

Concorrência e tributação: efeitos anticoncorrenciais da substituição tributária no caso do ICMS sobre cerveja¹

Renault de Freitas Castro²

Valdomiro José de Almeida³

1. Introdução; 2. A substituição tributária; 3. Algumas experiências recentes; 4. O preço médio único como base de cálculo: reflexos na concorrência; 5. Conclusão; Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

No decorrer da apreciação, pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, de associações entre importantes cervejarias, veio à tona uma questão pouco discutida, até o momento, mas de grande importância do ponto de vista da defesa da concorrência, a saber: em produtos como a cerveja, nos quais os impostos indiretos tem um peso significativo na composição do preço final, há fortes possibilidades de que os mecanismos utilizados pelo fisco na fase de recolhimento (e não apenas o valor do imposto, em si) acrescentem um forte viés anticoncorrencial ao rol de efeitos produzidos por esses tributos.

Tais mecanismos podem, de fato, reduzir a neutralidade dos aludidos tributos e interferir de maneira desigual na competitividade dos dife-

¹ O presente artigo foi concluído em novembro de 1998.

² Economista, ex-Conselheiro do CADE, pós-graduado em Direito Econômico pela FGV e mestre (M.Sc.) pela Universidade de Oxford.

³ Economista e gestor governamental em exercício no CADE.

rentes produtores, penalizando regressivamente o contribuinte, principalmente na etapa da produção, num verdadeiro estímulo à concentração econômica, em detrimento das cervejarias (e seus distribuidores) que não dispõem de poder de mercado. No caso do ICMS (e, também, do IPI), o fato de a tributação não guardar relação direta com a capacidade contributiva do produtor e, por outro lado, a necessidade de simplificar a arrecadação, podem levar o fisco a introduzir ou ampliar distorções no sistema econômico, em consequência da inobservância a princípios constitucionais e tributários, como os da progressividade, da personificação, da neutralidade e da equidade, todos estes, em última análise, desdobramentos dos princípios maiores da *capacidade contributiva e da isonomia tributária*.

Isto pode ocorrer, por exemplo, quando a fixação da base de cálculo do tributo não refletir, adequadamente, a realidade de preços de cada empresa contribuinte, situação que se torna particularmente importante no *regime de substituição tributária*. Neste regime, adotado na arrecadação do ICMS, o fabricante é obrigado a antecipar o recolhimento do imposto incidente sobre todo o restante da cadeia de comercialização, além do pagamento do imposto incidente sobre sua própria parte da operação de venda.

O que se pretende focalizar aqui é o fato de que, em alguns dos mais importantes estados produtores e consumidores de cerveja, as secretarias de fazenda, no afã de simplificar ainda mais a arrecadação, têm procurado uniformizar a base de cálculo do ICMS para efeito da substituição tributária, procedimento que equivale ao de desconsiderar as reais diferenças de preços existentes no mercado para fins de cálculo do imposto.

Referido procedimento é aqui criticado em sua dimensão concorrencial, na medida em que interfere indevidamente na estratégia comercial de empresas que têm justamente no preço a maior arma para garantir sua sobrevivência., Saem perdendo, assim, as cervejarias de menor porte, bem como seus distribuidores e revendedores – que, em geral, praticam preços mais baixos – e ganham as empresas líderes do setor, para quem a escala e os gastos em propaganda e *marketing* são fatores relativamente mais importantes do que o preço como estratégia comercial e concorrencial.

Mesmo reconhecendo que as lesões à concorrência assim produzidas não se circunscrevem apenas à esfera da produção, podendo afetar também o distribuidor e, logicamente, o consumidor, a matéria é aqui tratada, principalmente, da perspectiva do fabricante, simplesmente para facilitar a exposição.

A discussão do assunto revela-se especialmente oportuna não apenas pela proximidade de uma reforma fiscal e tributária, mas também pela permanente efervescência de questionamentos relativos ao ICMS no âmbito do Poder Judiciário⁴.

2. O ICMS

Uma incursão apenas superficial no Direito Tributário ensina que, idealmente, todo imposto, deve ter as seguintes características: a) deve ser *neutro*, no sentido de que deve interferir o mínimo possível na alocação de recursos de uma economia orientada pelo sistema de preços; b) deve ser *justo*, estabelecendo que os indivíduos devem contribuir na medida em que recebem benefícios do setor público (critério do benefício), ou então, na proporção de sua capacidade de pagamento, sendo a renda a medida usual dessa capacidade; c) deve ter *simplicidade administrativa* (os custos administrativos e indiretos de atendimento às exigências tributárias devem ser compatíveis com os outros objetivos da arrecadação) e d) devem obedecer ao princípio da *responsabilidade política* pelo qual as variações no sistema tributário devem resultar do consenso legislativo.

