ICM E ICMS NAS CADEIAS AGROINDUSTRIAIS: Um Estudo da Legislação Paulista[1]

Regina Helena Varella Petti[2]

RESUMO

Este trabalho descreve a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicações (ICMS); desde sua criação, na reforma tributária de 1967, até 1995; sobre a agropecuária paulista, compreendendo as cadeias produtivas desde seus insumos até o consumo final e o seu uso como instrumento de política. Mostrou-se que a descrição e análise de alíquotas e princípios legais é insuficiente para avaliar a carga tributária do imposto sobre valor adicionado, dado que há reduções de base de cálculo, diferimentos e transferências de créditos, compondo ampla e complexa legislação que acaba gerando desinformação e injustiça fiscal.

Palavras-chave: *ICM no agronegócio, ICMS no agronegócio, tributação na cadeia agro-industrial, imposto sobre valor adicionado.*

[1]Texto baseado na dissertação de mestrado (PETTI, 1993). Agradecimentos aos Professores Renato Maluf e Nelson G. Delgado a orientação na dissertação, ao Professor Fabrício de Oliveira as indicações bibliográficas e ao Dr. Antonio Ambrosio Amaro a revisão do texto da dissertação.

[2]Engenheiro Agrônomo, MS, Pesquisador Científico do Instituto de Economia Agrícola.

VAT IN AGROINDUSTRIAL CHAINS: A Study of Legislation in Sao Paulo State

SUMMARY

This paper describes the value added sales tax and the value added sales and services tax (ICM and ICMS) incidence on the agribusiness and cattle raising sectors in São Paulo State, Brazil - as from the tax introduction until 1995, including the taxation reform of 1967. Aspects of the productive chains, from suppliers to final consumers as well as the use of this tax as a political tool are discussed. It was showed that the description and the analysis of aliquots and legal principles are not sufficient to establish the real tax burden of the added value owing to reductions on the base of calculations, delays and credit transfers. These make up an extensive and complex legislation that finally generates misinformation and fiscal injustice.

Key-words: *agribusiness value added tax (ICM), agribusiness value added sales and services tax, (ICMS), taxation levied on the agroindustrial chain, vat.*

1 - INTRODUÇÃO

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC 175/95) que altera o Sistema Tributário, em tramitação no Congresso Nacional, enfoca questões que têm sido objeto de constantes mudanças na legislação desde o início da vigência do imposto sobre valor adicionado no Brasil. Várias dessas questões estão relacionadas ao *agribusiness*.

Os princípios econômicos que justificam as medidas propostas estão presentes desde a reforma tributária de 1965/67, mas dificuldades políticas e operacionais têm impedido sua aprovação de forma eficaz, tornando a legislação vasta e complexa.

Este trabalho apresenta a evolução das medidas legais, desde a criação em 1967, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), atualmente também sobre serviços de transporte interestadual e comunicações (ICMS), até 1995. Realizou-se um levantamento exaustivo da legislação pertinente, sendo que, em primeiro lugar traçou-se as principais características determinadas pelas Constituições do período e pelas leis complementares e, posteriormente, incluiu-se leis e atos complementares federais, convênios interestaduais e a legislação do Estado de São Paulo na forma de leis, decretos e resoluções. A elevada quantidade de medidas legais utilizadas para este estudo deve-se, em primeiro lugar, ao fato do ICMS ser um imposto estadual submetido a convênios interestaduais[3] (que para vigorarem dependem de decretos estaduais que os ratifiquem e regulamentem) e a determinações legais de âmbito federal[4] e, em segundo lugar, à curta vigência de algumas medidas que, mesmo tendo vigorado por todo o período, o foram através de legislação renovável em períodos menores que um ano. A metodologia do levantamento

[3]Regulados pela Lei Complementar 24/75. São aprovados apenas através de unanimidade entre as unidades da Federação.

[4]Até 1988, determinações legais federais podiam determinar isenções de tributos da competência estadual.

está descrito no item 2.

No item 3 a seletividade do imposto é abordada através da diferenciação da isenção concedida aos produtos hortifrutigranjeiros e da redução de alíquota para produtos da cesta básica permitida pela Constituição Federal de 1988 (CF-88). Mostra-se que a isenção de produtos hortifrutícolas, na verdade, deveu-se mais a aspectos administrativos relacionados ao tipo de equipamento de comercialização e à perecibilidade desses produtos do que a um objetivo social. De ordem administrativa são, também, as razões dos diferimentos do pagamento de ICM/ICMS pelos produtores agropecuários, que são numerosos, dispersos e, em sua grande maioria[5], classificados como pessoas físicas.

A desoneração de bens de capital é abordada apenas no que se refere às máquinas e equipamentos agropecuários, dentro do item 4, *insumos agropecuários*.

O estudo da legislação mostrou que houve uma coordenação da legislação do ICM/ICMS com algumas políticas federais, que é explicada no item 5. Constatou-se que a incidência do ICM sobre importações foi coordenada com a política industrial federal, refletindo em investimentos no Estado de São Paulo, sem a necessidade de medidas específicas que visassem a instalação de plantas industriais, características nos demais estados. Ao contrário, como a indústria é importante base de arrecadação para São Paulo, a disposição de desonerar produtos menos processados é relativamente maior que a de desonerar produtos industrializados. Outro objetivo que as medidas legais buscaram foi o de reduzir o imposto de forma coordenada a medidas de estabilização. Nesse item aborda-se, ainda, a incidência do imposto sobre exportações.

2 - MATERIAL E MÉTODO

Esse trabalho é resultado de um levantamento de toda a legislação específica do ICM/ICMS do período de 1967 a 1992, relativa ao agronegócio. As medidas legais foram classificadas segundo os princípios de finanças públicas e segundo as funções extra-fiscais que poderiam cumprir.

Nesse sentido, testaram-se duas hipóteses: a primeira, que a legislação do ICM/ICMS foi utilizada com objetivos extra-fiscais de natureza redistributiva e de estabilização (pleno emprego, estabilidade no nível de preços, melhora na balança de pagamentos e controle da taxa de crescimento, descritas por LONGO, 1984) e a segunda, que abordar apenas as alíquotas e princípios legais é insuficiente para se medir a carga fiscal.

Partiu-se das Constituições Federais que ‘‘moldam’’ o sistema tributário nacional quanto às competências, base de cálculo e princípios gerais. Levantou-se as medidas legais federais relativas ao agronegócio de 1967 a 1992: leis complementares, atos complementares, decretos-lei e leis. Além do Código Tributário Nacional, as medidas legais federais foram especialmente importantes antes da Constituição Federal de 1988 (CF-88), que restringiu o poder da União de legislar sobre tributos estaduais.

Estudaram-se os Convênios Interestaduais, verificando as alterações legais geradas a nível do Estado de São Paulo. Finalmente, estudou-se a legislação do Estado de São Paulo de 1967 a 1995, partindo-se das leis que

[5]Também coerente com o critério de justiça fiscal na mesma linha da desoneração do artesanato.

criaram o ICM e o ICMS e geraram seus respectivos regulamentos (RICM e RICMS), sistematizou-se as demais leis, decretos e resoluções.

A partir desse levantamento, dividiram-se as medidas em quatro grupos: relacionadas a insumos agropecuários, a gêneros de primeira necessidade, a medidas administrativas e a medidas de coordenação com a política federal. Esses quatro grupos são adequados à análise da primeira hipótese, por viabilizarem o aprofundamento das questões abordadas por LONGO (1988) e por mostrarem que o ICM e o ICMS cumpriram funções típicas de política do Governo Federal (contradizendo SILVA e SILVA, 1974a). Dentro de cada grupo as medidas legais foram organizadas cronologicamente, verificando-se seu período de vigência e, com este material, realizou-se uma periodização tendo como referência básica a avaliação das evoluções e continuidades ocorridas após a promulgação da Constituição Federal de 1988, isto é, do ICMS em relação ao ICM.

3 - GÊNEROS DE PRIMEIRA NECESSIDADE

A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda designada em 1963 para elaborar um anteprojeto da reforma tributária foi responsável por premissas básicas do sistema tributário nacional que vigoram até hoje. Este anteprojeto gerou a Emenda Constitucional (EC) nº18, de 1º de dezembro de 1965 quase na íntegra, emenda esta que caracterizou a reforma tributária de 1965/67 e foi mantida no capítulo do Sistema Tributário Nacional em 1969.

Criou o ICM em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)[6], visando resolver dois problemas básicos característicos do IVC: a incidência em cascata e a guerra fiscal entre as unidades da federação. Para resolver o primeiro problema, o ICM incidiria sobre o valor adicionado. Para acabar com a guerra fiscal, concebeu-se o ICM como um imposto neutro, não seletivo, de alíquota uniforme, com o objetivo de arrecadação e não de ser um instrumento de política. Para isso a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda previa restrições aos estados no estabelecimento de desonerações.

Porém, logo na aprovação da EC nº18 houve desoneração das vendas a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade[7].

[6]Herdando deste a não incidência sobre a primeira operação do pequeno produtor devido a dificuldades de cobrança e fiscalização que elevam os custos dessas operações.

[7]A Comissão da Reforma de 1965 foi contra, pois era de parecer que a Constituição deveria se ater aos princípios gerais do imposto. Essa imunidade vigorou apenas até 1969 e exemplifica as dificuldades na composição de interesses relativos a um imposto que compete a estados cujas estruturas produtivas e sociais são muito diferenciadas gerando, portanto, interesses bastante distintos. Houve outras desonerações: em 1967 os Atos Complementares 34 e 36 (de 30/01/67 e 13/03/67, respectivamente) restringiam a incidência sobre bens produzidos em estabelecimentos financiados com recursos externos de longo prazo e sobre bens de capi-

O princípio da seletividade era característico do Imposto sobre Consumo (IC), que não incidia sobre os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico e que foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)[8], o qual, apesar de manter o princípio da seletividade, passou a incidir sobre produtos com maior valor adicionado pelo processamento e acondicionamento. Isto é, produtos alimentares antes imunes, apenas com o acondicionamento, passaram a ser tributados (Tabela 1).

