

ICMS E AS EXPORTAÇÕES¹

Nilda Tereza Cardoso de Mello²
Leila Campos Vieira³
José Luiz Teixeira Marques Vieira²

1 - INTRODUÇÃO

A discussão sobre uma estrutura tributária mais adequada para a economia brasileira tem ocupado grande espaço nos mais variados setores da sociedade. Por motivos que envolvem, entre outros, a limitada base de arrecadação, a complexidade e a alta incidência sobre quem efetivamente paga impostos no Brasil, as opiniões apontando a necessidade de reformulação do sistema tributário são numerosas.

A parafernália de tributos, alíquotas e regimes especiais, discriminando setores, produtos, regiões, etc., tem dificultado crescentemente o controle da arrecadação, além de estimular a evasão fiscal, atualmente muito elevada. Por outro lado, a distribuição da carga tributária do País é considerada injusta na medida em que é altamente regressiva, ao se apoiar basicamente na tributação indireta. Além disso, avalia-se que somente cerca de 7 milhões de contribuintes pagam o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) numa População Econômica Ativa (PEA) de 61 milhões e, do lado das empresas, apenas 55 mil, de um total de 23 milhões de empresas, contribuem com 80% do total da receita do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) (OLIVEIRA, 1992).

Com relação às empresas, um problema adicional importante são as contribuições sociais e os encargos trabalhistas que incidem sobre a folha de pagamentos, onerando por demais o custo das empresas, o que, além de levar à evasão, vêm se constituindo em fator de estímulo à crescente informalização/terceirização da economia.

A carga tributária total em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) tem estado próxima de 18,5% nos últimos anos, compatível com os níveis verificados nos países em desenvolvimento (MARTONE et alii, 1994). Porém, o excessivo número de vinculações de vários tributos e contribuições a despesas específicas, além do aumento da participação dos estados e municípios na receita dos tributos federais sem a adequada redistribuição de funções, propiciada pela Constituição de 1988, dificulta a execução do orçamento do Governo Federal, devido à

pouca flexibilidade para a alocação dos recursos (OLIVEIRA, 1992).

A crescente preocupação com esses aspectos desencadeou o debate nos últimos anos, gerando diversas propostas de reformulação do sistema tributário.

Uma das propostas mais discutidas de reformulação do sistema tributário foi a da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, criada pelo Governo Collor, que elaborou um documento como sugestão de emenda à Constituição (COMISSÃO, 1992), o qual não foi sequer apreciado pelo Congresso.

A reforma tributária da Comissão propunha a redução do número de tributos de 22 para dez, com nova partilha e composição, como segue: a) União: Impostos de Renda, Seletivo, Sobre Ativos, Transações Financeiras, Exportação, Importação e Contribuição para o INSS; b) Estados: Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e c) Municípios: Imposto sobre Propriedade (Rural e Urbana).

Outra proposta de Reforma Fiscal, elaborada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) (MARTONE et alii, 1994), propõe também a redução drástica do número de impostos, além de buscar a valorização da tributação direta, através do alargamento da base tributária dos impostos de renda. De maneira semelhante à proposta anterior, o IRPF e o IRPJ seriam de alçada da União, o Imposto sobre Vendas no Varejo (IVV), em substituição ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Serviços (ISS), que seria a fonte básica da receita dos estados e os impostos sobre a propriedade rural e urbana ficariam como receita dos municípios.

Essas propostas convergem para a necessidade de desonerar as empresas, os investimentos e as exportações, objetivando a competitividade interna e externa do setor produtivo nacional.

A tributação nas exportações de produtos

primários e semi-elaborados, que é uma herança do modelo de substituição de importações, representa, hoje, uma inadequação ao atual quadro econômico que se vive, pois caminha-se, inevitavelmente, para um ambiente internacional marcado pela globalização e regionalização, devendo ser promovidas ações que permitam uma inserção melhor do País no comércio mundial.

Não se justifica penalizar exportações além do que, no caso do setor agrícola, dois agravantes dessa distorção se colocam. Primeiro porque se observa uma acentuada redução da proteção nominal ao setor agrícola na última década. Segundo LOPES (1994) a taxa nominal de proteção dos produtos agrícolas caiu de 49,5% em 1986 para -10,8% em 1992, devido a profundas reformas tanto no comércio exterior como nos mercados internos. Um segundo agravante é o fato de o mercado internacional de produtos agrícolas ser altamente afetado por subsídios que interferem na competitividade de muitos países, como o Brasil, que não contam com ajuda governamental.