Impostos sobre o valor adicionado, como o ICMS e o IPI, têm a vantagem de diluir a carga tributária sobre as várias esferas contribuintes, tributando cada uma na proporção do valor por ela adicionado ao produto. Pretende-se, assim, evitar que a concentração da carga recaia num só estágio da cadeia produtiva ou de comercialização, como aconteceria com um imposto sobre vendas no varejo, por exemplo, alcançando, no entan-

⁴A consulta à imprensa escrita revela a atualidade do tema aqui explorado, como demonstram as seguintes manchetes do jornal *Gazeta Mercantil*, em edições de setembro e outubro de 1998: "Distribuidoras de bebidas recorrem à Justiça para obter devolução de ICMS"; "TJ cassa liminares de distribuidoras [de combustíveis sobre o recolhimento do ICMS por substituição tributária]" e "STF deve definir correção de ICMS".

to, resultados equivalentes a este do ponto de vista da receita tributária.⁵

Além disso, considerando-se que uma parcela substancial do valor de venda final de um produto se registra na etapa de produção e que o número de contribuintes nessa etapa é muito mais reduzido do que nas demais etapas da comercialização, outra vantagem óbvia desses tributos é a de diminuir o risco de evasão fiscal. O sistema tributário brasileiro, com este objetivo, não só diluiu a cobrança destes impostos, tornando-os multiestágios, como ainda antecipou sua cobrança, no caso de algumas mercadorias, por meio do mecanismo da substituição tributária admitido na Constituição Federal. A questão central de que se ocupa aqui, relaciona-se principalmente à observância dos mais importantes princípios constitucionais das ordens tributária e econômica nos casos em que a arrecadação é feita pelo mecanismo da substituição tributária.

2.1. A Substituição Tributária

Substituição tributária é a transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto de um contribuinte vinculado ao fato gerador da obrigação tributária para um terceiro, denominado contribuinte substituto, com o objetivo principal de simplificar a arrecadação desse tributo. É a forma de arrecadação pela qual o imposto, em vez de ser pago após cada operação de venda, é recolhido no momento em que o distribuidor ou varejista compra o produto do fabricante.

Essa espécie de antecipação do recolhimento do imposto é adotada para facilitar o controle sobre a arrecadação em setores onde é mais difícil a fiscalização das vendas, especialmente quando estas são feitas ao consumidor final, como é o caso das bebidas, cigarros e combustíveis, por exemplo.

O regime foi admitido na Constituição Federal (art. 150, § 7º), por meio da Emenda Constitucional n.º 3/93. Considerando que nos ter-

⁵ De maneira geral, estes dois impostos têm as seguintes características: a) são **gerais**, no sentido de que incidem amplamente sobre determinado conjunto de operações ou bens e serviços; b) são do tipo **multiestágio**, isto é, são cobrados em todas as etapas do estágio de produção e/ou de comercialização; c) são **não-cumulativos** e calculados através do método do crédito fiscal; d) são **seletivos**, isto é, têm alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do produto, embora esta característica seja mais evidente no caso do IPI que do ICMS.

mos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), que em seus artigos 6º ao 10 apresenta normas gerais a respeito de substituição tributária.

O dispositivo constitucional estabelece:

"Art. 150 ...

...

§ 7º. *A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*".

Machado (RDDT n.º 26, p. 27), Lima Gonçalves (RDT n.º 68, p. 125) e outros especialistas apontam uma longa lista de inconstitucionalidades relacionadas ao tema, que se inicia com a própria Emenda Constitucional n.º 3/93, passa pela Lei Complementar e chega até às diversas leis estaduais que transferem aos respectivos poderes executivos a atribuição de instituir a substituição tributária.⁶ A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, depois de manifestações em sentido contrário, tem sido favorável à substituição tributária, mas tem afirmado a necessidade de lei estadual para a instituição desse regime, que não tem validade quando instituído por decreto. A crítica é que as leis de vários estados, por certo com o propósito de deixar o Executivo estadual com maiores poderes para o trato dessa matéria, limitam-se a transferir para os regulamentos as normas que lhes caberia estabelecer.

⁶ Para estes doutrinadores, a inconstitucionalidade da E.C. n.º 3/93 é flagrante porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, o de não se submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica antecipadamente. Para eles, admitir-se a cobrança de um imposto em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu. A Lei Complementar seria inconstitucional porque, não obstante o mandamento constitucional, ao dispor sobre substituição tributária, dirige-se ao legislador estadual. Não *institui* o regime de substituição tributária, mas estabelece normas que vinculam o legislador estadual. Ignorando o preceito constitucional, ela confere ao legislador estadual a atribuição que lhe fora outorgada.

2.2. A base de cálculo presumida

Para Lima Gonçalves (RDT, n.º 68, p. 130), “a essência, o núcleo e o cerne da hipótese de incidência [do ICMS] está na operação realizada, fato essencial colhido pela regra de tributação, por força das disposições pertinentes da Constituição. É por essa razão que a base impositiva do tributo reside — e assim o reconhecem o legislador complementar e os estaduais — no valor da operação mercantil tributada. Esta é a base do ICMS. No dizer desse autor, “(...) a base de cálculo só pode ser — por imperativo constitucional intransponível — a grandeza financeira da operação tributada”.⁷

Como se sabe, a operacionalização do mecanismo de substituição tributária, requer a fixação de uma base de cálculo presumida, fictícia, antecipadamente à ocorrência do fato gerador, para fins de recolhimento antecipado do ICMS. Surge daí a questão central aqui analisada, qual seja, a da determinação dessa base de cálculo para o caso das diversas marcas de cerveja, fabricadas por empresas distintas, que têm diferentes margens de comercialização e diferentes preços ao consumidor, resultantes de suas diferentes posições no mercado.