Ou seja, o ICM, apesar de ter sido concebido como um imposto não seletivo, portanto neutro, vigorou entre 1967 e 1969 com a exclusão de gêneros de primeira necessidade de sua base de cálculo. Porém, comparando-se a relação de produtos imunes ao IC e ao ICM entre 1967/69, nota-se que apenas os produtos comercializados em equipamentos dispersos mantiveram a imunidade (Tabela 1).

As saídas imunes do ICM foram as de aves, ovos, hortaliças, verduras e frutas frescas nacionais em seu estado natural, para alimentação própria ou da família[9] e as saídas no varejo de carnes de bovino, suíno, caprino, ovino e de coelho, diretamente ao consumidor[10]. Note-se que não estão incluídos os abatedores e frigoríficos, equipamentos que viabilizam a arrecadação.

Apesar de a Emenda Constitucional nº1, de 17/10/1969, acabar com a imunidade, estes produtos foram alvo de política diferenciada durante todo o período estudado, muito mais por razões de caráter administrativo que por razões sociais, como se verá no item 3.1.

Uma política voltada para produtos da cesta básica foi estabelecida apenas a partir da seletividade autorizada pela CF-88. Porém, no processo de definição dos produtos que constituiriam tal cesta, não foram discutidos os princípios que norteariam tal definição, se o seu peso atual nos gastos populares ou se de acordo com a sua importância nutricional. Não tem havido, também, avaliações quanto à efetividade desse tipo de medida. No item 3.2 mostra-se as diferentes relações de produtos estabelecidas pelos vários estados da federação.

3.1 - Produtos Perecíveis e/ou de Elevado Custo de Fiscalização

O Poder Executivo do Estado de São Paulo relacionou, para fins de imunidade, entre 1967/69, hortaliças, verduras, aves e frutas[11]. Porém, es-

tal. Neste mesmo ano, convênios entre os Estados do Nordeste, estabeleciam benefícios fiscais às indústrias, ao artesanato local e obras de arte vendidas pelo próprio autor (Convênios de Salvador, de 22/11/67 e de Fortaleza, de 22/02/67). Note-se que a forma de resolução dos conflitos entre os estados concebida pela reforma tributária de 1965/67 era a alíquota uniforme e, para isso, restringia-se a autonomia destes, mas o próprio poder central aprovou medidas que corroíam a base tributária. Em junho de 1967, os estados da Região Centro-Sul já levantavam preocupações com a queda na arrecadação devida aos sucessivos atos complementares e decretos leis que retiravam parcela considerável da arrecadação (firmaram o Convênio de Cuiabá, de 07/06/1967, cuja tônica foi limitar as isenções e outros benefícios fiscais. A última medida que havia causado polêmica fôra a concessão de crédito presumido nas operações com leite), vide também CLEOFAS, 1967 e CONSTITUIÇÃO, 1988.

[8]Em 1965, pela Emenda Constitucional nº 18.

[9]Convênio do Rio de Janeiro, de 27/02/67.

[10]Acrescentadas pelo VI Convênio do Rio de Janeiro, de 03/07/69, que autoriza os estados do Centro-Sul a isentar as saídas do estabelecimento varejista e reduzir a base de cálculo nas saídas do estabelecimento abatedor em 15%.

[11]Os convênios realizados pelos demais estados não foram muito mais abrangentes. O Conv. de Fortaleza, de 22/02/67, estabeleceu para os estados do nordeste além das hortaliças, aves

tes produtos foram objeto de uma política própria autorizada por convênios interestaduais e independe da imunidade estabelecida pela CF. Avalia-se que esta política esteja relacionada com a não realização de escrituração fiscal e a dispersão dos agentes envolvidos e com a perecibilidade dos produtos.

A seguir relacionam-se as razões que embasam essa afirmação:

1 - A partir da Emenda Constitucional nº1, de 17/10/69, a não incidência deixa de ser estabelecida em nível constitucional, porém isso não afetou a legislação estadual, porque já havia uma política para estes produtos autorizada por convênios interestaduais e desvinculada da imunidade constitucional.

2 - No regulamento do ICM (RICM) deixam de constar no Artigo 4º, que relaciona as imunidades,

e ovos, as frutas regionais, inhame, aipim ou macaxeira, batata-doce, leite, peixe fresco e rapadura. O Conv. do Amazonas, de 16/05/68, assinado pelos estados da Amazônia, já isenta todo o ciclo de produção e comercialização de uma relação de produtos bem próxima aos definidos pelo convênio de Fortaleza, restringindo apenas o grupo de hortaliça para legumes, excetuando inhame e incluindo farinha de mandioca, carne vacum, de caprino e suíno, carvão e lenha, esta relação vigorou até o Conv. ICM 21, de 15/06/76.

TABELA 1 - Comparação entre as Alíquotas Incidentes sobre os Gêneros de Primeira Necessidade Definidos pela Legislação do IC, IPI, ICM e ICMS[1]

Produtos	IC 1948	IPI 1967	ICM 1967-69	ICMS 1993
Carne fresca de qualquer animal, ao consumidor	i	i	saída do varejista: i	reduzida
charque e outras carnes salgadas, inclusive peixe	i	i, se acondicionado 4%	normal	charque reduzida
frutas e hortaliças frescas	i	i	i	i
leite	i	i	i	i
leite condensado, queijos, manteiga e requeijão	i	i, se acondicionado 4%	normal	normal
queijo minas	i	i	normal	normal
arroz	i	i	normal	reduzida
farinha mandioca	i	i, se acondicionado paga	normal	reduzida
farinha trigo	i	i	normal	reduzida
aveia	i	i, acondicionado 4%	normal	normal
farinha milho ou milho	i	i	normal	normal
lingüiça, toucinho, a granel	i	i	normal	normal
açúcar, exceto refinado	i	i	normal	normal
mate	i	i, se acondicionado 8%	normal	normal
chocolate em pó	i	10%	normal	normal
doces, inclusive acondicionados	i	pães: i, se acondicionado paga	normal	normal
macarrão, talharim	normal	i, se acondicionada 5%	normal	reduzida

i = imunidade, isenção ou alíquota 0.

IC = Imposto sobre Consumo, substituído pelo IPI, em 1965.

[1]Lei 494/48 (IC), Decreto 61.514/67 (regulamento do IPI), Decreto Estadual 47.812/67 e VI Conv. RJ (ICM) e RICMS/93 (ICMS). São dados pontuais, não foi verificado o tempo em que vigoraram.

Fonte: BOBBIO, 1948, 1967a, 1967b e RICMS/93.

passando para o Artigo 5º[12], que relaciona as isenções, ainda antes da mudança constitucional[13].

3 - Estes produtos não são a principal fonte de calorias e proteínas (TASCO, 1991:12). São dez

os produtos que respondem por 80% da

[12]Decreto 51.345, de 31/01/69.

[13]A mudança na legislação estadual anterior à federal indica que o Estado de São Paulo antecipou-se à mudança constitucional, indicando o apoio à medida federal. Recentemente, o Conv. ICMS 83/92, relativo à redução de alíquota da cesta básica foi antecedido por alterações na legislação de alguns Estados, o que pressionou a assinatura de tal Convênio, dada que a redução de alíquota apenas nestes estados mobilizou mais o setor produtivo e dada a situação de inconstitucionalidade.

cesta calórica: arroz, feijão, pão, óleo, macarrão, açúcar, leite, ovos, frango e carne, sendo que, tirando-se o óleo e o açúcar, que perfazem 83%, em média, do total de proteínas consumidas (TASCO, 1991). Portanto, a definição desses dez produtos para uma política de incentivo ao setor seria mais coerente que o estabelecimento de apenas produtos *in natura*, pois os estratos de renda maior consomem relativamente mais produtos *in natura* e conservados e menos produtos semi-elaborados.

Uma relação de produtos essenciais para habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica foi definida pela Lei 494, de 26/11/48, para fins de isenção do IC. Note-se que este imposto foi substituído pelo IPI, o que significa que, da relação estabelecida, os produtos industrializados ou acondicionados passaram a pertencer ao campo de incidência do IPI (Tabela 1). Passam a ser tributados aqueles produtos que são comercializados embalados e os produtos comercializados a granel continuaram imunes.

Portanto, havia uma pauta de produtos de primeira necessidade antes da Emenda Constitucional nº18/67, que não foi considerada para fins da imunidade aos gêneros de primeira necessidade.

4 - Os produtos isentos devido à imunidade constitucional, o eram apenas nas saídas ao consumidor (Convênio do Rio de Janeiro), enquanto o Convênio de Cuiabá, de 07/06/67, já dava início a um tratamento especial a partir da primeira operação com o produtor rural, através de créditos presumidos[14]. Isto é, já refletia um tratamento relacionado com os equipamentos de comercialização.

5 - Estes produtos (carnes, frutas e verduras) têm um sistema de comercialização disperso (Tabela 2).

Essa política própria para os hortifrutícolas (que incluiu granjeiros em grande parte do período) envolve diferimentos, reduções de base de cálculo, reduções de alíquota e isenções estabelecidos conforme o destino do produto, perdurou por todo o período estudado (ICM e ICMS), tendo sido estabelecida logo no início da vigência do ICM. Contraditoriamente, a legislação referente a estes produtos era renovada em períodos inferiores a um ano.

Verificando-se todos os convênios e decretos estaduais referentes a este grupo de produtos, concluiu-se que foram isentas, basicamente, nas saídas sem processamento. Os produtos cárneos não obtiveram isenção total, dado que os abatedouros, normalmente em pequeno número e muitas vezes controlados pelo poder municipal ou pertencentes a empresas de maior porte, viabilizam o recolhimento do imposto. De uma forma geral, paga-se nas saídas para industrialização, onde o recolhimento é bastante eficiente, isto é, de fácil arrecadação e fiscalização.

Porém, não se esperam mudanças com o deslocamento de parte da comercialização de produtos perecíveis para os supermercados, equipamento que permite maior eficiência na arrecadação, pois tem-se constatado que os incentivos fiscais, uma vez concedidos, tendem a permanecer. Soma-se a isto o fato de tratar-se de produtos alimentares que fornecem indispensáveis vitaminas e sais minerais, apesar de serem necessárias em doses mínimas diárias (TASCO, 1991).

