business structure and are less numerous than replaced, thus minimizing tax evasion, and foster free competition, but as applied today, just leaving shores to the incidence of unfair competition. The relation between competition and taxation falls within the context of problems arising in markets with high turnover of products, thus causing the possibility of tax evasion. However, the effects of tax evasion are harmful effects on competition, behold, an entrepreneur, failing to collect their taxes, gains a competitive advantage, annihilating the competitors who are contributing properly. Besides that, there is the application of the tax substitution "forward" in a State and there isn't in another one, it finishes for influencing the final price of goods and consequently the consumption of these by the consumer.

KEYWORDS: ICMS. Tax Substitution. Tax Substitution “forward”. It exempts Competition. Unfair competition.

¹ Mestranda do Programa de Pós-Graduação - Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios da Unisinos – RS; Advogada.

I – Introdução

Este artigo objetiva demonstrar a relação entre o regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal sob a égide econômica. O regime da substituição tributária “para frente” visa facilitar a fiscalização, a fim de se ter maior eficiência na arrecadação, eis que os substitutos, em regra, têm uma estrutura empresarial mais organizada e são menos numerosos do que os substituídos, minimizando assim a sonegação fiscal e fomentando a livre concorrência, porém tal como é aplicado atualmente, acaba deixando margens à incidência da concorrência desleal.

A sistemática de tal regime não é utilizada de forma padrão em todo o território nacional, ou seja, não recai sobre os mesmos produtos, podendo haver em um Estado a aplicação do regime da substituição tributária e em outro não. Assim, uma Empresa que não necessita recolher os tributos sob esse regime, ganha uma vantagem competitiva, aniquilando os concorrentes que estão contribuindo. Além do que, havendo a aplicação do regime de substituição tributária “para frente” em um Estado e não havendo em outro, acaba por influenciar no preço final das mercadorias e conseqüentemente, no consumo destas pelo consumidor, o que aumenta os custos de transação e enseja efeitos prejudiciais para a economia do país, como será visto.

Além disso, como neste regime o tributo é calculado sobre uma base de cálculo presumida que dificilmente corresponde ao valor efetivo da futura operação, alguns comerciantes acabam por praticar preços mais altos do que outros, visto que aquele empresário eficiente que consegue revender seu produto por um preço mais baixo ao seu consumidor, acaba repassando em sua mercadoria o mesmo montante a título de tributo que os outros comerciantes, que não são tão eficientes e que praticam preços superiores, o que possibilita a ocorrência da concorrência desleal.

O método utilizado neste artigo foi o dedutivo-analítico, baseado na doutrina de Direito Tributário, Econômico e Penal, artigos de revistas e periódicos, jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, legislação, todos devidamente elencados nas referências bibliográficas e com enfoque no tema em questão.

II. A substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal sob a égide econômica

O Regime de Substituição Tributária é um mecanismo de arrecadação de tributos, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto devido é do sujeito passivo da obrigação tributária e cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente. Esse regime tem as seguintes finalidades: simplificar a fiscalização, que se concentra no produtor, antecipar o recolhimento do imposto ou contribuição já na venda do produto e evitar a sonegação fiscal que possa ocorrer nas diversas etapas da comercialização até o produto chegar ao consumidor final (FABRETTI, 2006, p. 67). É uma forma legislativa moderna de simplificação do recolhimento de impostos, que tem por finalidade facilitar a fiscalização, sendo capaz de combater assim a sonegação fiscal, com custo operacional reduzido, diminuindo a concorrência desleal gerada por empresas que não recolhem os impostos regularmente (MELO, 2001, p. 34 e 40).

A substituição tributária “para frente” ou progressiva, como é chamada por grande parte da doutrina, ocorre baseada na presunção, tanto no momento em que se presume o fato gerador para poder-se antecipar a obrigação, quanto em relação à presunção da base de cálculo desse fato gerador futuro. Dessa forma, ocorre que o substituído acrescenta ao preço que paga pelo produto o valor do imposto que o substituto recolherá em seu favor (MANEIRA, 2003, p. 57).

Ao tratar do tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 651) refere que “atualmente, a montadora já recolhe o ICMS das concessionárias ao vender-lhes os carros, que, posteriormente, presume a lei, serão revendidos. Cobra-se do substituído um imposto cujo fato gerador sequer ocorreu”. Os responsáveis, na condição de substitutos tributários, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes promovidas por contribuintes do Estado do Rio Grande do Sul são os descritos no art. 9º do RICMS que segue:

Art. 9º - Na condição de substitutos tributários, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes promovidas por contribuintes deste Estado com as mercadorias referidas no Apêndice II, Seções II e III, os seguintes contribuintes, deste Estado, que a eles tenham remetido as mercadorias:

[...]

I – o estabelecimento industrializador das mercadorias;

[...]

II – o estabelecimento que recebeu as mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, salvo se estas tiverem sido recebidas com substituição tributária;

[...]

III – o estabelecimento que importou as mercadorias do exterior;

[...]

IV – o estabelecimento que adquiriu mercadorias importadas do exterior, apreendidas ou abandonadas;

[...]

V – o estabelecimento distribuidor das mercadorias, quando se tratar de produtos farmacêuticos relacionados no Apêndice II, Seção III, item VI, do RICMS;

[...]. (BRASIL, 1997).

Além disso, cumpre destacar os gêneros de mercadorias sujeitos à Substituição Tributária no Rio Grande do Sul, os quais seguem abaixo relacionados:

Gêneros de mercadorias sujeitas à ST no RS	
☐ Bolos, cucas e pães;	☐ Energia elétrica;
☐ Piscinas de fibra;	☐ Aparelhos celulares;
☐ Arroz beneficiado;	☐ Rações tipo pet;
☐ Refrigerante, água mineral, chope;	☐ Autopeças;
☐ Cigarro;	☐ Colchoaria;
☐ Cimento;	☐ Cosméticos, perfumaria;
☐ Pneumáticos;	☐ Sucos de frutas e outras bebidas não alcoólicas;
☐ Produtos farmacêuticos;	☐ Bicicletas;
☐ Telhas, cumeeiras e caixas d'água;	☐ Brinquedos;
☐ Tintas, vernizes e outros produtos químicos;	☐ Ferramentas;
☐ Veículos;	☐ Instrumentos Musicais;
☐ Combustíveis, lubrificantes;	☐ Material de limpeza;
☐ Discos fonográficos;	☐ Artigos de papelaria;
☐ Filmes e slides;	☐ Produtos Alimentícios;
☐ Lâminas de barbear;	☐ Materiais de Construção;
☐ Isqueiros;	☐ Eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos;
☐ Lâmpadas;	☐ Artefatos de uso doméstico;
☐ Pilhas e baterias;	☐ Materiais elétricos;
☐ Sorvetes;	☐ Vinhos e Bebidas quentes
☐ Preparados;	

Fonte: Cartilha Tributária, 2016 (Alguns itens acima ainda estão pendentes de edição de Decreto Estadual, para que se aplique o regime).