⁷ De acordo com a Lei Complementar n.º 87/96: “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária será: (...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativas às operações ou prestações subsequentes. (...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei”.

Quando empregado no regime de substituição tributária, o ICMS deixa de ter a característica de um imposto sobre o consumo para ser um imposto de vendas incidente sobre o setor industrial ou sobre vendas por atacado, além de ganhar, também, características de um imposto específico, pelo fato de não haver variação do valor tributado em razão do preço do produto ou do valor da operação.

Assim, caberia ao ICMS, no presente caso, a mesma crítica usualmente dirigida aos impostos específicos, no sentido de que estes são regressivos e discriminam marcas de produtos mais acessíveis, deturpando a alocação de recursos, já que as marcas mais baratas são consumidas principalmente pelas classes menos favorecidas.⁸

Há três possibilidades ou alternativas para encontrar a base de cálculo para fins de substituição tributária, relativas às operações subseqüentes, de acordo com o inciso II do art. 8º da LC 87/96 (ver nota 6):

- a) o valor da operação realizada pelo substituto tributário, acrescido dos encargos cobrados dos adquirentes (frete, seguro *etc.*) e da margem, inclusive lucro, relativas às operações subseqüentes;
- b) o preço fixado por órgão público competente, quando isto ocorrer (§ 2º); e
- c) a estabelecida em lei, com base em preço sugerido (§ 3º).

O dispositivo legal supra citado estabelece que a base de cálculo, para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes, é a soma de três parcelas (caso *a*, acima), assim resumidamente indicadas: (i) valor da operação própria do substituto ou substituído intermediário, (ii) montante do seguro, frete e demais encargos cobrados e (iii) margem de valor agregado, inclusive lucro.

O conceito de *margem* expresso na lei, segundo Greco (1998), é

⁸ O mesmo comentário vale para o caso do IPI sobre a cerveja. Para a garrafa retornável de 600 ml, por exemplo, o valor do IPI é de R\$ 3,44 por caixa com 24 unidades (maio/97), independentemente do preço de venda. Por isso é que os impostos específicos são tanto mais eficazes quanto mais próximos da uniformidade estejam os preços dos produtos tributados. Tende a ser baixa, portanto, a eficácia desse tipo de tributação em mercados onde a concorrência se dá via diferenciação de produtos e de preços, como é o caso da cerveja no Brasil.

abrangente, pois o interesse arrecadatário do fisco é receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro, portanto, sobre o preço da operação de venda ao consumidor final.

Segundo o mesmo autor, é clara a preocupação do legislador complementar em fazer com que o mecanismo se apoiasse em realidades de fato, pois, em vários trechos a LC 87/96 utiliza-se de expressões que indicam a preocupação com a realidade, como, por exemplo, no caso das referências a preços "*usualmente praticados*", "*obtidos por levantamento*" ou com base em "*amostragens*", ou ainda a partir de "*informações e outros elementos*", e assim por diante.

Ainda de acordo com Greco (*op. cit.*), o dispositivo do § 4º do art. 8º tem uma preocupação com a realidade, com o existente de fato; assim, quando se refere a preço praticado, o dispositivo está prevenindo a ocorrência de fatos realizados no mercado pelos operadores econômicos. **"Preço praticado é o que existe; não é o que o poder público gostaria que existisse"** (grifei). Daí a indicação da LC 87/96 no sentido de **apurar concretamente, descobrir efetivamente qual o fato real**. Em outras palavras, enfatiza o citado autor, da LC 87/96 resulta a atribuição ao Estado do *ônus da prova* da veracidade do valor adotado como base de cálculo para fins de substituição tributária.

3. EXPERIÊNCIAS RECENTES

3.1. Estado de Goiás

Em Goiás, os preços considerados como base de cálculo para efeito do pagamento do chamado "ICMS Substituição Saída", a partir de 1º de janeiro de 1998, foram estabelecidos por portaria do Diretor da Receita Estadual. Apesar de guardarem semelhança com "pauta fiscal"⁹, esses preços, ao que tudo indica, foram estabelecidos com base em levantamento feito pela Secretaria da Fazenda, já que os mesmos são dife-

⁹ Conforme De Plácido e Silva (1990), "*pauta*" designa a relação ou a discriminação de produtos e mercadorias sujeitos a determinado imposto, com a indicação da quantidade ou percentagem, em que se fixa a contribuição; tem o mesmo sentido de *tabela* ou *tarifa*, elaborada para cumprimento da tributação. Reiterada jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, repeliu o uso da denominada pauta fiscal, com a prévia fixação, em caráter normativo, de valores para determinadas mercadorias (*cf. Machado, Curso de Direito Tributário*, p. 272).

renciados por marca e tipo (embalagem) do produto, refletindo, presumivelmente, a variedade de preços praticados pelos estabelecimentos varejistas junto ao consumidor final.