A isenção dos produtos hortifru-

[14]O Convênio de Cuiabá, de 1967, aprovado pelo Decreto 48.149, de 28/06/67, em São Paulo, autorizou a concessão de crédito presumido a esses produtos de até 70%. Os convênios posteriores autorizaram a isenção.

tícolas, por um lado, abarca produtos importantes no custo da cesta básica (cebola, batata, mandioca, tomate, cenoura, alface, repolho, laranja, banana nanica e alho[15]) e, por outro lado, engloba produtos que possuem grande diferenciação em termos de qualidade e diversidade, podendo chegar a grande sofisticação e preços elevados, como ocorre com algumas frutas, hortaliças e produtos não típicos de consumo popular, como cogumelos e flores.

Conclui-se neste item que a política de isenção aos hortifrutícolas não foi adotada por motivação de ordem social, apesar desse tipo de argumentação ser usado para legitimá-la. Por questões administrativas isenta-se, inclusive, alguns produtos característicos do consumo da população de renda mais elevada. A maior participação dos supermercados na comercialização desses produtos, talvez viabilize a cobrança do imposto sobre produtos mais sofisticados, pelo menos em nível de varejo.

3.2 - Cesta Básica e outros Itens de Despesa

Após o Decreto Estadual nº47.763/67, que definiu os produtos imunes segundo a Emenda Constitucional nº18, só se encontra alguma determinação legal estadual relativa aos gêneros de primeira necessidade após a CF-88, que autorizou

[15]Responderam por 29,41 e 19,68% do valor da cesta no município de São Paulo, em agosto de 1990 e de 1991, respectivamente, segundo pesquisa da Coordenadoria de Abastecimento (Cab/SAA)(TASCO,1991: 18).

TABELA 2 - Participação dos Equipamentos no Comércio Varejista, Cidade de São Paulo, 1971/72 e 1981/82

(em %)

Produto	Açougue		Empório		Feira-livre	
	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82
Arroz (pacote)	-	-	16	13	6	4
Feijão (pacote)	-	-	12	9	4	6
Carne bovina	76	77	-	-	-	-
Carne de porco	76	73	-	-	-	-
Frango limpo	29	27	-	-	27	32
Ovos	-	-	22	8	48	26
Farinha de mandioca	-	-	38	14	13	10
Farinha de milho	-	-	33	9	12	6
Farinha de trigo	-	-	30	6	14	1
Fubá mimoso	-	-	34	13	14	6
Macarrão	-	-	30	11	15	3
Laranja	-	-	-	-	83	93
Abóbora	-	-	-	-	83	88
Alface crespa	-	-	-	-	83	87
Batata	-	-	22	5	47	71
Cebola	-	-	24	6	45	61
Cenoura	-	-	-	-	83	86
Óleo de soja	-	-	29	9	15	2

Produto	Quitanda		Supermercado	
	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82
Arroz (pacote)	-	-	78	83
Feijão (pacote)	-	-	84	85
Carne bovina	-	-	24	23
Carne de porco	-	-	24	27
Frango limpo	-	-	44	41
Ovos	4	5	26	61
Farinha mandioca	-	-	49	76
Farinha de milho	-	-	55	85
Farinha de trigo	-	-	56	93
Fubá mimoso	-	-	52	81
Macarrão	-	-	55	86
Laranja	7	3	10	4
Abóbora	6	4	11	8
Alface crespa	8	7	9	6
Batata	2	3	29	21
Cebola	3	4	28	29
Cenoura	6	4	11	10
Óleo de soja	-	-	56	89

Fonte: SUEYOSHI, 1985, a partir de dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 1971/72 e 1981/82, da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE).

a seletividade do imposto.

Assim, a lei estadual que instituiu o ICMS (Lei 6.374, de 01/03/89) estabeleceu para São Paulo a alíquota de 12% para os seguintes produtos: arroz, feijão, farinha de mandioca, carnes[16], charque[17] e pão. Esta é uma medida da alçada estadual, para a qual não foram precisos convênios prévios, pois a CF-88 dá autonomia aos estados para estabelecer alíquotas diferenciadas (mínima de 12%)[18].

Em 1991, o Governo Fleury, em apoio aos produtores, posicionou-se, através da Secretaria da Agricultura do Estado de São Paulo, a favor da isenção do ICMS sobre produtos da cesta básica e sobre insumos agrícolas, levando sua posição ao Conselho de Política Fazendária (CONFAZ). No entanto, não se obteve consenso que permitisse essa isenção e os governos de São Paulo e do Paraná reduziram, à revelia, a base de cálculo de tais produtos, resultando numa alíquota de 7%, a mesma cobrada nas operações interestaduais realizadas com o Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Além de São Paulo e Paraná, Mato Grosso do Sul[19] antecipou-se ao CONFAZ, estabelecendo medida inconstitucional, até que o Convênio 83/92, de 31/07/92, autorizou a redução da alíquota para 7%, sendo que os produtos a serem beneficiados são definidos pelos estados.

São Paulo definiu os mesmos produtos que haviam sido relacionados para aplicação da alíquota de 12%, em 1989. Após o Convênio 83/92, ampliou a relação, incluindo massas alimentícias, mortadela, salsicha e sardinha enlatada.[20] Apesar da relação estar próxima de produtos que comporiam uma cesta básica, o óleo de soja e o açúcar foram incluídos apenas recentemente e por tempo limitado, dada a importância desses produtos na arrecadação do Estado de São Paulo[21].

Outros estados, como Minas Gerais e Rio de Janeiro, definiram os produtos que compõem as respectivas cestas básicas somente após o Convênio 83/92, de 31/07/92. Minas Gerais estabeleceu uma lista bastante enxuta, com 7 produtos, e o Rio de Janeiro uma relação extensa. Alguns estados relacionaram produtos não alimentícios, como o Paraná, que incluiu tijolo, telha, tubo e manilha, e Mato Grosso, que incluiu sabão e aprofundou ainda mais a seletividade, estabelecendo um outro conjunto de produtos, com alíquota de 12% (Tabela 3).

Nota-se que a definição de uma cesta básica incluindo produtos não alimentares tem antecedentes no Decreto 494, de 26/11/48, que relacionou produtos para a habitação, vestuário e alimentação para fins de não incidência do IC, antecessor do IPI (Tabela 4).

A escolha de produtos que cada estado definiu como cesta básica pode ser entendida por outros critérios que

[16]Artigo 34. Carnes inclui aves, coelhos e gado bovino, suíno, caprino e ovino, sendo que a Lei 6.556, de 30/11/89, incluiu as operações com estes animais vivos e a farinha de mandioca.

[17]Incluído pela Lei 7.003, de 27/12/90.

[18]O RICMS de São Paulo estabeleceu a alíquota básica de 17% (anualmente elevada para 18%), a mínima de 12% e a maior de 25% para produtos supérfluos.

[19]Decreto Estadual/MS 6.383, de 06/03/92.

[20]Item 10, Anexo II, Tabela II do RICMS/SP.

[21]Além dos estados constantes da Tabela 4, Santa Catarina e Rio Grande do Sul incluíram o açúcar (PILON, 1992).

vão além da sua importância enquanto gênero de primeira necessidade. Um deles é o montante de receita que cada estado estaria disposto a renunciar ao reduzir a alíquota. Por esse critério pode-se entender a não inclusão do óleo de soja e açúcar pelo Estado de São Paulo e a amplitude da relação estabelecida pelo Rio de Janeiro, onde os produtos agrícolas não são responsáveis por parcela significativa da arrecadação.

Outro critério relaciona-se aos hábitos de consumo, enquadrando-se neste critério a erva-mate no Rio Grande do Sul. Um terceiro critério é dado pela própria pulverização da estrutura de comercialização e produção, como é o caso de carnes, hortaliças e animais vivos, conforme já mencionado (Tabela 2)[22].

Durante o processo descrito de redução do ICMS sobre produtos da cesta básica, houve, pri-

[22]O Estado de Mato Grosso do Sul incluiu, em sua relação, produtos cuja isenção é permitida por convênios ICMS (batata, cebola, leite cru ou pasteurizado, frutas frescas e ovos).

TABELA 3 - Cesta Básica Definida por Alguns Estados para Fins de Redução de Base de Cálculo Permitida pelo Convênio 83/92

(em %)

Produto	São Paulo[1]	Mato Grosso do Sul	Minas Gerais	Paraná	Rio de Janeiro
Arroz	7	7	12	7	7
Ave[2]	7	7	12	vivas	7
Café	7	12	7		7
Coelho[2]	7				7
Feijão	7	7	12	7	7
Farinha de mandioca	7	7	12	7	7
Charque	7		12		7
Gado bovino, suíno, caprino ou ovino[2]	7	exceto ovino	12		7
Macarrão	7	12		7	7
Mortadela	7				7
Salsicha	7				7
Sardinha enlatada	7	12			7
Farinha de trigo	7	12	7[3]	7	7
Açúcar	7	7	7[4]	7	7
Banha de porco		7		7	
Farinha de milho e fubá		7	12	7	
Margarina e mel		7		7	
Manteiga		12	7	7	
Óleo de soja	7	7	7[5]	7[6]	7
Pão	12	12			7
Peixes		7	12	7	
Rapadura			7		
Sal	12	7	7	7	7
Vinagre	7	7		7	
Erva-mate		12		7	
Sabão em barra		12			
Tijolo, telha, tubo e manilha				7	

[1]São Paulo incluiu, ainda o leite longa vida (Decreto-SP 40.266/95).
[2]Animal em pé e produto resultante de seu abate.
[3]Embalagem até 2kg.
[4]Embalagem até 5kg.
[5]Inclui óleos de milho, arroz, girassol e algodão em embalagens até 1 litro.
[6]Inclui óleo de milho.

Fonte: PETTI, 1993, incorporando-se apenas a alíquota de 7% para café, açúcar e óleo de soja aprovada pelo Decreto-SP 40.266, de 11/08/95.