Outrossim, a descrição detalhada das mercadorias sujeitas à substituição tributária está relacionada no Apêndice II do RICMS/RS (BRASIL, 1997).

No regime de substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente ao fato gerador a ser realizado, no futuro, pelo substituído. Ocorre, normalmente, em casos em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, como ocorre na indústria do cigarro, por exemplo (SCHOUERI, 2010, p. 510). Assim, no mecanismo de

Substituição Tributária, o recolhimento do ICMS é sobre margens estimadas de lucro, previamente determinadas pela Fazenda Pública em pautas fiscais, de acordo com os critérios expostos no art. 8º, caput, II, e §§ 4º, 5º e 6º, da Lei Complementar nº 87/1996. Entretanto, Roque Antônio Carraza (1991, p. 390-1) ressalta:

Ocorre, porém, que, como o fisco não tem dons divinatórios, tais valores são presumidos, com a adoção de critérios de verossimilhança e razoabilidade, levando-se em conta os preços médios praticados pelo mercado. Entretanto, caso a venda futura da mercadoria (ou prestação futura do serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação) deixar de ocorrer, ou ocorrer por valor inferior ao estipulado, o substituto faz jus à imediata e preferencial restituição, respectivamente, da quantia paga ou paga a maior. Destarte, essa padronização, por mais que seja orientada para a realidade, apenas cria presunções relativas, que, portanto, podem e devem ceder passo diante de inequívoca prova de que os preços pautados foram excessivos, ultrapassando, de modo significativo, a realidade dos fatos.

Como visto anteriormente, o objetivo da substituição tributária “para frente” é a praticidade em fiscalizar a realidade e, conseqüentemente, conseguir-se executar a lei, vez que se obtém maior êxito na fiscalização de duas ou três indústrias tabagistas do que o controle e fiscalização de milhares de pontos de venda de cigarro, por exemplo, e é devido a essa simplificação que se torna eficaz na prática a fiscalização e a execução da lei (MANEIRA, 2003, p. 57), diminuindo os custos de transação. Nesse sentido, também assinala João Luiz Coelho da Rocha (2001) que a aplicação desse regime é uma forma excepcional de assegurar os canais arrecadatários aos entes tributantes, de um modo a **facilitar enormemente** a sua fiscalização e **minimizar** a sonegação.

A Emenda Constitucional 3/1993, em seu art. 1º, introduziu no art. 150 da Lei Maior um parágrafo 7º, que autoriza a substituição tributária “para frente”, ou seja, responsabilidade por tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao tudo indica, ocorrerão. Parte-se do pressuposto de que o fato imponível (fato gerador “*in concreto*”) ocorrerá no futuro e, por isso, resta justificada a cobrança antecipada do tributo, principalmente quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal (CARRAZZA, 2010, p. 477). Sobretudo, caso não se realize o fato gerador presumido, o substituto tributário tem

o direito a imediata e preferencial devolução do valor pago, segundo dispõe o § 7º do art. 150.²

Assim, pode-se “concluir que o valor do ICMS da última operação ao consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Dessa maneira, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS” (COELHO, 2009, p. 653).

O Supremo Tribunal Federal entende que não há qualquer óbice à substituição tributária, desde que seja assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo devido, quando não ocorrer o fato gerador previsto. Em relação ao argumento de que não se conheceria o exato valor final da venda no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento industrial, contrapõe-se o entendimento de que tal valor não precisa ser conhecido, uma vez que, nos casos de substituição, o tributo não incide sobre o valor efetivo de venda a determinado consumidor final, mas sobre um valor médio de venda do produto. Assim, nada impede seja ele recolhido antes mesmo de conhecido o valor efetivo da venda (SCHOUERI, 2010, p. 511).

Assim, tem-se que o regime da Substituição Tributária, além de pretender impedir a concorrência desleal entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos, visa centralizar o recolhimento do imposto nos contribuintes substitutos, de modo a facilitar o controle pelo Estado, estimulando a igualdade na tributação (SECRETARIA DE ESTADO, 2016). Isto ocorre, porque os substitutos, em regra, têm uma estrutura empresarial mais organizada e são menos numerosos do que os substituídos, por isso é mais simples e eficiente o controle na substituição tributária “para frente” pelo Fisco. Assim, diante do efeito trazido pela fiscalização e arrecadação, esse tipo de modalidade de substituição atua de maneira incisiva no combate à sonegação fiscal, buscando assegurar a livre concorrência.

² “Art. 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”. (BRASIL, 1988).

Quando uma empresa deixa de recolher seus tributos, ganha uma vantagem competitiva, aniquilando os concorrentes que estão contribuindo. Assim, de acordo com essa acepção, seguem decisões que fazem menção acerca de que quando não há submissão ao regime da substituição tributária e consequente sonegação fiscal, isto acaba culminando na concorrência desleal:

[...]

b) ocorrência de grave lesão à economia pública estadual, dado o risco de sua desestabilização com o aumento da concorrência comercial desleal, em virtude da sonegação fiscal que imperará no setor de combustíveis, caso não seja submetido à substituição tributária;

c) possibilidade de ocorrência de efeito multiplicador, tendo em vista a proliferação de ações, o que acarretará grave crise nas finanças do Estado.

[...]. (BRASIL, STF, 2000).

[...]

A lesão à economia estaria a decorrer dos prejuízos que o interesse público irá sofrer, sendo privilegiado o interesse da autora que tenta de todas as formas não se submeter ao regime da substituição tributária. Aponta que a queda na arrecadação é incalculável, mas de grande proporção, e que o afastamento da substituição tributária dificultara ainda a fiscalização, o que poderá ensejar sonegação fiscal, com gravíssimos prejuízos à livre concorrência, pois as empresas que se utilizam de medidas liminares praticam concorrência desleal, na medida em que conseguem reduzir custos através da sonegação. Além disso, haveria o efeito multiplicador, o que geraria enorme diminuição da arrecadação”.

[...]. (BRASIL, STF, 2002).

Salienta-se, o que alhures foi dito, de que a substituição tributária foi uma medida tomada no passado a fim de tentar facilitar a fiscalização. Todavia, é fato que ainda há irregularidades, posto o Brasil ser um país de economia abrangente (FERRAZ JUNIOR, 2004, p. 125). Ademais, tem-se que a substituição tributária é benéfica para a generalidade dos contribuintes, uma vez que estimula a igualdade na tributação, evitando a concorrência desleal atribuída por aqueles contribuintes que descumprem os seus deveres tributários (RIO GRANDE DO SUL, 2016). As consequências da concorrência desleal são variadas e abrangem as empresas, que terão perda de competitividade pela concorrência desleal; o fisco, que perderá na arrecadação; os trabalhadores, devido ao aumento da economia informal com empregos sem registro e desequilíbrios previdenciários; a economia do país com a migração da economia legal para a economia informal com ostensiva perda de produtividade; e o Estado com o aumento da criminalidade, advindo dinheiro sem origem direcionado para atividades ilícitas (FERRAZ JUNIOR, 2004, p. 125-6).