Embora não se tenha informação detalhada sobre a metodologia utilizada para o levantamento dos preços, o fato é que os resultados parecem refletir a diversidade de preços efetivamente existente no mercado, em decorrência de diferenças entre marcas e tipos dos produtos. Por exemplo, para a cerveja *pilsen*, garrafa de 600 ml, embalagem retornável, foram estabelecidas as seguintes bases de cálculo, por marca:

R\$ por garrafa de 600 ml

Antártica	Bavária	Belco	Brahma	Bohemia	Kaiser	Krill	Malta	Polar	Schincariol	Serra Malte	Skol	Outras	Importadas
1,18	1,17	0,94	1,25	1,56	0,95	0,93	0,82	0,80	0,94	1,66	1,26	1,66	1,90

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

Nota: as marcas Bavária, Bohemia e Serra Malte são da Antartica, enquanto a marca Skol é ligada à Brahma.

Além desse procedimento, o Estado de Goiás também celebrou com alguns contribuintes o chamado Acordo de Regime Especial, previsto na legislação estadual, que o autoriza a considerar como base de cálculo, para fins de substituição tributária, o preço final ao consumidor obtido *nos termos da lei*, e divulgado no Boletim Informativo de Preços da Secretaria da Fazenda. Segundo o Termo de Acordo, esses preços representam médias ponderadas e serão adotados pelo fisco como o *preço sugerido* pelo fabricante.

3.2. Estado do Ceará

No Ceará, a Secretaria da Fazenda também emitiu Instrução Normativa em que, com base em *coleta de preços praticados no mercado varejista*, se estabelece os valores de base de cálculo para cobrança do ICMS por substituição tributária. Por essa Instrução, a *pauta* é única, por tipo de embalagem do produto, para todas as marcas, qualquer que seja o fabricante. Tal valor de base de cálculo, supõe-se, foi determinado por algum tipo não especificado de média dos preços ao consumidor e, no caso da garrafa retornável de cerveja de 600 ml, foi fixada em R\$ 1,12 (ou R\$ 27,00/caixa com 24 unidades).

3.3. Estado do Paraná

O Estado do Paraná, com base na lei estadual e no Regulamento do ICMS do Estado, instituiu o chamado Regime Especial de fixação de base de cálculo para substituição tributária. Esse Regime Especial é implementado por meio da assinatura de um *Termo de Acordo entre os contribuintes substitutos*, no caso, cada fabricante, e a Fazenda Pública para as operações com os produtos definidos naquele Regulamento, entre os quais se inclui a cerveja.

No Termo de Acordo convencionou-se que a base de cálculo para fins de retenção do imposto será igual à média dos preços de venda ao consumidor final apontados por um instituto de pesquisa e por levantamento da própria Receita, média esta que passa a ser considerada como *preço sugerido pelo fabricante*. Cada um dos principais contribuintes substitutos ou fabricantes terá a respectiva média calculada, por marca e por tipo de embalagem, como mostra a tabela a seguir, tomando como exemplo a cerveja *pilsen*, de 600 ml, retornável:

R\$/garrafa de 600 ml

	Termo em Vigor (A)	Proposta de Novos Valores (B)	Projeção Nielsen (C)	Pesquisa da Receita Estadual (D)	Média entre C e D (E)
Brahma/Skol	1,06	1,06	1,25	1,29	1,27
Kaiser	1,07	1,07	1,25	1,34	1,30
Antarctica	1,07	1,07	1,21	1,44	1,33

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná.

Embora o método paranaense procure obter resultados mais realistas do que o preço médio único, chama a atenção, neste caso, a ausência de valores referentes a outras marcas, dando margem a dúvida sobre o procedimento adotado para a fixação da base de cálculo nesses casos.

3.4. Estado do Rio de Janeiro

A Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, considerando o pedido formulado pelo Sindicato da Indústria Cervejeira - SINDICERV, baixou uma resolução estabelecendo que o contribuinte substituto *poderá* recolher o ICMS com base nos *preços sugeridos* por aquela entidade representativa.

Os preços, únicos para cada tipo de embalagem do produto, representam, conforme dita resolução, a média ponderada dos preços ao consumidor, coletados mediante levantamento efetuado "*nos termos do Art. 8º, § 4º, da LC n.º 87/96 e do Art. 22, § 2º da Lei estadual n.º 2.657/96*".

A mesma resolução estabelece que o procedimento com base naqueles *preços sugeridos* é opcional, ficando condicionado à manifestação do contribuinte substituto, mediante termo de acordo firmado com a Secretaria da Fazenda. Na hipótese de não ocorrer a assinatura do referido termo de acordo, aplica-se o Protocolo ICMS n.º 11/91 e legislação complementar. O valor da base de cálculo única assim encontrada foi de R\$ 1,15, a partir de 1º de março de 1998.