TABELA 4 - Alguns Produtos Imunes da Incidência do IC - Considerados como Indispensáveis para Habitação, Vestuário, Alimentação e Tratamento Médico das Pessoas de Restrita Capacidade Econômica

1 - HABITAÇÃO
I - telhas e tijolos apenas umedecidos e cozidos, não prensados
III - areia, cal
V - fossas cépticas
X - talher até um preço determinado
XI - berços...
2 - VESTUÁRIO
I - tecidos até um preço determinado
III - chapéus até um preço
IV - calçado popular até um limite de preço
3 - ALIMENTAÇÃO
I - carne verde ou fresca de qualquer animal, assim vendida ao consumidor
II - charque e outras carnes salgadas, inclusive de peixe a granel
III - frutas e hortaliças frescas, leite fresco ou conservado, condensado ou em pó, manteiga de leite, queijo e requeijão.
IV - arroz, farinha de mandioca, trigo, aveia e o milho em grão moído ou feito farinha
V - lingüiça, toucinho, chouriço, morcela, línguas secas ou defumadas, quando a granel
VI - açúcar de qualquer qualidade, exceto o refinado ou em tablete
VII - mate e chocolate em pó
VIII - doces chamados de confeitaria e os que forem acondicionados em recipientes de metal, madeira e papelão ou qualquer outra matéria
4 - TRATAMENTO MÉDICO

Fonte: Lei 494, de 26/11/48, nos termos do Artigo 15, § 1º da Constituição Federal.

meiramente uma resistência de outros estados, especialmente em relação aos produtos agrícolas. No entanto, quando essa foi autorizada pelo Convênio 83/92, as indústrias de óleo e de açúcar de São Paulo passaram a pressionar o Estado pela redução da base de cálculo, ameaçando instalar suas plantas nos estados que já tinham concedido tal benefício.

Seja como for, a decisão de estabelecer uma pauta de produtos a serem isentos realmente baseada em sua importância no consumo das classes de menor renda, passa inevitavelmente por produtos mais elaborados. A recente inclusão de óleo de soja, açúcar, leite longa vida e café na cesta básica de São Paulo[23], estabelecida inicialmente por apenas três meses, é apresentada com o argumento de se reduzir preços desses produtos, vinculou-se, na verdade, ao aumento de arrecadação pela queda na sonegação, segundo informação da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

[23]Decreto 40.266, de 11 de agosto de 1995.

Também a alimentação fora do domicílio[24] poderia ser, em função de seu crescimento, considerada como gênero de primeira necessidade. Neste sentido, o Convênio ICMS 09/93, de 30/04/93 (DIÁRIO, 1993:5955), permite redução de base de cálculo em 30% no fornecimento de refeições "promovidas por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas", excetuando-se o fornecimento de bebidas. No entanto, o fornecimento de refeições por estabelecimentos industriais, comerciais ou produtores diretamente a seus empregados tem base de cálculo reduzida desde o início da cobrança do ICM[25], de um modo geral, segue estatuto próprio gerado por uma antiga discussão sobre a incidência do ICM, à medida em que se trata de um setor de serviços. A incidência do ICMS foi confirmada pela Lei Complementar 87/96, mas a redução de base de cálculo perpetuou-se buscando excluir o percentual que se refere ao serviço embutido nos preços da alimentação fora do domicílio. Trata-se, portanto, de uma medida desvinculada da importância do setor no orçamento familiar.

Outro item, que vem crescendo em importância nos gastos e constitui um gênero de primeira necessidade, é o transporte. Os três itens de maior peso no orçamento familiar de 1982/83, segundo pesquisa do DIEESE (TASCO,1991:14), eram: alimentação (24,46%), transporte (20,73%) e habitação (18,22%). O transporte coletivo popular de passageiros, com características de transporte urbano ou metropolitano, com linha regular é isento[26]. Regulado por convênios específicos, não interligados aos convênios que reduzem a alíquota da cesta básica, é isento enquanto a cesta básica tão divulgada tem apenas alíquota reduzida.

A redução de base de cálculo não resulta, necessariamente, em redução proporcional no preço do produto. Realizou-se convênio que permite aos estados exigirem que conste em nota fiscal a redução do preço proveniente da redução de alíquota. Esta medida é de caráter informativo, pois o valor destacado pode ser apenas nominal, dada a dificuldade em se estabelecer um preço a partir do qual se exigiria a redução.

Do discutido anteriormente conclui-se que não houve uma política específica para gêneros de primeira necessidade durante a vigência do ICM. A seletividade do ICMS, garantida pela Constituição Federal de 1988, permitiu a São Paulo definir alíquotas diferenciadas, porém, dos dez produtos que compõem 80% da cesta calórica, há dois que foram incluídos nesse rol apenas recentemente, óleo de soja e açúcar.

A cesta básica definida pelos estados responde a pressões dos setores produtores, que têm sido contrabalançadas pela necessidade de arrecadação fiscal. Cabe destacar que, durante todo o período em que se realizou esta pesquisa, segundo semestre de 1991 ao primeiro semestre de 1993, não se encontrou qualquer referência à definição de uma cesta que represente a maior parte dos gastos da população de menor renda ou suas necessidades nutricionais. Também não se encontrou qualquer avaliação da eficiência ou eficácia da redução de alíquota, seja na imprensa, publicações acadê-

[24]Lanches, alimentos semi-prontos e salgados industrializados.

[25]Inciso XI, Art. 4º, do Decreto 51.345, de 31/01/69 (BOBBIO, 1969a)

[26]Item 30, Tabela II, Anexo I, RICMS.

micas e técnicas, seja nas reivindicações de vantagens tributárias encaminhadas à Secretaria da Agricultura e Abastecimento (SAA)[27].

As isenções aos produtos hortifrutícolas são relacionadas às características dos equipamentos de comercialização e à perecibilidade desses produtos. A alimentação fora do domicílio tem tratamento especial desvinculado do processo de desoneração dos produtos da cesta básica.

Se aprovada a proposta de EC 175/95, a seletividade será obrigatória mas, mesmo assim, há que se definir os critérios de escolha dos produtos da cesta básica. Uma sugestão é a adoção do peso desses produtos no orçamento das camadas da população de renda inferior, pois esta definição dá abertura para a inclusão de produtos que assumem importância diferenciada de acordo com a região e evita que segmentos mais influentes do setor produtivo tenham poder de pressão para a inclusão de seus produtos. Sugere-se, também, a realização de uma avaliação nutricional de tal cesta de produtos.

4 - MÁQUINAS E INSUMOS AGROPECUÁRIOS

Os insumos agropecuários, tal como os produtos hortifrutícolas, conformaram um grupo de produtos desonerados desde o início da vigência do ICM.

Isentou-se os insumos agropecuários do ICM/ ICMS para se evitar a bitributação, pois como o produtor agropecuário não recolhe o tributo, os créditos tributários provenientes das aquisições de insumos perder-se-iam. O recolhimento do ICM/ ICMS é **diferido** para fases de processamento e comercialização posteriores, disto decorrendo complicações administrativas e mudanças na carga tributária que serão descritas a seguir.

4.1 - Diferimento

O produtor rural não equiparado à pessoa jurídica não tem a obrigação de recolher o imposto nas operações de venda de produtos agropecuários internas ao Estado[28], sendo este recolhimento diferido para as operações posteriores. Isto é, o efetivo pagamento do tributo se desloca para as fases posteriores do processo de produção e circulação.

Este diferimento justifica a isenção aos insumos agrícolas porque, se os produtores recolhessem normalmente, descontariam os créditos provenientes do pagamento do ICM/ICMS sobre os insumos. Como não recolhem, perder-se-iam estes créditos, gerando tributação em cascata no momento em que o produto agrícola fosse tributado nas saídas posteriores (do estabelecimento atacadista, industrial ou varejista). Haveria neutralidade tributária se o diferimento se referisse a setores que não utilizam matérias-primas. Argumenta-se que por isso isentou-se os insumos do setor: para não haver bitributação.

Realmente, as transformações o-

[27]Foram verificadas aquelas encaminhadas ao Centro de Financiamento de Investimentos Públicos na Agricultura (CFIPA)/IEA/ SAA, no período de junho de 1991 a julho de 1993.

[28]Exceto quando destine suas vendas ao consumidor final, a estabelecimentos situados em outro estado, ao exterior ou para outro estabelecimento não inscrito como contribuinte. Esta é a forma estabelecida pelos três regulamentos do ICM (Decreto 47.763, de 17/02/67, Decreto 5.410, de 30/12/74 e Decreto 17.272, de 25/09/81) e pela Lei 6.374, de 18/03/90, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo.

corridas no setor já não permitem classificá-lo como o primeiro elo da cadeia produtiva, pois a importância dos insumos agrícolas vem aumentando. Durante a vigência do ICM, os insumos que não constavam da relação dos produtos isentos eram tributados em cascata, pois somente após a CF-88 a transferência de créditos acumulados foi concebida de forma a incluir o produtor rural. Com a inclusão de serviços de transporte e óleo diesel na base de cálculo do ICMS, haveria bitributação, pois estes insumos não são isentos, gerando créditos tributários. Foi prevista, assim, pela legislação de São Paulo, a **transferência** de créditos tributários, a qual é explicada a seguir.

4.2 - Transferência de Créditos Tributários

Sempre houve uma relação de insumos isentos. Na vigência do ICM, os produtos excluídos dessa lista geravam tributação em cascata. Apenas com a instituição do ICMS os créditos do imposto acumulados pelo estabelecimento produtor[29] puderam ser transferidos aos destinatários do produto agrícola, garantindo que o mecanismo seja utilizado dentro da cadeia produtiva.

O regulamento do ICM contemplava acúmulo de créditos apenas em função de saídas para o exterior e de aquisições de máquinas e equipamentos e as possibilidades de transferência dos créditos tributários acumulados eram restritas a estabelecimentos da mesma empresa ou empresa interdependente[30].