Os mercados como o de combustíveis, bebidas, cigarros, por exemplo, mostram um amplo número de agentes que se utilizam de instrumentos ilegais como

meio para competir, obviamente de forma desleal e/ou ilegal, com repercussões enormemente prejudiciais ao funcionamento regular da concorrência, à eficiência econômica, à geração regular de empregos e à arrecadação de tributos (FERRAZ JUNIOR, 2004, p. 126).

Neste aspecto, Luis Eduardo Schaueri (2010, p. 507) aduz que o regime de substituição foi instituído visando garantir a livre concorrência, conforme suas palavras:

É claro, 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.

Todavia, embora o regime da substituição tributária tenha sido criado a fim de assegurar a concorrência e de se combater a sonegação, ele abre espaço para algumas desvantagens: como no regime da substituição tributária o tributo é calculado sobre uma base de cálculo presumida que dificilmente corresponde ao valor efetivo da futura operação, alguns comerciantes acabam por praticar preços mais altos do que outros, visto que aquele empresário eficiente que consegue revender seu produto por um preço mais baixo ao seu consumidor, acaba repassando em sua mercadoria o mesmo montante a título de tributo que os outros comerciantes, que não são tão eficientes e que praticam preços superiores (SCHAURI, 2010, p. 507 e 524).

A eficiência de determinado comerciante não representa uma redução da carga tributária, pois o tributo não será calculado em função do preço efetivo da operação, não restando qualquer benefício para o consumidor final. Logo, quanto mais eficiente for o empresário na redução de seus custos, maior será, percentualmente, o peso do tributo, ofendendo a capacidade contributiva do consumidor, o qual manifestamente tem menor capacidade contributiva e, no ato de consumo, acaba pagando tributo a maior (SCHAURI, 2010, p. 524).

Outra questão contundente a ser levantada é que, face a substituição tributária “para frente” não ser uniforme no território nacional, esta fomenta de certa

maneira a concorrência desleal, pois, enquanto em alguns Estados há este tipo de regime para determinados produtos, em outros, pode não haver, o que gera resultados diferentes para empresários que comprem o mesmo produto de um fornecedor que não está sujeito ao regime de substituição tributária e de outro que está sujeito a este regime (SCHAUERI, 2010, p. 507-8).

Outrossim, outro fato recorrente, é quando uma Empresa não consegue auferir um preço competitivo capaz de fornecer para outro Estado onde há potenciais clientes, porque o seu Estado há a aplicação da substituição tributária e naquele, não há. Por exemplo, a Empresa X tem sede no Rio Grande do Sul, aonde há o regime de substituição Tributária. Esta mesma empresa pretende fornecer os seus produtos para o Estado de São Paulo aonde não há regime de substituição tributária. Certamente, a Empresa X não conseguirá ingressar no mercado neste Estado, porque o valor final dos seus produtos será muito maior do que aqueles ofertados por Empresas daquele Estado, que não estão sob a égide do regime de substituição tributária.

Sobre isso, Luís Eduardo Schoueri (2010, p. 507), bem exemplifica:

Outra questão que acaba por distorcer a concorrência ocorre na aquisição de produtos de um fornecedor de outro Estado, que não tenha instituído o regime de substituição tributária. Assim, suponha-se que no Estado A, o cigarro está sujeito à substituição tributária, mas isso não ocorra no Estado B. Na hipótese em que um comerciante, no Estado A, compra cigarros de um fornecedor na mesma localidade, tal produto terá sido tributado sob a sistemática da substituição tributária, com a utilização das bases de cálculo presumidas, que podem ser superiores ao preço de venda efetivo do produto. Já no caso de um comerciante sediado no Estado A que compre cigarros de um fornecedor no Estado B, não haverá recolhimento antecipado no regime de substituição, e a base de cálculo do tributo, quando da venda do produto ao consumidor final, corresponderá exatamente ao preço da operação. Na situação em tela, o comerciante que compra seus produtos de um industrial que esteja localizado em um Estado em que não haja substituição tributária é beneficiado, uma vez que a carga tributária incidente na saída de tal produto não estará distorcida pelas bases presumidas impostas por este regime. A situação fica ainda mais agravada, quando se tem em conta que, ademais, o mesmo fabricante do Estado A não tem como oferecer seus produtos ao Estado B. Afinal, seus produtos terão sofrido todo o encargo da substituição tributária e, portanto, serão oferecidos a preços mais elevados que aqueles oferecidos por fabricantes do próprio Estado B.

Nesta senda, Hugo de Brito Machado (2004, p. 59) observa que o tributo com efeito de confisco é aquele que, por ser excessivamente oneroso, é sentido como uma penalidade. O tributo não pode ser anti-econômico, inviabilizando o

desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza ou responsáveis pela circulação desta.

Cristiano Rosa de Carvalho (2008), ao falar sobre o caso *American Virginia vs. União Federal*, pontua que

independentemente do caráter da intervenção estatal, ela geralmente impõe custos e restrições aos fabricantes (e comerciantes) de mercadoria. O fato é que o estado não faz diferenciação entre os proprietários/empresários envolvidos. Ou seja, não pode haver diferenciação, em vista do princípio da isonomia, entre a indústria A ou B: ambas estão sujeitas às mesmas regras. Qualquer diferença pode causar uma distorção no mercado – seja ela favorável ou desfavorável ao consumidor (em geral é desfavorável).

Notadamente, apesar do regime da substituição tributária “para frente” facilitar a fiscalização e tornar eficaz a arrecadação, evitando a sonegação fiscal e visando o fomento da livre concorrência, esta acaba deixando margem para que haja a concorrência desleal. Todavia, se encontrasse alguns limites, tal regime poderia compatibilizar-se com a livre concorrência, bastaria, por exemplo, que houvesse a incidência desse regime sobre determinados produtos de maneira uniforme em todo o território nacional e o cálculo a ser antecipado pelo substituto correspondesse ao preço efetivo da operação, o que ensejaria preços com equilíbrio na venda ao consumidor final, sem significativas diferenças (SCHAURI, 2010, p. 526-7).