3.5. Estado de São Paulo

No Estado de São Paulo, a Portaria CAT n.º 2/98, da Secretaria da Fazenda, determinou que o ICMS fosse pago com base em preço pré-determinado para cada tipo de cerveja, obtido em pesquisa de mercado realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da USP, a pedido do SINDICERV. Tal como no Rio de Janeiro, o SINDICERV solicitou que a pesquisa determinasse um preço único para todas as marcas, o que resultou no valor de R\$ 1,10 para a garrafa de 600 ml de cerveja *pilsen*.

A partir da edição dessa Portaria, estabeleceu-se um contencioso entre algumas empresas e o fisco estadual, já que estas empresas, de

pequeno e médio porte se sentiram prejudicadas e ameaçadas nos seus direitos face ao que prescreve a própria lei paulista. Impugnaram, então, os seus termos, segundo uma delas *"em razão da inobservância à metodologia de cálculo estabelecida pela lei, o que comprometeu o resultado da pesquisa realizada e resultou na apuração de verdadeira 'pauta fiscal', relativamente aos preços dos produtos considerados"*.

O fato é que, como argumenta uma das empresas impugnantes, muito embora esse regime facilitador do recolhimento do ICMS opere em favor do Estado, a Administração não dispõe das técnicas para implementá-lo. Tanto é assim que a própria lei já trata de prever as possíveis técnicas alternativas a serem adotadas caso não seja possível implementar dita modalidade. É o que faz a Lei Complementar n.º 87/96, a partir da qual, editou-se a Lei Estadual n.º 9.794, de 30.09.97, que acrescentou o artigo 28-A à Lei n.º 6.374/89 (ambas do Estado de São Paulo).¹⁰

Do texto da Lei n.º 6.374/89 destaca-se que:

- a) o levantamento de preços para estabelecimento da margem será promovido pela Secretaria da Fazenda, ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor;
- b) quando promovido por entidade representativa, além de ter

¹⁰ A Lei paulista n.º 6.374/89, com a redação dada pela Lei n.º 9.794/97 determina: "Art. 28-A. O percentual de margem de valor agregado (...) será fixado pelo Poder Executivo com base em preços usualmente praticados no mercado obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores adotando-se a média ponderada dos preços coletados. § 1º No levantamento previsto no 'caput', que será promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, observar-se-á o que se segue:

(...)

8 - quando promovido por entidade representativa, deverá ser realizado ou confirmado por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado daquela entidade

(...)

§ 2º Na hipótese do item 8 do parágrafo anterior, concomitantemente com a margem de valor agregado poderá ser apurado o preço de venda a consumidor, hipótese em que será considerado como sugerido para os efeitos do § 7º do art. 28."

que ser realizado, ou confirmado, por instituto de pesquisa de reputação idônea, o cálculo da margem de valor agregado pode ser acompanhado da apuração do preço de venda a consumidor, hipótese em que este será considerado como sugerido.

Com respeito à Portaria expedida pela Secretaria da Fazenda de São Paulo, e tendo em vista o disposto na lei paulista, os já citados impugnantes concluíram que, tendo sido o levantamento de preços, promovido pelo SINDICERV, dever-se-ia ter apurado, primeiramente, a margem de valor agregado e, em segundo lugar, o preço de venda ao consumidor. No entanto, a referida Portaria só divulgou os preços de venda ao consumidor, alegadamente por não ter sido apurada a margem de valor agregado. Os preços, quando apurados por entidade representativa, de acordo com a lei paulista, serão considerados pelo fisco como *preços sugeridos* pelos fabricantes.

Na impugnação interposta ao procedimento adotado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo, contestou-se dois aspectos distintos: o primeiro diz respeito ao próprio conteúdo do ato administrativo praticado e o segundo concerne à forma de produção desse ato administrativo.

Com relação ao primeiro aspecto, salientou-se a discrepância da Portaria CAT n.º 02/98, que estabelece, na realidade, *uma pauta fiscal*, quando a competência legalmente outorgada ao Executivo estadual foi para a fixação de “*percentual de margem de valor agregado*” (e não para estimação do preço final). Isto, alega-se, levaria à invalidade do ato que expediu a Portaria, por ausência de fundamento legal.

No que se refere ao segundo aspecto, alega-se que *a forma, o método legalmente estabelecido de produção do conteúdo possível do ato administrativo em questão também não foi atendido*. Aponta-se que:

- a) apenas as duas maiores empresas produtoras forneceram os pesos necessários para as ponderações;
- b) diferentes critérios de ponderação foram utilizados para cada uma das duas empresas citadas;

c) houve reconhecimento por parte do Instituto que realizou a pesquisa de que “...o procedimento adotado pode não refletir exatamente o preço médio real...”;

d) foi utilizada média aritmética para as empresas que não forneceram pesos de ponderação.