O regulamento do ICMS permite uma gama maior de transferências e, portanto, maiores possibilidades de evitar a tributação em cascata. Prevê

[29]Entende-se aqui por estabelecimento produtor aquele não obrigado a pagar o imposto (pagamento diferido).

[30]Consideram-se interdependentes duas empresas quando uma delas, por si, seus sócios, ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% do capital da outra (Parágrafo 1º, Art. 70, RICMS).

transferências em função de diferimentos, redução de alíquota e de base de cálculo. Este é um mecanismo estabelecido pela Lei Estadual 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo, sendo que cada estado tem seu mecanismo definido por legislação específica.

4.3 - Isenção de Insumos Agropecuários

O Estado de São Paulo já havia isentado insumos em seu primeiro regulamento, de 17 de fevereiro de 1967[31], antes que se firmasse o Convênio do Rio de Janeiro, em 27 de fevereiro de 1967, pelos Estados do Centro-Sul. Já, os convênios firmados pelos Estados do Norte e Nordeste não estabeleceram tal isenção.

Isto é, no início da vigência do ICM configurava-se claramente o interesse da Região Centro-Sul na isenção dos insumos. Os estados do Norte e Nordeste não firmaram convênio semelhante, sendo que a isenção a nível nacional foi estabelecida apenas em 1969, porque a lei complementar federal[32] tinha autonomia para tanto.

Assim, concedeu-se isenção do imposto para os componentes de fertilizantes, rações balanceadas, adubos, inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, sementes, tratores, máquinas e implementos produzidos no País[33].

A partir de 1970, os convênios passaram a ser firmados em nível nacional, isto é, com a participação de todos os estados, mas não foi necessário firmar-se convênio sobre isenção de insumos porque a Lei Complementar já os havia isentado. Isto vigorou até abril de 1989, quando da criação do ICMS pela CF-88[34]. A isenção deixou de vigorar porque a CF-88 proibiu o Governo Federal de legislar sobre tributos estaduais, invalidando os incisos da Lei Complementar nº4/69, que isentavam os insumos agropecuários.

A partir de maio de 1989, com a criação do ICMS, os insumos agrícolas passaram a ser tributados, inicialmente com redução de 60% na base de cálculo, de 50% de junho a agosto e de 25% até o final de 1989, resultando em pagamento integral em 1990.

Apesar dessa oneração referir-se aos insumos agropecuários, houve uma mobilização das entidades de produtores rurais com o objetivo de reduzir essa incidência de ICMS. Alegava-se que, sendo o produtor rural desobrigado de recolher o imposto diretamente, o valor pago sobre os insumos não seria aproveitado, gerando uma tributação em cascata. Porém, o setor estava autorizado a transferir os créditos do imposto ao destinatário do produto agropecuário, o que evitaria a bitributação. Na realidade, essa cobrança veio a somar-se às discussões sobre a reforma tributária, encontrando um momento propício, inclusive porque, com a seletividade do ICMS, o setor tem reconhecida a necessidade de tributar com alíquotas menores os produtos de primeira necessidade que produz, obtendo maior anuência da sociedade. O que se estava tributando eram os insumos, mas o setor rural seria afetado com uma provável elevação real nos custos.

A isenção do ICMS dos insumos foi

[31]Decreto 47.763, de 17/02/67, que retroage a 01/01/67.

[32]Lei Complementar nº 4, de 02 de dezembro de 1969.

[33]Aos produtos destinados à pecuária, avicultura e agricultura.

[34]Que estabeleceu um prazo de cinco meses para que o ICMS entrasse em vigor.

uma negociação complexa, pois já não bastava uma lei federal, sendo necessário um convênio ICMS entre todos os estados da federação, o qual só pode ser firmado por decisão unânime do CONFAZ. Os Convênios 54/91 e 70/91, que geraram os Decretos Estaduais 34.161 e 34.094/91, não vigoraram porque o Estado de Sergipe não os ratificou. Apenas em 1992, com o Convênio 36/92, obteve-se autorização do CONFAZ para isenção nas alíquotas internas e redução de base de cálculo nas interestaduais (Tabela 5).

Portanto, na maior parte dos 28 anos estudados, os insumos agropecuários foram isentos de ICM/ICMS, pagando com alíquota reduzida em 1989 e com alíquota integral em 1990/1991 e parte de 1992. Além do apoio dos produtores rurais denunciando o peso da carga tributária incidente sobre o setor, os fabricantes de insumos certamente souberam enfrentar a nova estrutura de decisão estabelecida com a CF-88, negociando com cada estado. Mesmo assim, foram necessários dois anos para que o setor recuperasse os incentivos perdidos com a CF-88, sendo que, em 1991/92, a isenção ficou sob pendência da aprovação do Estado de Sergipe.

Especificamente no Estado de São Paulo foram sendo introduzidas medidas de desoneração de forma independente do CONFAZ. Em 1989, di-

TABELA 5 - Incidência de ICMS nas Operações Internas e Interestaduais com Insumos Agrícolas, Estado de São Paulo, 1992

(em %)

Insumo	Interna	Interestadual	
		Sudeste e Sul[1]	Outros
Batata semente	i	i	i
Bulbo de cebola	i	i	i
Calcário e gesso	d	6	3.5
Defensivos	d	6	3.5
Energia elétrica	i	-	-
Farelo ou torta de soja	d	9	5.25
Fertilizantes	d	6	3.5
Herbicidas	d	6	3.5
Implementos	8.8	8.8[2]	6.42
Máquinas	8.8	8.8	6.42
Medicamentos	d	6	3.5
Mudas	i	6	3.5
Óleo diesel	18	-	-
Pintos de um dia	i	i	i
Rações	d	6	3.5
Reprodutor ou matriz	i	i	i
Sacaria[3]	d	6	3.5
Sêmen	i	i	i
Sementes	d	6	3.5
Transporte[4]	9.6	9.6	5.6

i= isento.

d= pagamento do imposto diferido[5].

[1]Exceto o Estado do Espírito Santo.

[2]Esta alíquota se aplica às operações diretas com o consumidor, as demias operações sujeitam-se à alíquota de 11%.

[3]O imposto não é dferido quando sua utilização fica restrita à propriedade rural.

[4]O emprego da alíquota de 9,6% é opcional, mas veda o uso de créditos acumulados. Para fazer uso desses créditos a alíquota passa a ser de 12%.

[5]No entanto, o art. 22 do Decreto 34.969, de 12/05/92 dispensa o pagamento, até 31/12/92.

Fonte: RICMS.

feriu-se o pagamento do imposto incidente sobre rações[35] e sementes[36] e , a partir de maio de 1991, ampliou-se o diferimento para os demais insumos[37].

Quando o Convênio 36/92 foi assinado, o Estado de São Paulo já havia diferido o pagamento e, ao invés de isentar, dispensou o pagamento do imposto diferido para as saídas do produto resultante. Isto traz benefícios maiores que a isenção, uma vez que esta implicaria na perda dos créditos tributários relativos às matérias-primas dos insumos agropecuários.

Portanto, a sistemática do ICMS no Estado de São Paulo permite maior desoneração dos insumos que a do ICM.

Mais uma vez nota-se que a legislação é bastante complexa, sendo que o manejo de créditos tributários pode modificar a carga tributária incidente em cada elo da cadeia produtiva, neste caso, o diferimento com dispensa de pagamento pode resultar em maior desoneração que a própria isenção. Assim, como no caso dos produtos alimentares discutidos na seção anterior, a alíquota incidente sobre o produto, por si só, insuficiente para a avaliação da sua carga tributária.

[35]Decreto 30.355, de 31/08/89.

[36]Lei 6.374/89, Art. 8º, VIII, Parágrafo 4–º e Art. 59. Decreto 30.210, de 01/08/89, que gera o Art. 168 do RICM e Decreto 32.772, de 21/12/90.

[37]Decreto 33.194, de 24/04/91, que introduz os Artigos 342-B e 342-C no RICMS.

4.4 - Máquinas e Implementos

Os tratores, máquinas e implementos foram isentos de 1967 a janeiro de 1985[38]. A partir de fevereiro de 1985 até 1990[39] as isenções restringiram-se às saídas aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo e a alíquota interna de São Paulo foi assumindo valor crescente: 5,1% em 1985; 8,5% até junho de 1987; 11,9%[40] até dezembro de 1987 e finalmente a alíquota normal de 17% a partir de 1988. Após a implantação do ICMS o Decreto 33.224, de 02/05/91, abriu a possibilidade dos produtores usufruírem de uma alíquota de 12%, mediante projeto do produtor aprovado pela Secretaria da Fazenda do Estado[41]. A partir do decreto 34.185, de 15/11/91, a base de cálculo passa a ser reduzida independente de projetos, resultando numa alíquota interna de 8,8% e a partir do Convênio 02/93, de 7%.

A tributação de bens que integram o ativo imobilizado das empresas tem sido questionada porque não gera cré-

[38]Decreto 23.287, 25/02/85 e Art. 5º, inciso XLIX do RICM.

[39]Convênio 60/90.

[40]Alíquotas resultantes da aplicação de redução de base de cálculo.

[41]Decreto 33.224, 02/05/91. Apesar desse decreto destinar-se originalmente a plantas industriais, os produtores agropecuários beneficiaram-se da medida apresentando seus projetos.

ditos tributários, levando à bitributação.

Para a indústria de implementos, máquinas e tratores, as isenções e reduções de base de cálculo nunca implicaram em estorno dos créditos do imposto pago sobre seus respectivos insumos. Na vigência do ICM, mesmo vigorando a isenção, o Decreto 52.832, de 19/11/71, permitia a transferência dos créditos relativos às matérias-primas utilizadas. Atualmente, pela legislação do ICMS, o imposto pago nessas aquisições de matérias-primas deveria ser estornado parcialmente na mesma proporção que a redução de base de cálculo, caso seguissem a regra geral. Mas o Decreto Estadual 34.471/91, permite que não se estorne o "crédito do imposto relativo ao serviço tomado e à entrada da mercadoria, bem como o da correspondente matéria-prima ou material secundário utilizado na sua fabricação e embalagem".