III. A livre concorrência e a sua eficiência econômica

A livre concorrência é contemplada pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 170, IV³, como um dos princípios da ordem econômica. Inclusive, cuida-se de um princípio constitucional impositivo, vez que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é o da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF) (GRAU, 2010, p. 210 e 216). Eros Roberto Grau prefere a nomenclatura “concorrência livre” e não “liberdade de concorrência”, referindo que a inserção principiológica da livre concorrência no texto constitucional é instigante por duas razões: a primeira, porque a concorrência livre apenas poderia ter espaço em condições de mercado nas quais não se manifestasse o fenômeno do poder

³ “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:
[...]; **IV - livre concorrência**; [...]”. (Grifou-se).

econômico, posto este ser um elemento da realidade e que foi institucionalizado também no texto constitucional, em seu art. 173, §4º⁴, cujo reprime os abusos de poder econômico. De outra banda, refere ser instigante a afirmação do princípio porque o texto constitucional o confronta, uma vez que a livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído, significa “livre jogo das forças de mercado, na disputa de clientela”, o que supõe desigualdade ao final da competição, a partir de um quadro jurídico-formal (GRAU, 2010, p. 210-1).

Todavia, os abusos de poder deixaram de ser caracterizados pela ocorrência de resultados, uma vez que é reprimível qualquer ação que tenha por artefato a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros, mesmo que não chegue a causar nenhuma dessas consequências (FARIA, 1990, p. 150).

Nesse sentido, Miguel Reale Júnior (*apud* GRAU, 2010, p. 211) observa:

A desigualdade das empresas, dos agentes econômicos é “a característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência”; “a desigualdade é inafastável em um regime de livre iniciativa, e gera a rivalidade, a livre concorrência”, “a livre concorrência, portanto, só sobrevive em uma economia sem igualdade”. Nesse quadro, é de permitir-se a cada agente econômico a disputa, com todas as suas forças e armas, pelas presas do mercado.

Ao seu turno, Tércio Sampaio Ferraz Júnior (*apud* GRAU, 2010, p. 212) explana que a competitividade define a livre concorrência, eis que é a forma de tutela do consumidor, uma vez que competitividade induz a uma distribuição de recursos a mais baixo preço. Em análise política, a livre concorrência é a garantia mediante oportunidades iguais a todos os agentes, sendo uma forma de desconcentração de poder. Por um ângulo social, verifica-se que a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada. Em matéria tributária, o princípio da livre concorrência deve ser aplicado buscando alcançar os preceitos de eficiência e menor onerosidade e influência possível nas decisões dos agentes econômicos, impedindo as condutas que tendam restringir, falsear ou prejudicar a liberdade econômica (CALIENDO, 2011, p. 129).

⁴ “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 definidos em lei.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.” (BRASIL, 1988). (Grifou-se).

Carlos Olavo (1997, p. 10-1) entende que, subjetivamente, a liberdade de concorrência importa na possibilidade teórica de todo e qualquer agente econômico servir como fornecedor de produtos e serviços a um determinado mercado e então desenvolver a sua atividade, logo, é o direito de qualquer empresário poder competir com os demais. E, objetivamente, significa dizer que a liberdade de concorrência é a situação em que todos os intervenientes se encontrem em situação de igualdade. Todavia, sem haver a liberdade de cada empresário competir com os demais, não há mercado concorrencial. A concorrência deve estar voltada à totalidade da coletividade, pressupondo o livre acesso, tendo por finalidade vedar qualquer tipo de barreira de acesso à concorrência. É uma garantia de oportunidades iguais a todos os agentes de um mercado ou de disputa, em condições de igualdade (SCHAURI, 2010, p. 514).

Raquel Sztajn (2004, p. 47) leciona que “Economistas dizem ser eficiente o mercado quando as pessoas podem informar-se sobre produtos, quantidades, qualidade, e então o “preço” formado livremente espelha o embate entre oferta e demanda. Mercados livres, atomizados e concorrenciais, ou de concorrência perfeita, em que a barganha entre ofertantes e adquirentes é comum, são o modelo ideal para a troca econômica. Por serem atomizados, dificultam aumentos arbitrários de preços, manipulação da oferta e, segundo a teoria econômica, promovem o bem-estar social; portanto, há que estimulá-los.

A livre concorrência tem por objetivo fazer com que a oferta e a procura pelos serviços e produtos determinem os seus preços e, assim, ganham os agentes econômicos e os consumidores com preços mais acessíveis e produtos de maior qualidade. Nesse sentido, Bastos (BASTOS, 2004 *apud* KAWAY, 2004, p. 90) assinala sobre o mau uso da livre concorrência e o papel da legislação antitruste em reprimi-lo, fazendo a seguinte colocação:

A livre concorrência é um esteio do sistema liberal porque é pelo seu jogo e funcionamento que os consumidores veem assegurados os seus direitos a consumir produtos de qualidade a preços justos. E, de outra parte, para quem se lança à atividade econômica é uma forma de obter uma recompensa pela sua maior capacidade, dedicação e empenho, prosperando mais que os concorrentes. No entanto, nem mesmo por via desta vitória na competição pode a empresa manter-se em situação monopolista. De alguma maneira, há de multiplicar-se o número de agentes nesse ramo econômico para escapar-se das leis antitruste.

Ainda, João Bosco Leopoldino da Fonseca (2010, p. 94) menciona que o princípio da livre concorrência é decorrente do modelo econômico adotado pelo Estado e explana a relação entre a concorrência e a economia de mercado:

Afirmando uma opção pelo regime de *economia de mercado* e assumindo essa postura ideológica, a Constituição adota como princípio a mola básica que rege aquele tipo de organização de economia. Garante-se a liberdade de concorrência como forma de alcançar o equilíbrio, não mais aquele atomístico do liberalismo tradicional, mas um equilíbrio entre os grandes grupos e um direito de estar no mercado também para as pequenas empresas.

Note-se, outrossim, que basicamente, o que a defesa da concorrência pretende é a preservação do mercado, a promoção de sua eficiência econômica e a satisfação dos consumidores (TIMM, 2005, p. 144). Assim, para Leonardo Arquimimo de Carvalho e Gabriela Daou Verenhitch (2005, p. 67), as características principais da livre concorrência são: o grande número de competidores, com livre atuação; a centralização em um mesmo produto, fazendo com que cada agente faça o possível para superar a qualidade e o preço dos outros agentes econômicos; a lei da oferta e procura, devendo haver igualdade de condições entre compradores e vendedores, de tal maneira que o mercado se aproxime o máximo possível do modelo de concorrência perfeita; necessidade de disposição para competir com os rivais.

Para Carlos Olavo (1997, p. 9), o modelo econômico de mercado que se quer preservar é aquele no qual as modificações da oferta e da procura se reflitam nos preços, a produção e a venda não sejam artificialmente limitadas e a liberdade de escolha dos fornecedores, compradores e consumidores não seja restringida. Entende-se que é no ambiente de mercado, com multiplicidade de agentes econômicos ofertantes e demandantes que se encontrará um equilíbrio, onde se terá o máximo de eficiência no sistema econômico e ao Estado cabe garantir a existência desse sistema, promovendo a livre concorrência, mediante intervenção de enquadramento e de orientação, com a fixação de regras de comportamentos dos agentes ou por estímulos e desestímulos.