4. O PREÇO MÉDIO ÚNICO COMO BASE DE CÁLCULO: REFLEXOS NA CONCORRÊNCIA

A adoção de um preço único como base de cálculo presumida implica, obviamente, que algumas empresas recolherão o imposto calculado sobre uma base de cálculo superior ao preço final por elas efetivamente praticado (o que é desvantajoso para elas), enquanto outras farão dito recolhimento sobre uma base de cálculo inferior ao seu preço final efetivo (o que é claramente uma vantagem), confirmando a lição da estatística elementar, segundo a qual, quanto maior o intervalo entre dois pontos, menor a representatividade da média simples entre eles.

Desse modo, para um produtor de cerveja que pratique preços inferiores ao preço médio (correspondente à base de cálculo presumida), o peso do tributo sobre seus preços ao consumidor será maior do que para uma empresa que pratique preços acima dessa média. Institucionaliza-se, assim, a regressividade tributária, em nome da maior facilidade operacional da arrecadação, em total descon sideração aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, princípios que consubstanciam o conceito de justiça no direito tributário.

Ora, o atendimento ao princípio da praticabilidade não pode prejudicar o contribuinte. Conforme Lima Gonçalves (*op. cit.*), “(...) o instrumento simplificador não serve para outra finalidade que não seja a de facilitar”. Segundo esse autor, “[a] afirmação parece óbvia, mas é ampla e ilimitadamente descon siderada. Facilitar não é alterar(...)”.

Por outro lado, sabe-se que o setor de fabricação de cerveja no Brasil caracteriza-se pela grande disparidade de capacidade produtiva e de estrutura de distribuição entre as maiores e as menores empresas. Neste setor, as empresas de menor porte, com menor participação nas vendas e sem poder de mercado, têm que praticar (e efetivamente praticam) pre-

ços menores para permanecer no mercado, como forma de compensar a menor popularidade que seus produtos gozam junto ao consumidor, decorrência principal de sua menor capacidade de custear campanhas de divulgação. O menor preço, por sua vez, só é possível graças à menor margem de lucros e aos menores custos de publicidade e *marketing* dessas empresas de menor porte, que entram, assim, num verdadeiro e perverso círculo vicioso que as mantém na periferia do mercado.

Em linguagem econômica, a estrutura do mercado brasileiro de cerveja pode ser caracterizada como um oligopólio diferenciado, tipo de estrutura em que a competição se dá predominantemente via diferenciação de produto, embora possa também ocorrer a concorrência em preços. Nesse tipo de mercado, ensina Possas (1985, p.187) que:

"[a] natureza das barreiras à entrada, que, por hipótese têm de estar presentes em qualquer tipo de oligopólio, não se prende neste caso a economias técnicas de escala e/ou indivisibilidades (nem tampouco ao volume mínimo de capital), mas sim às chamadas economias de escala de diferenciação, ligadas à persistência de hábitos e marcas e consequentemente ao elevado e prolongado volume de gastos necessários para conquistar uma faixa de mercado mínima que justifique o investimento."

Assim, conscientes da dificuldade de competir com as grandes empresas mediante diferenciação de produtos, as empresas de menor porte buscam conquistar mercado com preços menores que os das líderes. É fácil perceber, no entanto, que a eficácia dessa arma fica prejudicada pelos efeitos nefastos da forma de estabelecimento da base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária.

Assim, as administrações tributárias dos estados, ao adotarem como base de cálculo um preço médio único, sem distinção por marca ou produto, ainda que calculado via pesquisa de preço, ou aceitando, muitas vezes, a intermediação da entidade representativa do setor, o SINDICERV, como prevê a lei, podem estar, na verdade, contribuindo para inflacionar os preços. Dessa forma, estariam atendendo apenas aos interesses das empresas cuja posição no mercado lhes permitem praticar preços mais elevados sem maiores riscos de perda de participação, em detrimento

daquelas empresas que precisam praticar preços inferiores à base de cálculo presumida para permanecerem no mercado. Neste caso, o sistema de cobrança do ICMS subverte a ordem do mercado ao penalizar mais severamente quem pratica menor preço, contribuindo para frustrar os esforços de desenvolvimento e ganho de eficiência daquelas empresas de menor porte, além de representar verdadeiro estímulo à sonegação.

É claro que a previsão, em lei, de critérios para a fixação de média ponderada dos preços, conforme determina a LC 87/96 (art. 8º, § 4º), pode sanar o problema desde que sejam observadas as peculiaridades das principais categorias de produtores para a definição da metodologia de pesquisa e de cálculo. A disparidade de métodos utilizados pela pequena mas significativa amostra de políticas estaduais aqui analisada sugere que a adoção de critérios mais justos, que evitem ou minimizem distorções como as aqui comentadas, não é tarefa trivial.

Do ponto de vista da análise antitruste, essas distorções podem ser vistas como fator de redução da eficácia do mecanismo de concorrência via preços no mercado em tela e, ao mesmo tempo, fator que contribui para aumentar ainda mais a importância de estratégias de concorrência extra-preços, no caso, via domínio do sistema de distribuição, gastos em publicidade e *marketing*, aumento do número e dos tipos de produtos oferecidos *etc.*, elevando as barreiras à entrada e ao crescimento de concorrentes no setor.