O problema da bitributação está no setor que incorpora o bem de capital ao ativo imobilizado, pois os regulamentos do ICM/ICMS sempre determinaram o estorno dos créditos provenientes de suas aquisições. Assim, o produtor agropecuário não utiliza os créditos do imposto pago sobre máquinas e implementos e, a partir de 1985, com o fim da isenção, o imposto passou a incidir em cascata. Neste sentido, a proposta de garantia da manutenção de créditos prevista na PEC 175/95 e aprovada pela Lei Complementar 87/95, reduz significativamente a bitributação.

Aprovando-se a manutenção dos créditos, há mecanismos de transferência já previstos na legislação do ICMS. Se o produtor for contribuinte, realizar saídas para outros estados ou diretamente ao consumidor pode compensar estes créditos no momento da saída de suas mercadorias. Se os créditos superarem o valor devido, o produtor contribuinte estará restrito às transferências previstas no Artigo 70 do regulamento do ICMS: para estabelecimentos da mesma empresa ou empresa interdependente, privilegiando empresas com diversos estabelecimentos ou que tenham titulares com mais de uma empresa. Neste sentido, faz-se necessário incluir a agropecuária na possibilidade prevista no Item III, Artigo 70 do RICMS, que permite ao estabelecimento industrial transferir este crédito para o fornecedor a título de pagamento de aquisições.

Se o produtor agropecuário estiver contemplado pelo diferimento[42] (maioria deles) pode transferir os créditos tributários para o destinatário da mercadoria localizado neste Estado (Art. 67 do RICMS).

A simples manutenção dos créditos tributários oriundos da aquisição de máquinas e implementos aprovada pela Lei Complementar 87/96 evita a incidência em cascata. Um mecanismo para aprofundar essa medida é a previsão de ressarcimento em dinheiro, poupando os agentes das restrições do mecanismo de transferência, prevista pela PEC 175/95.

Assim como para a cesta básica e para os insumos, a isenção de ICMS para máquinas e implementos teria um impacto sobre a carga tributária do setor e o recolhimento dos Estados menor do que aquele esperado ao se observar apenas as alíquotas nominais, pois há outros mecanismos que reduzem a alíquota efetiva. Isto gera dificuldades de mensuração do impacto de isenções, dificultando o cálculo de ressarcimentos quando da negociação da reforma tributária.

[42]Não obrigado a recolher em nome próprio.

5 - MEDIDAS QUE BUSCAM COERÊNCIA COM A POLÍTICA DO GOVERNO FEDERAL

A incidência sobre as importações e exportações, muitas vezes, foi coordenada com outras medidas de política do Governo Federal. Nas exportações, no entanto, a necessidade de arrecadação dos estados sobrepôs-se aos demais usos como instrumento de política.

5.1 - Importações

Houve, durante todo o período de vigência do ICM/ICMS no Estado de São Paulo, uma coordenação da isenção desse imposto com a política implícita nas isenções do Imposto de Importação.

Durante todo o período estudado, máquinas, equipamentos e ferramentas importadas com objetivo de integrar o ativo fixo da empresa industrial, desde que sejam isentos do imposto de importação de competência da União, eram também isentos do pagamento do ICM[43]. Nos dois primeiros regulamentos do ICM a isenção era ainda mais ampla, pois bastava a importação estar isenta do imposto de importação ou ser destinada à utilização como matéria-prima em processos de industrialização[44].

O ICMS, por sua vez, restringiu um pouco mais as isenções, para ser isento do ICMS, o bem destinado a integrar o ativo imobilizado deve ser simultaneamente isento do Imposto de Importação e amparado pelo Programa Especial de Exportação (BEFIEX)[45].

No que tange especificamente às importações de insumos agrícolas, houve isenções que vigoraram por todo o período analisado. Produtos importados para a elaboração de insumos agrícolas (amônia, ácido nítrico, ácido fosfórico e enxofre) isentos do Imposto de Importação[46] e reprodutores e matrizes bovinos[47] têm sido isentos desde o primeiro RICM até o atual RICMS.

Isenções temporárias foram concedidas a máquinas de limpar e selecionar frutas, reprodutores e matrizes de caprinos, máquinas de fiar sisal e de beneficiar algodão, sem similar nacional.

Houve, também, coordenação de medidas relacionadas ao ICM/ICMS com a Política Nacional de Abastecimento. Várias vezes isentou-se do ICM/ICMS a importação de produtos destinados a conter preços no mercado interno (houve isenções desse tipo em importações de leite em pó e arroz).

5.2 - Exportações

A intenção da proposta da Emenda Constitucional nº18, realizada pela Comissão de Reforma do Ministério, em 1965, era que o ICM não incidisse sobre o produto ou operação destinada ao

[43]Pagando sobre a diferença entre o valor de aquisição da mercadoria importada e da saída interna posterior, se a importação não for realizada diretamente pelo estabelecimento industrial.

[44]Vinculada a que o produto industrial resultante pagasse o ICM.

[45]Quanto ao ICM, ao nível federal: Lei Complementar, 04/69, Inciso V do Artigo 1º, revogado pela Lei Complementar 44, de 07/12/83. Ao nível estadual: Inciso XXIX, Art. 5º do Decreto 51.345, de 31/01/69, com validade até o Decreto 29.948, de 19/05/89, que condiciona a isenção ao programa da BEFIEX. Quanto ao ICMS: Item 8, da Tabela 1, do Anexo do I do regulamento do ICMS, a qual relaciona isenções por tempo indeterminado.

[46]Foram isentos pela Lei Complementar 04/69 que vigorou até abril de 1989 e Decreto 29.948, de 19/05/89. No período entre o Decreto 21.050, de 01/07/83 e o decreto 30.524, de 02/10/89, a isenção restringiu-se à entrada de ácido fosfórico e fosfato bruto proveniente do Marrocos.

[47]Puro de sangue ou puro de origem, em condições de obter registro genealógico oficial. A partir do segundo RICM, de 1974, incluiu-se matriz e reprodutor de suíno e ovino (Convs. 35/77, 09/78, 78/91, 46/90 e 78/91).

estrangeiro, desde as operações preliminares até a exportação. Mas a redação original foi modificada com a concordância da própria Comissão de Reforma de 1965, porque daria margem para o não pagamento de ICM relativo a mercadorias inicialmente destinadas ao estrangeiro, cuja exportação não se efetivasse. Assim, operações que destinassem mercadoria ao estrangeiro passaram a ser entendidas, na última formulação da Emenda, como "a operação direta com o estrangeiro, e não mais, como no texto original, operações internas supostamente preliminares da exportação" (SILVA, 1965:94-95). Buscou-se, portanto, o não acúmulo de impostos sobre mercadorias exportadas.

No entanto, como a operação direta com o estrangeiro é precedida de operações preliminares que recolhem o ICM/ICMS, houve necessidade de outra medida que evitasse a ‘‘exportação de impostos’’ relativos às entradas de matéria-prima ou secundária para a fabricação e embalagem do produto exportado, gerando créditos tributários. Trata-se da manutenção desses créditos que podem ser transferidos aos fornecedores e a estabelecimentos do mesmo proprietário.

5.2.1 - Produtos primários e semi-elaborados

As constituições de 1967 e de 1988 estabeleceram imunidade apenas às saídas de produtos **industrializados.** Isto é, o ICM incidia sobre os produtos primários, e o ICMS incide sobre os produtos primários e os semi-elaborados, categoria criada com a CF-88.

Até o Decreto-lei 406/68 o produto industrializado era aquele tributado pelo IPI. Porém, para coordenar o ICM com uma política agressiva de exportação[48], esta definição deixou de constar em lei e os casos dúbios passaram a ser resolvidos pelos estados, com a palavra final do poder judiciário. Este Decreto-lei, porém, definiu que os produtos cujo valor bruto resultante da indústria fosse composto em mais de 50% por matérias-primas de origem animal ou vegetal teriam os créditos tributários estornados. Introduziu-se, assim, na legislação o que se considera o gérmen da tributação sobre bens semi-elaborados (PETTI, 1993).

Conclui-se, portanto, que desde 1968 já havia três tipos de produtos exportados: produtos industrializados imunes, cujos créditos tributários eram mantidos; produtos industrializados, cujos créditos tributários eram estornados; e os produtos primários tributados. A segunda categoria, portanto, é a precursora do que se chamou, a partir da Constituição de 1988, de semi-elaborados. O resultado, em termos de carga tributária, é o mesmo. A imunidade com estorno de crédito eqüivale a um pagamento de ICM sobre o percentual do produto exportado. O semi-elaborado, a partir de 1988, passou a pagar o tributo, mas com redução de base de cálculo e mantendo os créditos acumulados, o que eqüivale à taxação de um percentual do produto exportado. Muda a forma jurídica, tornando-a mais clara, o que neste caso foi importante, pois a forma anterior dava margem à recursos judiciais por parte dos exportadores.

5.2.2 - Funções das intrincadas medidas legais

[48]Exposição de motivos do Decreto-lei 406, de 31/12/1968.

Durante todo o período, foram aprovadas longas relações de produtos industrializados com estorno de créditos, isenções e reduções de base de cálculo. A seguir, analisar-se-á se é possível encontrar uma lógica na definição dos produtos a serem mais ou menos tributados.

a - Controle de preços

O Convênio do Rio de Janeiro, de 20/06/67, facultou aos estados do Centro-Sul isentar as saídas para o exterior de produtos primários. Na legislação de São Paulo os produtos primários como um todo passam a ser isentos a partir de 1969, exceto café cru[49].

Em 1973, o Convênio AE 02 passou a tributar as saídas para o exterior de alguns produtos primários isentos do ICM: soja, milho, sorgo, amendoim, amêndoa de babaçu e gado bovino em pé[50]. O mesmo decreto isentou as saídas internas, mantendo-se os créditos tributários. Tratou-se, claramente, de uma medida de proteção ao uso dessas matérias-primas internamente.

Porém, para se elevar a carga tributária das exportações de farelo e torta de soja, amendoim, algodão, milho e trigo, a partir de 1973, foi necessário outro recurso, pois estes, como produtos industrializados, não poderiam recolher o tributo nessa época. A forma de elevar a carga tributária nas saídas para exportação foi o estorno dos créditos tributários acumulados nas operações com as matérias-primas utilizadas na sua produção.