José Lobo d'Avila Lima (1910, p. 8) considera o regime de concorrência o mais perfeito de todos:

D'onde, taes considerarem o regimen da concorrência como mais perfeito de todos os que se podem conceber, assegurando a cada produtor a melhor remuneração do seu trabalho, garantindo aos consumidores o justo preço do produto, estabelecendo o equilibrio constante entre a producção e o

consumo, constituindo o estímulo mais energico que pode existir na humanidade, tornando possível a aplicação á industria da lei do minimo esforço e promovendo no mais alto grau o progresso technico da produção.

Entretanto, no processo de desenvolvimento de qualquer povo, constituem alavancas poderosas a ambição, a procura do lucro, o desejo de progresso, o trabalho e a diligência e, por isso, os limites entre o lícito e o ilícito, muitas vezes, se rompem na arena da competição. E, assim, os princípios éticos são ignorados por uma racionalidade econômica tão absoluta que se duvida da existência de algum elemento verdadeiramente racional nos atos praticados por certos competidores (VAZ; VELLOSO, 1993, p. 80-1). A livre concorrência assegura que todos os agentes econômicos concorram, contudo com a interferência do Estado e visa garantir que a concorrência seja alcançada para o interesse da sociedade, em vista da existência digna de todos. O Constituinte quer preservar o patrimônio-mercado, eis que a liberdade de concorrência é a garantia de funcionamento do mercado e ao Estado cabe garantir a existência de um mercado com multiplicidade de agentes econômicos ofertantes e demandantes que ensejará em um equilíbrio onde se terá o máximo de eficiência econômica.

Em que pese a livre concorrência tenha outros significados, tratando-se de condições leais de competição, sugere que os agentes econômicos sejam premiados por sua eficiência e não por meios artificiais ou maliciosos de ganhos perante os demais competidores, devendo, dessa maneira, as posições de mercado serem alcançadas apenas pelo uso eficiente das estruturas empresariais (CALIENDO, 2011, p. 121).

Feitas essas considerações sobre o princípio da livre concorrência e a sua eficiência econômica, passa-se então a analisar a concorrência desleal e a neutralidade fiscal.

IV. A concorrência desleal, a neutralidade fiscal e dos custos de transação

A concorrência desleal, por ser muito ampla, é difícil de conceituá-la e, por tal razão, foi exposta na legislação brasileira por atos ou ações que a constituem ou que são utilizados como parâmetro para detectá-la. Contudo, alguns autores arriscam-se, como Lobo d' Ávila Lima que menciona: "a concorrência é desleal, quando não é leal". Tal manifesto soa como plágio de Giannini que refere "Questo è

quanto dire: la concorrenza è sleale, quando non è leale” (*apud* DUVAL, 1976, p. 125). Compara-se a definição dada pelo direito brasileiro com a referida no direito português, a qual está contida no art. 260º, da seção II, dos ilícitos criminais, do Decreto-Lei nº 16/95 de 24 de Janeiro, denominado Código da Propriedade Industrial de Portugal: “Quem, com intenção de causar prejuízo a outrem ou de alcançar para si ou para terceiro um benefício ilegítimo, praticar qualquer acto de concorrência contrário às normas e usos honestos de qualquer ramo de atividade, nomeadamente: [...]” (ASCENSÃO, 2000, p. 138).

Desde 1949, no Brasil, já se tinha a mesma concepção de concorrência desleal, veja-se a ementa final da decisão do Ministro Edgard Costa:

A livre concorrência, como toda liberdade, não é irrestrita; o seu exercício encontra limites nos preceitos legais que regulam e nos direitos dos outros concorrentes, pressupondo um exercício legal e honesto do direito próprio, expressivo da probidade profissional; excedidos esses limites, surge a concorrência desleal, que nenhum preceito legal define e nem poderia fazê-lo, tal a variedade de atos que podem constituirlos. (cf. Rec. Extr. nº 5.232 – 2º Turma do Supremo Tribunal Federal – Diário da Justiça de 11/10/1949, pág. 3.262). (SOARES, 2004, p. 14).

Carlos Alberto Bittar (1989, p. 37) define concorrência desleal como sendo todo ato de concorrente que, utilizando-se de força econômica de outrem, busca atrair indevidamente sua clientela ou que, aproveitando-se indevidamente de criação ou de elemento integrante do comércio alheio, capta, sem esforço próprio, a respectiva clientela.

O ideal seria que a neutralidade tributária levasse à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Todavia, não obstante, não há tributo que não enseje a influência, em maior ou menor grau, sobre o comportamento dos contribuintes, desestimulando-os às práticas que levem à tributação. A neutralidade em relação a livre concorrência visa garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, de maneira, que se tenha produtos submetidos a mesma carga tributária e em condições similares. Desse modo, a neutralidade tributária em relação à concorrência tem a função de fazer com que a norma tributária não afete o mercado em sentido diverso daquele preconizado, exigindo assim que o resultado da norma tributária não seja a redução do grau de concorrência no mercado (SCHOUERI, 2010, p. 520-2).

O princípio da neutralidade fiscal exige uma neutralidade econômica, consistente na menor produção de efeitos por parte da tributação nas escolhas dos

agentes econômicos, evitando distorções e considera a exigência de eficiência econômica sob a égide da justiça. O objetivo do Direito Tributário é promover a justiça fiscal e não ser instrumento para aumento da arrecadação. Assim a interpretação tributária não deve ser sinônimo de interpretação arrecadatória, uma vez que a finalidade arrecadatória tem como princípio basilar a eficiência na busca de recursos ao financiamento do Estado, e a interpretação tributária legítima deve ter como fundamento a justiça na distribuição dos encargos ao financiamento de uma esfera pública de liberdade e igualdade. A fiscalização sem limites aos princípios básicos de previsibilidade, legalidade, isonomia e capacidade contributiva não é aplicação da justiça, mas a sua violação (CALIENDO, 2006, p. 523; 526-7). O sistema tributário ideal seria o que realizasse suas funções de financiamento de políticas públicas e promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas.

Para Adam Smith (*apud* CALIENDO, 2006, p. 532; 535-6), os princípios para se alcançar um sistema tributário ótimo seriam:

- i) *equidade*: a tributação deve estar relacionada a capacidade contributiva do contribuinte (*"ability to pay"*);
 - ii) *clareza*: os tributos devem ser claros e não arbitrários;
 - iii) *razoabilidade*: os tributos devem ser arrecadados no modo menos oneroso possível (*"be collected in a reasonably painless way"*), e;
 - iv) *deve produzir o menor custo possível*: tanto em termos arrecadatórios, quanto nas ineficiências que provocam no ambiente econômico.
- Adicionam os autores modernos o papel de *estabilizador fiscal*, ou seja, a capacidade de adaptar-se aos ciclos econômicos e as suas flutuações.