Contudo, os defensores dessa sistemática simplificadora podem alegar que a legislação fiscal prevê formas de restituir recolhimentos feitos a maior.

É verdade! A própria Constituição Federal ao prever a substituição tributária (art. 150, § 7º) já assegurou o direito do contribuinte à *imediata e preferencial restituição, caso não se realize o fato gerador presumido*. Na prática, entretanto, sabe-se que essa forma de ajuste têm se revelado inócua, pois os dispositivos legais estaduais que regulamentam a restituição impõem condições e pré-requisitos — inconstitucionais, segundo alguns tributaristas — que inviabilizam sua utilização.

De fato, alguns estados têm regulamentos que não permitem a restituição do imposto pago a mais, e mesmo no caso daqueles em que a legislação prevê a restituição, esta, além de demorada, está sujeita à

anuência do fisco e a várias restrições no momento de compensar os valores com o ICMS devido.¹¹ Em alguns estados, no caso das cervejas que chegam ao varejo com preços maiores do que a base de cálculo presumida, o fisco sequer se atribui o direito de cobrar eventual diferença a menor, na hipótese de o valor real da operação ao consumidor final ser maior do que a base de cálculo adotada para fins de substituição tributária (cf. Greco, 1988, p. 101/2).

A existência de dificuldades para a obtenção do mandamento constitucional da *imediata e preferencial restituição* é evidenciada com a liminar recentemente concedida a uma distribuidora de bebidas do Distrito Federal pelo competente Tribunal de Justiça, com antecipação de tutela, dando direito à citada distribuidora de receber o montante equivalente a créditos de ICMS decorrentes de recolhimentos feitos a maior, retroativos a 1993, pelo fato de o preço de venda efetivo ter sido menor do que a base de cálculo presumida no sistema de substituição tributária.¹²

5. CONCLUSÃO

A forma de definição dos preços que vão servir como base de cálculo presumida para efeito de antecipação do ICMS, na substituição tributária, é citada por algumas cervejarias como evidência de que os dois maiores grupos empresariais do setor atuam em bloco, em defesa dos seus próprios interesses empresariais e em detrimento do mercado e da liberdade de ação das demais concorrentes.

São tão claras as distorções apontadas, e aqui resumidamente

¹¹ Por exemplo, o Regulamento do ICMS do Estado de Goiás (Decreto n.º 4.852/97, art. 42, inciso II) estabelece: "*formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído pode se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis aos tributos (...)*". Por outro lado, a Resolução SEF n.º 2.910/98 do Secretário da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, que dispõe sobre a base de cálculo da substituição tributária do ICMS nas operações com cerveja, chope e refrigerante, estabelece: "*Art. 3º O preço estabelecido nesta Resolução servirá como base de cálculo do ICMS para a retenção pelo contribuinte substituto, optante pelo sistema (...) sendo vedada qualquer compensação na hipótese de venda por preço inferior ou superior*".

¹² Cf. "Distribuidoras de bebidas recorrem à justiça para obter devolução de ICMS", *Gazeta Mercantil*, 06.10.98.

analisadas, que não se pode deixar de considerar como, no mínimo, complacente a atuação do Estado nesse aspecto particular da política tributária. Urge que os órgãos de defesa da concorrência atuem em conjunto com as autoridades fazendárias no sentido de corrigir tais distorções e de prevenir outros conflitos do gênero, a exemplo do que faz a Comissão Européia no tratamento e regulação dos chamados auxílios estatais.

Com efeito, embora o SINDICERV congregue cerca de 25 empresas fabricantes de cerveja, os dois grupos dominantes parecem ter confortável controle sobre as decisões do Sindicato, por razões facilmente compreensíveis: a estrutura societária desses grupos, formada por várias empresas fabricantes, lhes garante um total de 17 representantes ou 68% dos votos daquela assembléia.

Ao permitir que a entidade representativa do setor assuma o direito e o dever, que na verdade são de cada contribuinte, de fornecer informações e elementos para o cálculo da margem de comercialização, como prevê o § 4º, art. 8º da LC 87/96, o legislador inovou, positivamente, na medida em que, de modo pragmático, simplificou a arrecadação e disciplinou a atividade administrativa de fixação da base de cálculo, abrindo espaço para a participação da sociedade civil e dando legitimidade a essa prática tributária. Entretanto, esse mesmo legislador, como se procurou aqui demonstrar, não teve o mesmo cuidado com a proteção aos princípios de justiça tributária e da proteção à concorrência, dando ao ICMS incidente sobre a cerveja, impropriamente, características de tributo regressivo e indutor de concentração econômica, não apenas na fase de produção, mas também na etapa de distribuição e revenda.

Do que foi exposto não se pode concluir que o regime de substituição tributária do ICMS é ineficaz, inadequado ou injusto. Nem foi este o objetivo do presente trabalho. O que se procurou demonstrar é que os métodos utilizados por alguns estados, dentre os quais o Estado de São Paulo, para encontrar a base de cálculo presumida é falho e perverso, pois resulta em viés de grande importância para a concorrência no mercado brasileiro de cerveja, além de produzir efeitos inflacionários e estimuladores de sonegação fiscal.