A causa da elevação da carga tributária sobre esses produtos pode ter sido o ***boom*** de preços agrícolas no mercado internacional de 1972/74 que, segundo LOPES (1989), acarretou uma "migração" de políticas implícitas e explícitas de taxação às exportações de café, cacau e outros para a soja, milho e arroz. Quanto ao ICM, essa "migração" foi observada com relação ao milho e à soja.

A maior carga tributária sobre soja, milho, farelos e tortas pode ser vista como um instrumento de contenção de preços internos, através do desestímulo à exportação, pois são produtos importantes para a indústria de óleo e para rações. Segundo estudo da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, essa política veio de encontro à política global do Governo Federal de conter os preços das rações e obter estabilização[51] nos preços dos produtos cárneos em geral. O gado em pé também passou a ser tributado em 1973, nas saídas para o exterior. Já a carne não poderia ser tributada, dada sua inclusão como produto industrializado.

b - Incentivo ao processamento interno

De forma geral, a incidência do ICM/ICMS sobre produtos primários estimula o processamento interno do produto. A categoria dos semi-elaborados, neste contexto era tributada de forma intermediária, através de estorno de

[49]Os produtos hortifrutigranjeiros foram isentos pelo primeiro regulamento do ICM. Carne, milho, soja e arroz pagaram com redução de base de cálculo de abril de 1968 a junho de 1969. Através de vários decretos exclui-se da isenção também gado bovino de raça e couros.

[50]Este último acrescido pela legislação de São Paulo.

[51]Entende-se como política de estabilização porque não é derivada de um preocupação de rebaixamento de preços ao longo do tempo, mas uma medida conjuntural devido à elevação de preço num determinado período. Avalia-se que a continuidade dessas medidas, mesmo após cessada as causas, deve-se mais a uma tendência inercial dos incentivos concedidos que a uma política deliberada do governo. LOPES, 1989, também conclui que algumas medidas de caráter temporário tornaram-se permanentes, como a política de exportação de milho.

créditos na vigência do ICM e de tributação com redução de base de cálculo quando da criação do ICMS.

No setor da soja foi incentivada a exportação do produto mais elaborado, o óleo. Medida deste tipo foi aprofundada pela Argentina, em outubro de 1992, com a restruturação do *Reintegro*, que estimula exportação do produto com maior valor adicionado. O *Reintegro,* no entanto, não deixa de incentivar a saída do produto com menor elaboração, apesar de estimular **mais** o produto industrializado.

No Brasil, a tributação do produto menos elaborado perdurou até 1996, quando a Lei Complementar 87 isentou todas as saídas para o exterior e garantiu a manutenção dos créditos tributários.

c - Necessidade de arrecadação dos estados

Um exemplo de mobilização com fins arrecadatórios ocorreu no início da década de 70, quando foram escritos vários trabalhos com relação à tributação dos produtos da pecuária. A Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul encaminhou ao Ministério da Fazenda um estudo comprovando a suportabilidade do ônus integral do ICMS, a não necessidade do crédito fiscal concedido às carnes[52] e a necessidade de estorno dos créditos ou do recolhimento do imposto, quando diferido, em todo o país. Tal argumentação foi desenvolvida e divulgada certamente devido à participação do produto de origem animal na arrecadação deste Estado e o estorno desses créditos foi obtido através do Convênio 18/72.

Esse Convênio foi, porém, aprovado por todos estados da Federação, provavelmente motivados pela necessidade de arrecadação num quadro de diversificação da pauta de exportações. Até então, apenas o café, responsável por parcela significativa das exportações do Estado de São Paulo, era tributado nas saídas para o exterior (Tabela 6).

Foi aumentando, assim, a tributação de alguns produtos primários e o estorno dos créditos de outros produtos industrializados, especialmente os pertencentes ao complexo soja, cuja exportação foi de importância crescente na década de 70 e, portanto, na arrecadação do estado.

A partir de 1976[53] foi revogada a isenção para todos produtos primários. Apenas produtos perecíveis permaneceram isentos: banana, laranja, flores, plantas ornamentais, erva-mate, pescados e ovos férteis de galinha e perua e pintos de um dia e, a partir de 1978, algumas hortaliças e frutas.

Inclusive o óleo de soja exportado passou a ser onerado a partir da década de 1980, tendo os créditos pagos sobre as matérias-primas utilizadas na sua produção estornados. Essa medida, também de proteção aos preços internos, contribui para a arrecadação de forma limitada, dado que o óleo de soja não é um produto tão significativo na composição das exportações do País. Deve-se, no entanto, verificar sua importância para os estados, individualmente. O Rio Grande do Sul, por exemplo, tinha sua pauta de exportações formada em quase 90% por produtos primários (ou de origem) em 1971 e 1972. Em 1971, 36% das exportações referiam-se às carnes e seus derivados e 24% à soja e seus subprodutos. Em 1972, as carnes e seus produtos representavam 24% das exportações do Esta-

[52]Concedido pelo Convênio Rio de Janeiro, de 14 e 15 de 1970, vide AGROPECUÁRIO, 1973.

[53]Conv. 16, de 05/11/75.

do, e a soja e seus subprodutos 42%.

Com o ICMS, a criação da categoria semi-elaborados tornou clara essa oneração. Os produtos semi-elaborados passaram a ser tributados com redução de base de cálculo e estorno em igual percentual dos créditos tributários acumulados nas aquisições de matéria-prima ou secundária utilizadas na fabricação e embalagem do produto exportado.

Em 1991, passou-se a tributar as saídas de laranja para o exterior. A argumentação para tanto foi que, se o suco de laranja era tributado, não se poderia isentar o produto com menor valor adicionado. No entanto, apesar dos sucos de frutas (onde predomina o suco de laranja) representarem, em 1992, quase 50% das exportações paulistas de produtos semi-elaborados, eles representam menos que 1% na arrecadação do Estado.

No Estado de São Paulo, a arrecadação nas exportações de produtos agroindustriais é de 2,6% do total da arrecadação do ICMS. Porém, apenas quatro grupos de produtos respondem por 83% dessa arrecadação: café, 27%; suco de frutas, 34%; soja e subprodutos 15%, e carnes congeladas e conservas de carne, 7% (MELLO et al., 1993). Esses dados mostram que a exportação de produtos agroindustriais não é a grande base de arrecadação do Estado de São Paulo, o que possibilita a isenção dessas operações. No entanto, a importância de alguns produtos na pauta de exportações leva o Estado a reforçar a tributação porque esta se torna bastante rentável.

Pelo exposto, a lógica da política relativa às exportações pode ser vista, em primeiro lugar, como um incentivo aos produtos de maior valor adicionado através da imunidade constitucional restrita aos produtos industrializados. Foi, também, uma forma de contenção de preços internos de setores que utilizam produtos menos elaborados como insumo, conforme observado no caso da taxação de soja, milho e sorgo e dos farelos e tortas de soja, num momento de elevados preços internacionais (1973).

Uma terceira razão para a tributação nas saídas para exportação é a importância da receita tributária que pode ser arrecadada nestas operações. Note-se a exclusão do café da isenção aos produtos primários em 1969 e a crescente oneração dos derivados da soja a partir da década de

TABELA 6 - Participação de Produtos Agropecuários no Total das Exportações, Brasil, 1961/91

(em %)

Anos	Total bilhões de US$	Produtos agropec.	Café	Tortas de soja	Soja	Óleo de soja	Laranja	Suco de laranja[1]
1961	1,4	83	50	0	0	0	0,4	0
1962	1,2	84	53	0	1	0	0,4	0
1963	1,4	86	53	0	0	0	0,4	0
1964	1,4	82	53	0	0	0	0,3	0
1965	1,6	77	44	0	0	0	0,5	0
1966	1,7	80	44	1	1	0	0,2	0
1967	1,7	77	43	1	2	0	0,2	0
1968	1,9	78	41	1	0	0	0,2	1
1969	2,3	76	35	1	1	0	0,1	0

1970	2,8	71	34	2	1	0	0,1	1
1971	2,9	66	27	3	1	0	0,1	1
1972	4,0	68	25	4	3	0	0,1	1
1973	6,2	67	20	7	8	1	0,1	1
1974	8,0	61	11	4	7	0	0,1	1
1975	8,7	56	10	5	8	2	0,1	1
1976	10,1	60	21	8	8	2	0,1	1
1977	12,1	62	19	9	6	2	0,0	1
1978	12,7	52	15	8	1	2	0,1	3
1979	15,2	46	13	7	1	2	0,1	2
1980	20,1	46	12	7	2	2	0,1	2
1981	23,3	41	7	9	2	3	0,1	3
1982	20,2	40	9	8	1	2	0,1	3
1983	21,9	41	10	8	1	2	0,0	3
1984	27,0	39	9	5	2	2	0,0	5
1985	25,6	37	9	5	3	2	0,1	3
1986	22,3	34	9	6	1	1	0,1	3
1987	26,2	33	7	6	2	1	0,1	3
1988	33,8	29	6	6	2	1	0,0	3
1989	34,4	28	5	6	3	1	0,1	3
1990	31,4	28	4	5	3	1	0,1	5
1991	31,8	25	5	5	1	1	0,1	3

[1]Não está incluído no total de produtos agropecuários.

Fonte: PETTI, 1993.

70. Atualmente, essa ainda é uma questão relevante, dado que pode assumir grande importância na arrecadação de alguns estados, por isso, para se aprovar a Lei Complementar 87/96 (LC 87/96), que dá imunidade ampla às exportações, foi necessário estabelecer compensação financeira aos estados.

Conclui-se, também, que a criação da categoria produto semi-elaborado é resultado de uma taxação que já se efetivava, porém através de outra forma jurídica, dada a imunidade constitucional. O questionamento dessa categoria, a partir da CF-88, mostra como a taxação explícita é mais frágil que a implícita ("camuflada" pela imunidade com perda de créditos tributários). A partir do momento em que se torna uma categoria explícita, passa a ser questionada nos meios acadêmicos, de representação e na imprensa (no sentido inverso daquele que ocorre juridicamente). A complexidade da legislação relativa ao ICM/ICMS acarreta a não transparência e a perpetuação de medidas muitas vezes injustificáveis.