O princípio da neutralidade fiscal é um princípio-gênero de onde outros princípios irão derivar, como por exemplo: o princípio da não-cumulatividade, da seletividade, da uniformidade geográfica, liberdade de tráfegos e tantos outros. O princípio da neutralidade fiscal busca encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade, eficiência. Parte-se do postulado que povo sem justiça é oprimido pelo poder e um povo sem prosperidade é escravo da miséria. A neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos a mesma carga fiscal. Tal princípio pretende assegurar a neutralidade econômica, ou seja, estará assegurada a neutralidade quando não forem produzidas distorções competitivas.

Assim, o princípio da não-cumulatividade tem por objetivo conferir neutralidade aos tributos que não devem ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, norteadoras dos mercados (DERZI, 2005, p. 112).

A neutralidade fiscal pretende que a tributação estabeleça a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento, ou seja, deve ser o mais neutra possível. Dessa maneira, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento (CALIENDO, 2006, p. 536).

Contudo, em muitas oportunidades, o sistema tributário nacional se torna um campo fértil de convencimento dos governadores para a adoção de acordos e convênios de ICMS clandestinos, feitos ao arrepio das leis e que visam justamente baratear os investimentos produtivos e deslocar empresas para os Estados que os favoreçam, gerando, conseqüentemente, a concorrência desleal (DERZI, 2005, p. 114).

Nesta senda, insta destacar que para poder aplicar a tributação correta, o micro e pequeno empreendedor se vê obrigado a saber de leis, decretos, portarias, convênios e demais dispositivos legais pertinentes ao seu estado e demais unidades da federação onde se localizam seus clientes e fornecedores, já que diferem, o que os coloca numa verdadeira selva tributária no momento de realizar as suas operações (JUNIOR, 2016).

Coase afirma que nem todas as atitudes da firma são orientadas pela oferta e demanda, ou ainda, nem todas suas transações podem ser realizadas no mercado spot. “A firma emerge em casos em que contratos curtos seriam insatisfatórios” (COASE, 1988, p. 40), ou seja, a firma abrange as transações que possuam determinado grau de complexidade. Exemplo disso, Coase cita os contratos de serviços, que são mais complexos que a compra de commodities. Na aquisição de commodities, maior parte das informações estão disponíveis previamente, ao contrário de produtos ou serviços mais específicos. Sendo assim, a firma surge com o propósito de definir as “regras do jogo”, nesse caso, a estrutura de governança a ser utilizada. (NORTH, 1991).

Partindo dessa acepção, Williamson entende que a firma busca o mecanismo apropriado para realização da transação objetivando reduzir seus custos e ainda destaca os fatores humanos que influenciam as transações. Segundo ele, a racionalidade limitada - "limites neurofisiológicos e linguísticos" que interferem na elaboração de um contrato - e o oportunismo - definido por ele como o entendimento de que os "agentes econômicos são orientados por interesse próprio para executar determinados comportamentos estratégicos". No que se refere ao ambiente, a incerteza aumenta a complexidade na resolução dos problemas econômicos (WILLIAMSON, 1975).

Por seu turno, Stigler (1971) afirma que a regulação econômica adveio e se mantém para satisfazer os interesses privados, fundamento da chamada "teoria dos grupos de interesse", por meio do qual tais grupos influenciariam os órgãos reguladores em busca de normas que os beneficiassem, seja na imposição de regulamentos que retirassem concorrentes do mercado ou que criassem barreiras à entrada de novos jogadores.

Logo, deve haver uma coalizão de interesses e não o benefício em prol de apenas alguns grupos privados, porque outros não possuem condições de alterar a regulamentação em prol da coletividade. No caso da substituição tributária, é nítido quando governos de Estados diversos regulamentam a aplicação desse regime e em outros não há essa obrigatoriedade.

Os custos de transação são aqueles dispêndios financeiros que os agentes econômicos têm em razão de uma operação econômica. Incluem-se gastos com insumos e cumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória). A substituição tributária visa, dentre outros fins, a reduzir esses custos. Isso em razão de que ela implica praticabilidade administrativa e simplificação das operações. A tributação é antecipada para o início da cadeia de circulação dos bens. Há uma etapa apenas com pagamento. Em tese, os contribuintes têm menos obrigações a cumprir e, por isso, enfrentam menos gastos (custos de transação).

Ocorre, contudo, que a legislação brasileira, como já referido, é nitidamente complexa. Há casos em que um estado tem substituição tributária e outro, não. Isso dificulta o trânsito das mercadorias, prejudica a compreensão que o contribuinte precisa ter das obrigações a serem por ele cumpridas e, assim, causa o aumento dos custos de transação.

V. Atos de concorrência desleal e a respectiva repressão

O exercício da livre concorrência encontra limites nos preceitos legais e, quando excedidos esses limites, surge então a chamada concorrência desleal (SOARES, 2004, p. 9).

O art. 4º da Lei nº 8.137/90 menciona que constitui crime contra a ordem econômica a eliminação total ou parcial da concorrência e relaciona as hipóteses de concorrência desleal.⁵ Ainda, a Lei nº 8.884/94 apresenta a função preventiva e repressiva a ser exercida pelo CADE para a proteção da concorrência, em seus art. 20 e 54 (PROENÇA, 2001, p. 46).

Outrossim, o art. 20 da Lei 8.884/94 refere quais são as condutas caracterizadas como infração à ordem econômica. São considerados ilícitos, independentemente de culpa, *os atos de qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam* limitar, falsear ou de qualquer outra forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa, dominar mercado relevante de bens ou serviços, aumentar arbitrariamente os lucros ou exercer de forma abusiva posição dominante. (Grifou-se).

O art. 54 da Lei 8.884/94 dispõe que deverão ser submetidos à apreciação do CADE os atos, que sob qualquer forma manifestados, *possam limitar ou*

⁵ “Art. 4º Constitui crime contra a ordem econômica:

I - abusar do poder econômico, dominando o mercado *ou eliminando, total ou parcialmente, a concorrência mediante:*

- a) ajuste ou acordo de empresas;
- b) aquisição de acervos de empresas ou cotas, ações, títulos ou direitos;
- c) coalizão, incorporação, fusão ou integração de empresas;
- d) concentração de ações, títulos, cotas, ou direitos em poder de empresa, empresas coligadas ou controladas, ou pessoas físicas;
- e) cessação parcial ou total das atividades da empresa;
- f) impedimento à constituição, funcionamento ou desenvolvimento de empresa concorrente.