A solução para tal problema passa, portanto, pelo aperfeiçoamento de tais métodos, para que eles reflitam a realidade do mercado

com o máximo de nitidez possível, tornando-os mais justos. A viabilidade de evoluir nesse sentido já foi demonstrada pelo fisco de alguns estados, que encontraram, cada um a seu modo, formas de aperfeiçoar os métodos por eles utilizados.

Porém, a dimensão concorrencial da matéria, de interesse e competência tanto dos Estados quanto da União,, certamente justifica a adoção de providências incisivas, de caráter disciplinador e orientador, por parte do Governo Federal, em substituição à atitude meramente passiva demonstrada até agora. O Governo central deve assumir o ônus de fiscalizar e monitorar, em sintonia com os Estados, os aspectos concorrenciais da política tributária, com o objetivo de estender também a esse campo de atuação a observância aos princípios basilares da Lei de Defesa da Concorrência (Lei n.º 8.884/94), tanto quanto dos princípios e procedimentos tributários estabelecidos na Lei Maior e na lei Complementar.

Merece destaque, ainda, a questão eminentemente legal relacionada ao cumprimento da disposição constitucional sobre a restituição do ICMS quando houver recolhimento a maior em decorrência dos preços efetivamente praticados terem sido inferiores à base de cálculo presumida. Nesse caso, a julgar por posições recentemente adotadas pela Justiça (*e.g.* Tribunal de Justiça do Distrito Federal), favorecendo pleitos de restituição, parece também haver a necessidade de que se estabeleça procedimentos a serem adotados por toda a Federação que viabilizem e facilitem o exercício desse direito, constitucionalmente assegurado.

Enfim, é certo que a LC 87/96 inaugurou uma nova fase na política tributária dos estados, dando continuidade ao processo de mudanças incrementais iniciado com a Constituição de 1988. Esta nova fase pressupõe mudanças nas relações entre o fisco e o contribuinte, requerendo deste último responsabilidade e participação maiores, ao mesmo tempo que exige do fisco um melhor aparelhamento material e humano e, principalmente, a observância cada vez mais rigorosa dos princípios tributários da capacidade contributiva e da isonomia tributária, bem como de princípios deles desdobrados, como os da progressividade (que não pode ser confundida com a simples proporcionalidade), o da personificação (consideração de condições individuais para o cálculo do imposto) e o da neutralidade (não interferência no mercado ou nos preços relativos).

Entretanto, é preciso lembrar que – sobretudo quando se fala numa iminente reforma tributária – o atendimento aos citados princípios requer também, e necessariamente, a consideração dos valores da livre concorrência e da livre iniciativa em todas as fases da política tributária, como única forma de tornar os tributos em questão cada vez mais justos e neutros também do ponto de vista concorrencial, transferindo para o contribuinte os benefícios dessas verdadeiras conquistas do moderno direito econômico e buscando construir uma sociedade livre, justa e solidária, objetivo fundamental da República, consagrado na Carta de 1988.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense., 1990. Vol. III.

DUE, John F. *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento*, São Paulo: Perspectiva, 1974 (Coleção Debates).

LIMA GONÇALVES, J. A. **ICMS: Substituição Tributária; Base de Cálculo; Lei Complementar n.º 87/96; Preço de venda sugerido; Admissibilidade perante as leis tributárias e de defesa do consumidor**. *Revista de Direito Tributário* (RDT), n. 68, Instituto Geraldo Ataliba/IDEPE/IBET, Malheiros.

SP quer arrecadar mais ICMS sobre cerveja. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 28 fev., 01 e 02 mar 1998.

STF deve definir correção de ICMS. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 18, 19 e 20 set. 1998, p. A-11

TJ cassa liminares de distribuidoras. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 01 out. 1998, p. A-10.

DISTRIBUIDORAS de bebidas recorrem à Justiça para obter devolução de ICMS. **Gazeta Mercantil**, 06 out. 1998. p. A-1 e A-6.

GRECO, M. A. *Substituição Tributária - ICMS*. Ed. IOB, 1998.

MACHADO, H. de B. *A Substituição Tributária no ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário* (RDDT) n. 26, nov. 1997.

- . *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- POSSAS, M. L. *As Estruturas de Mercado em Oligopólio*. São Paulo: HUCITEC, 1985.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. *Constituição*: 1988: Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n.º 1/92 a 16/97 e Emendas Constitucionais de Revisão n.º 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1997.

–. *Lei Complementar n.º 87/96*.

ESTADO de Goiás. *Decreto n.º 4.852/97*.

ESTADO do Rio de Janeiro. Secretaria de Fazenda. *Resolução n.º 2.910/98*.

ESTADO de São Paulo. *Lei n.º 6.374/89*.

–. *Lei n.º 9.794/97*.

–. Secretaria de Fazenda. *Portaria CAT n.º 2/98*.