6 - COMENTÁRIOS FINAIS

Buscou-se mostrar que as questões centrais, atualmente em discussão, relativas ao imposto sobre valor adicionado vêm sendo objeto de divergências desde antes do início da vigência do ICM. Elas foram objeto de diversas medidas legais, mas existe uma rigidez

às mudanças que se reflete no fato de o ICMS ter muitas continuidades em relação ao ICM.

As principais conclusões e comentários decorrentes da pesquisa realizada são apresentadas a seguir.

1 - A legislação é bastante numerosa, inclusive devido a convênios e decretos que vigoram por curto período, obrigando a renovações consecutivas, como no caso da isenção de hortifrutícolas cujos convênios e decretos vigoraram em média seis meses. Isto gera incertezas para o setor produtivo, obrigando-o a manter mecanismos de negociação constante com o legislativo e o executivo, o que implica em gastos, tanto privados como públicos.

2 - A legislação do ICM/ICMS foi permeável a medidas conjunturais que, muitas vezes, persistiram mesmo quando cessadas as causas que as justificaram. Parece prudente que se rediscutam as funções de cada tributo, os limites e a flexibilidade do uso de cada um como instrumento de política e de arrecadação. Este é um momento oportuno dada a presença da preocupação com a flexibilização dos tributos em nível da proposta de Emenda Constitucional (EC), atualmente no Congresso (PEC 175/95).

3 - Mostrou-se que, em nome da cesta básica, produtos foram desonerados independente de seu peso nos gastos das menores faixas de renda. Sugere-se que a importância do produto nos gastos da população de baixa renda seja critério determinante para a definição da relação de produtos com alíquota reduzida.

4 - Neste sentido, produtos não alimentares poderão ser mais relevantes que alguns produtos incluídos na cesta básica ou na relação atual de hortifrutícolas. Por exemplo, o item transporte tem adquirido importância crescente nos gastos e, coerentemente, o serviço de transporte de passageiros é isento[54].

5 - Não se realizou uma avaliação dos efeitos da política de redução de alíquota na cesta básica. Quanto foi repassado aos preços? Quanto deixou de ser arrecadado? O que é mais progressivo, arrecadar revertendo os recursos em gastos sociais ou buscar redução de preços que torna os produtos mais acessíveis a todas as camadas de renda?

6 - A possível isenção da cesta básica e dos insumos nas operações interestaduais não reduzirá em 17% a carga tributária, dado que alíquotas reduzidas já vigoram em vários Estados para produtos alimentares, assim como há uma ampla relação de insumos isentos e com redução de base de cálculo nas operações interestaduais que resulta numa carga atual bem menor. A isenção às saídas para o exterior do País não implicou uma redução de 13% da carga tributária, dada a isenção a alguns produtos primários e a redução de base de cálculo sobre produtos semi-elaborados. Assim como a imunidade apenas irá consolidar juridicamente a não incidência.

7 - Estabelecer uma relação completa dos insumos agropecuários para fins de isenção a nível nacional não é muito simples porque:

a) Produtos que são insumos de outros setores ou mesmo que possam ser consumidos podem ser desviados, abrindo-se uma porta para a sonegação;
b) Há produtos cuja isenção vincula-se à exigências no cumprimento de normas e padrões técnicos, como é o caso das sementes;
c) Há todo um movimento internacional por uma agricultura menos ofensiva ao meio ambiente e, dentro disso,

[54] Item 30, tabela II, anexo I do RICMS.

fala-se no uso do tributo como um instrumento que penalize ou desestimule o uso de produtos mais agressivos ou danosos ao meio ambiente. Essa idéia poderá influir na elaboração da pauta dos produtos isentos.

Prevê-se, portanto, que haverá produtos excluídos da isenção, especialmente por não serem insumos exclusivos para uso na agropecuária, e que a transferência de créditos deve ser garantida de forma a contemplar todas as saídas com o recolhimento do imposto diferido, isto é, com transferência ao destinatário da mercadoria.

8 - Após anos de tentativas de ampliar a imunidade nas saídas para o exterior, pautadas pela busca de coerência com as tendências e pressões oriundas das negociações externas, apenas em 1996, ano em que o déficit da balança comercial tornou-se preocupante, foi aprovada a Lei Complementar 87/96 (LC 87/96), que desonera finalmente todas as exportações (a lei complementar federal necessita de maioria absoluta para aprovação e a imunidade, através de emenda constitucional, necessita de três quintos dos votos).

A isenção estabelecida pela LC 87/96 prevê a manutenção de créditos tributários e amplia as possibilidades de transferi-los para outros estabelecimentos, evitando que mecanismos de oneração utilizados no passado sejam acionados pelos estados. O ressarcimento é outra possibilidade, ainda mais ampla, de garantir a imunidade em toda a extensão da cadeia produtiva e de comercialização e está prevista na PEC 175/95.

9 - Os acordos internacionais não têm supremacia no Brasil, ficando na dependência de aprovação interna. Se aprovada a atual proposta do governo (PEC 175/95), torna-se a legislação mais permeável aos acordos internacionais e menos flexível às determinações dos estados.

10 - A possibilidade de ressarcimento torna o imposto mais neutro, pois os mecanismos de transferência de créditos tributários podem estimular a integração de estabelecimentos, além de implicar em gastos administrativos para o estabelecimento contribuinte, beneficiando empresas com maior capacidade administrativa. Neste sentido torna, também, o imposto mais justo, pois é de se esperar que os pequenos estabelecimentos utilizem menos mecanismos de transferência de crédito entre unidades produtivas e conheçam menos os recursos estabelecidos pela legislação.

11 - A PEC 175/95 também propunha a manutenção dos créditos tributários oriundos da aquisição bens de capital, aprovada pela LC 87/96. No entanto, esta desoneração somente será efetiva se houver amplas possibilidades de transferência destes créditos. No Estado de São Paulo, sugere-se incluir a empresa agropecuária no Inciso III, do Artigo 70 do RICMS, permitindo repasse dos créditos aos fornecedores. Outra hipótese que tornaria efetiva tal desoneração é a aprovação da possibilidade de reembolso em dinheiro.

12 - Finalmente, dificuldades políticas na aprovação de algumas desonerações do ICM/ICMS são agravadas pela desinformação e desconhecimento, possibilitados pela complexa legislação (especialmente no que se refere aos mecanismos de transferência) e pelas limitações do sistema de informações. Encontra-se reflexo dessas dificuldades de entendimento em diversos artigos que prevêem reduções da carga tributária acima do que realmente ocorrerá com a aprovação da proposta de Emenda Constitucional e na dificuldade dos Estados em avaliar o montante das perdas de arrecadação, que sempre dificultam e prolongam as negociações

sobre a reforma tributária.

Este trabalho procurou resgatar o histórico do imposto sobre valor adicionado incidente sobre as cadeias agroindustriais, mostrando que há inúmeras medidas legais que distorcem princípios gerais. A reforma tributária deve envolver o resgate desses princípios, promovendo a simplificação das normas de aplicação da legislação, tornando-a mais transparente e eficaz.

LITERATURA CITADA

AGROPECUÁRIO e o ICM no Rio Grande do Sul. **Finanças Públicas**, Porto Alegre, p.9-58, abr./jun. 1973.

BOBBIO, Pedro V. (Coord.) Legislação do estado e prefeitura da capital, 31. **LEX**: coletânea de legislação do Estado de São Paulo, SP, 1967a.

_____. Legislação federal e marginália, 12,31. _____: coletânea da legislação federal, 1948, 1967b.

CLEOFAS, João. **O imposto de circulação de mercadorias sobre produtos agrícolas**. Brasília: Senado Federal, 1967. (Discurso proferido no Senado Federal na Sessão do dia 13 de abr. de 1967).

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Seção I, p.18-19.

DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO, Brasília, 5 jun. 1993. p.5955-5957.

LONGO, Carlos A. A disputa pela receita tributária no Brasil. São Paulo, 1984. (Série Ensaios Econômicos, 34).

_____. A tributação na agricultura. **Agroanalysis**, Rio de Janeiro, v.12, n.3, p.8-13, mar. 1988.

LOPES, Mauro R. A política da tributação das exportações agrícolas e o imposto do câmbio defasado. **Carta Mensal da SUPEC**, Brasília, v.4, n.3, p.1-7, ago. 1989.

MELLO, Nilda T. C.; TOLEDO, Yuly I. M.; MELLO, Pedro P. C. Uma estimativa da participação da agroindústria no ICMS paulista. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 31., Ilhéus, BA, 2-5 ago. 1993. **Anais**... Brasília: SOBER, 1993. v.2, p.649-662.

PETTI, Regina H. V. **ICMS e agricultura:** da reforma tributária de 1965/67 à sistemática atual. Rio de Janeiro, UFRRJ/CPDA, 1993. 313p. Dissertação de Mestrado.

PILON, J. **Carta da Associação das Indústrias de Açúcar e de Álcool do Estado de São Paulo (AIAA) ao Deputado Estadual Arnaldo Jardim, datada de 09/11/92.** São Paulo, 1992.

SILVA, Benedicto (Coord.) **Reforma tributária nacional**. Rio de Janeiro: FGV, 1965. (Trabalho da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda).

SILVA, Fernando A.R.; SILVA, Maria da C. **O sistema tributário e as desigualdades regionais**: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974a. 144p. (Série Monográfica, 13).

SUEYOSHI, Maria de Lourdes S. et al. Cesta de mercado: atualização da estrutura de consumo e fatores de ponderação de preços. **Informações Econômicas**, SP, v.15, n.10, p.19-35, out. 1985.

TASCO, Adriana M. P. Cesta básica. **Conjuntura Alimentos**, São Paulo, n.esp, p.8-22, out. 1991.

Recebido em 03/03/97. Liberado para publicação em 02/06/97.