II - formar acordo, convênio, ajuste ou aliança entre ofertantes, visando:

- a) à fixação artificial de preços ou quantidades vendidas ou produzidas;
- b) ao controle regionalizado do mercado por empresa ou grupo de empresas;
- c) ao controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição ou de fornecedores.

III - discriminar preços de bens ou de prestação de serviços por ajustes ou acordo de grupo econômico, com o fim de estabelecer monopólio, *ou de eliminar, total ou parcialmente, a concorrência;*

IV - açambarcar, sonegar, destruir ou inutilizar bens de produção ou de consumo, com o fim de estabelecer monopólio *ou de eliminar, total ou parcialmente, a concorrência;*

V - provocar oscilação de preços em detrimento de empresa concorrente ou vendedor de matéria-prima, mediante ajuste ou acordo, ou por outro meio fraudulento;

VI - vender mercadorias abaixo do preço de custo, com o fim de impedir a concorrência;

VII - elevar sem justa causa o preço de bem ou serviço, valendo-se de posição dominante no mercado. Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, ou multa (BRASIL, 1990).

prejudicar a livre concorrência, ou resultar na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços. (Grifou-se).

Assim, há dois modelos de sistemas em relação à proibição de práticas restritivas da concorrência: os que proíbem as práticas restritivas da concorrência por produzirem um dano potencial na economia e os que reprimem apenas as práticas que se manifestam num dano efetivo (PROENÇA, 2001, p. 38). O primitivo fundamento da repressão aos atos de concorrência desleal foi a proteção à liberdade subjetiva dos concorrentes. Considerava-se desleal a atividade mercantil que causasse prejuízo aos concorrentes, desviando-se das normas habituais de exercício da atividade econômica, de maneira que os próprios comerciantes as forjaram. A partir do início do século, entretanto, o fundamento da repressão aos atos de concorrência desleal tem o sentido de que a proteção da liberdade dos concorrentes procura substituir uma tutela da liberdade objetiva do consumidor, a chamada liberdade de mercado, de tal sorte que a proteção de interesses subjetivos passou a fazer-se apenas em função de interesses da coletividade (COMPARATO, 1967, p. 30-1).

Não obstante, o art. 21 da referida lei, relaciona as condutas que podem constituir prática abusiva, podendo haver outras, ainda que não arroladas, mas também ilícitas desde que enquadradas no art. 20 (JAEGER JUNIOR, 2006, p. 612).

A principal finalidade do CADE é possibilitar a existência da liberdade de concorrência na produção e no consumo, fazendo com que o mercado exista dentro dos parâmetros de normalidade e equilíbrio. Apesar disso, verificando qualquer irregularidade, o CADE, apesar de evitar a intervenção no mercado, pode vir a buscar a manutenção da livre concorrência, com a realização de mediação. Ademais, sua atribuição central é analisar e emitir o juízo sobre os procedimentos advindos da SDE, iniciando processos administrativos no caso de perceber que há qualquer tipo de abuso de natureza econômica (CARVALHO; VERENHITACH, 2005, p. 75).

A Lei nº 9.279/96 estabelece, em seu art. 195, os crimes de concorrência desleal, cuja pena é de detenção de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.⁶

⁶ “Art. 195. Comete crime de concorrência desleal quem:

I - publica, por qualquer meio, falsa afirmação, em detrimento de concorrente, com o fim de obter vantagem;
II - presta ou divulga, acerca de concorrente, falsa informação, com o fim de obter vantagem;

Também o art. 173, §1º da Constituição Federal de 1988 reprime os atos contrários à liberdade de concorrência, quando os objetivos ou consequências sejam o de monopolizar o mercado ou adquirir posição dominante sobre ele, abolir a concorrência ou obter lucros excessivos.⁷

De outra sorte, a Lei Antitruste tem por objetivos a defesa da livre concorrência, a manutenção da igualdade de condições mínimas de concorrência e a proteção ao mercado e ao consumidor (CARVALHO, 2005, p. 80). Em que pese o regime da substituição tributária ser necessário para coibir a concorrência desleal, em alguns casos, este fomenta a mesma, ferindo um dever de neutralidade fiscal, exigindo assim, que haja na legislação, meios de repreender os atos de concorrência desleal, buscando manter a equidade fiscal.

-
- III - emprega meio fraudulento, para desviar, em proveito próprio ou alheio, clientela de outrem;
 - IV - usa expressão ou sinal de propaganda alheios, ou os imita, de modo a criar confusão entre os produtos ou estabelecimentos;
 - V - usa, indevidamente, nome comercial, título de estabelecimento ou insígnia alheios ou vende, expõe ou oferece à venda ou tem em estoque produto com essas referências;
 - VI - substitui, pelo seu próprio nome ou razão social, em produto de outrem, o nome ou razão social deste, sem o seu consentimento;
 - VII - atribui-se, como meio de propaganda, recompensa ou distinção que não obteve;
 - VIII - vende ou expõe ou oferece à venda, em recipiente ou invólucro de outrem, produto adulterado ou falsificado, ou dele se utiliza para negociar com produto da mesma espécie, embora não adulterado ou falsificado, se o fato não constitui crime mais grave;
 - IX - dá ou promete dinheiro ou outra utilidade a empregado de concorrente, para que o empregado, faltando ao dever do emprego, lhe proporcione vantagem;
 - X - recebe dinheiro ou outra utilidade, ou aceita promessa de paga ou recompensa, para, faltando ao dever de empregado, proporcionar vantagem a concorrente do empregador;
 - XI - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, utilizáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços, excluídos aqueles que sejam de conhecimento público ou que sejam evidentes para um técnico no assunto, a que teve acesso mediante relação contratual ou empregatícia, mesmo após o término do contrato;
 - XII - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos ou informações a que se refere o inciso anterior, obtidos por meios ilícitos ou a que teve acesso mediante fraude; ou
 - XIII - vende, expõe ou oferece à venda produto, declarando ser objeto de patente depositada, ou concedida, ou de desenho industrial registrado, que não o seja, ou menciona-o, em anúncio ou papel comercial, como depositado ou patenteado, ou registrado, sem o ser;
 - XIV - divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de resultados de testes ou outros dados não divulgados, cuja elaboração envolva esforço considerável e que tenham sido apresentados a entidades governamentais como condição para aprovar a comercialização de produtos (BRASIL, 1996).

⁷ “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 definidos em lei.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (BRASIL, 1988).

VI. Conclusão

Ficou evidenciado que há relação direta entre o regime de substituição tributário “para frente” e a concorrência desleal, uma vez que o regime não se aplica a determinados produtos de maneira uniforme em todo o território nacional, o que fomenta a concorrência desleal entre as empresas de localidades diferentes, acarretando prejuízos perversos às Empresas, à economia do país e seu desenvolvimento.

Notadamente, o regime da substituição tributária “para frente” tem aplicação benéfica quando contribui para simplificar a fiscalização, tendo eficiência na arrecadação e evitando a sonegação fiscal, eis que antes de sua implantação, como visto, era inviável a continuidade de determinados ramos de atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.

Porém, não há que se falar em um sistema perfeito, tanto é que já foram levantados inúmeros questionamentos sobre a sua constitucionalidade. No entanto, se houvesse a imposição de alguns limites, este poderia compatibilizar-se com a livre concorrência de modo a assegurá-la, bastaria, por exemplo, que houvesse a incidência desse regime sobre determinados produtos de maneira uniforme em todo o território nacional e que o cálculo a ser antecipado pelo substituto correspondesse ao preço efetivo da operação, o que ensejaria preços com equilíbrio na venda ao consumidor final, sem significativas diferenças.

Destarte, diante do que foi demonstrado, se verifica que o regime da substituição tributária é necessário para coibir a concorrência desleal, porém, em alguns casos, este acaba fomentando a mesma, o que fere um dever de neutralidade fiscal.

Referências

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Legislação de Direito Industrial e Concorrência Desleal**. Lisboa: Associação Académica da Faculdade Direito Lisboa, 2000.

BITTAR, Carlos Alberto. **Teoria e prática da concorrência desleal**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/decretos/1997/decreto_37699_de_27-08-97.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Apêndice II. Operações e Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária. Disponível em: <http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/decretos/1997/decreto_37699_de_27-08-97.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Lei n. 8.137, de 27 de Dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Lei n. 9.279/96, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9279.htm>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº SS 1743/PE. Data do Julgamento: 27/03/2000. Relator: Carlos Velloso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%281743%2ENUMER%2E+OU+1743%2EDMS%2E%29%29+E+S%2EPRES%2E&base=basePresidencia>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 2053/RJ. Data do Julgamento: 07/05/2002. Relator: Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28combusti>>.

veis+e+derivados%282053%2E+OU+2053%2EDMS%2E%29%29+E+S%2EPRES%2E&base=basePresidencia>. Acesso em: 23 jun. 2017.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Conceito e aplicação. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário. n. 7, Porto Alegre: FESDT, jan./jun. 2011.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade Fiscal - Conceito e aplicação. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Org.), **Princípios de direito financeiro e tributário** – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991.

Cartilha Tributária. **A Substituição Tributária do ICMS sobre operações subsequentes com mercadorias**. Presidente do Sistema Fecomércio: Sabbadini, Flávio Roberto. Comissão de Substituição Tributária: VIEIRA, João Francisco Micelli (Coordenador) *et al.* Sistema Fecomércio. Disponível em: <http://sindilojasvp.com.br/cartilha_tributaria.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2017.

COASE, RONALD H. (1937), **The Nature of the Firm** In Coase, Ronald H., *The Firm, the Market, and the Law*, Chicago: University of Chicago Press, 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de; MATTOS, Ely José de. **Análise econômica do Direito Tributário e colisão de princípios jurídicos**: um caso concreto. *ALACDE Annual Conference, Cidade do México*, 2008.

CARVALHO, Leonardo Arquimimo de; VERENHITACH, Gabriela Daou. **Manual de direito da concorrência**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder. Concorrência Desleal. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 375, jan. 1967.

DERZI, Misael Abreu Machado. Quebras da Livre Concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**. v. 3, Belo Horizonte: Abradt, jan./jun. 2005.

DUVAL, Hermano. **Concorrência desleal**. São Paulo: Saraiva, 1976.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Direito tributário aplicado**: impostos e contribuições das empresas. São Paulo: Atlas, 2006.

FARIA, Werter R. **Constituição Econômica**: Liberdade de Iniciativa e de Concorrência. Metrópole, 1990.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Práticas Tributárias e Abuso de Poder Econômico. **Revista de Direito da Concorrência**. Brasília, n. 1, p. 125, Jan./mar. 2004.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

JAEGER JÚNIOR, Augusto. **A liberdade de concorrência na União Européia e no Mercosul**. São Paulo: LTr, 2006.

JUNIOR, Wilson Gimenez. **O ônus da substituição tributária e do diferencial de alíquota do ICMS é um duro golpe na competitividade das Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/61dh/o-onus-da-substituicao-tributaria-e-do-diferencial-de-aliquota-do-icms-e-um-duro-golpe-na-competitividade-das-micro-e-pequenas-empresas-optantes-pelo-simples-nacional-wilson-gimenez-junior>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

KAWAY, Mina; VIDAL, Pedro Walter Guimarães Tang. Livre Concorrência e Livre iniciativa: Fundamentos para a Implementação do direito da Concorrência no Mercosul. **Revista de Direito da Concorrência**. Brasília, n. 1, p. 90, Jan./mar. 2004.

LIMA, José Lobo d'Avila. **Da concorrência desleal**. Coimbra: Imprensa da Universidade, 1910.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 95. Agosto 2003.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária “para Frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 71. Agosto 2001.

NORTH, DOUGLASS. Institutions. **Journal of Economic Perspective**, v. 5, Winter, 1991.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à Atividade Econômica do Contribuinte na Substituição Tributária e Livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coords). **Curso Avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010.

PROENÇA, José Marcelo Martins. **Concentração empresarial e o direito da concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2001.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Disponível em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvidas.aspx?al=l_subst_trib_faq>. Acesso em: 23 jun. 2017.

ROCHA, João Luiz Coelho da. ICMS – a Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária “para a frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 64. Janeiro 2001.

Secretaria de Estado da Fazenda. **Substituição Tributária alcança mais produtos**. Disponível em: <<http://177.206.86.135/P/FrJanela.asp?p=../Noticias/NOT236.htm>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

SOARES, José Carlos Tinoco. **Concorrência desleal**: Trade Dress e ou/Conjunto Imagem: (visual do objeto, do produto, de sua exteriorização e do estabelecimento). São Paulo: In House, 2004.

STIGLER, George J. (1971). “The theory of economic regulation”. **The Bell Journal of Economic and Management Science**, v. 2, n. 1, p. 3-21.

SZTAJN, Raquel. **Teoria Jurídica da Empresa**. São Paulo: Atlas, 2004.

TIMM, Luciano Benetti. **Direito e economia**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

OLAVO, Carlos. **Propriedade Industrial**: Sinais Distintivos do Comércio: Concorrência Desleal. Coimbra: Almedina, 1997.

VAZ, Isabel; VELLOSO, Carlos Mário da Silva (Prefácio). **Direito econômico da concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

WILLIAMSON, Oliver E. **Markets and hierarchies**: analysis and antitrust implications. New York: The Free Press, 1975.