É fundamental, portanto, discutir e analisar esta questão da tributação do comércio externo brasileiro, em que se destaca o ICMS sobre os produtos primários e semi-elaborados. A principal fonte de resistência à eliminação do ICMS nas exportações advém dos estados, devido à perda de receitas decorrente dessa decisão. Para se ter idéia da importância desse imposto, em 1992 o ICMS representou para São Paulo 96% da receita tributária do Estado e 73% da receita total do Estado (o que inclui transferências do Governo Federal) (ANUÁRIO, 1993). Para o Brasil a receita de ICMS corresponde a 27,3% do total global de arrecadação tributária dos três níveis de governo (federal, estadual e municipal) e 87,6% da arrecadação tributária dos governos estaduais (CASTILHO, 1994).

Este trabalho procura destacar o problema da tributação nas exportações, e teve como objetivo inicial estimar quais seriam as perdas de receita do ICMS por Estado, para melhor entender as razões da resistência a uma medida indiscutivelmente salutar para o comércio exterior e, conseqüentemente, para toda a economia. Alguns problemas, porém, dificultaram estimativas por estado, constituindo-se este trabalho, portanto, uma aproximação das perdas de receita do ICMS de exportação, por região e para o País.

2 - MATERIAL E MÉTODO

Para se obter a arrecadação do ICMS referente às exportações dos produtos primários e semi-elaborados por estado da Federação, foram necessários levantamentos dos dados relativos às exportações decodificados em nível de cada item de mercadoria exportada, que possibilitasse a compatibilização e classificação de produto de acordo com a classificação adotada pelo Regulamento do ICMS (RICMS)⁴.

Os valores de exportação, em nível de detalhe desejado, encontravam-se disponíveis em microfichas na Gerência de Comércio Exterior do Banco do Brasil, organizados de acordo com as saídas de mercadorias de cada estado da Federação. A ausência de portos e/ou a possibilidade de parte do embarque para o exterior poder ser realizado em portos não localizados no estado, que produziu determinada mercadoria, faz com que os valores de exportação levantados nas microfichas não correspondam, necessariamente, ao total das exportações devidas a cada estado.

Os dados básicos do valor das exportações que deram origem às microfichas são anualmente levantados pelo Departamento de Comércio Exterior (DECEX) do Ministério da Indústria e Comércio, que, por sua vez, os organizam e publicam por zona produtora⁵. Esses valores, portanto, revelam os valores exportados e produzidos por estado. Nesse sentido foi possível contornar o problema descrito acima, adotando-se as participações das exportações totais por zona produtora para corrigir as estimativas do ICMS nas exportações, por região do Brasil, calculadas através dos dados das microfichas. A hipótese para se efetuar esse ajuste é que os produtos primários e semi-elaborados tenham a mesma distribuição regional das exportações como um todo.

Para a estimativa do ICMS arrecadado na exportação de semi-elaborados consideraram-se as alíquotas efetivas, de acordo com o Anexo IV do RICMS. Isto porque, embora a alíquota de ICMS para exportação seja de 13%, há uma faixa de variação do percentual tributado que varia de zero a 100% da base de cálculo⁶. Para os produtos primários, a alíquota considerada foi de 13%, com exceção de alguns produtos que gozam de isenções, de acordo com os Convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) (Anexo I - Parte II do

RICMS). Todos os dados básicos referem-se ao ano civil de 1992.

Embora as estimativas de ICMS, incidentes sobre as exportações, tenham sido calculadas por estado e tipo de produto (primário e semi-elaborado), optou-se em agregá-los, por região do País.

3 - ESTIMATIVA DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NAS EXPORTAÇÕES DO BRASIL

A reforma tributária de 1988, que reformulou o ICM propondo a denominação de ICMS⁷, além de manter a tributação nas exportações de produtos primários, trouxe modificações quanto à incidência desse imposto sobre as exportações dos semi-elaborados, que passam a ser definidos por lei complementar. Até então, os produtos semi-elaborados estavam sujeitos ao estorno (cancelamento) dos créditos do antigo ICM, relativos aos insumos de origem agrícola, no caso de ultrapassarem 50% do valor do produto exportado.

Através da lei complementar nº 65, de 15/04/1991, definiu-se produto semi-elaborado como o produto destinado ao exterior: **I** - que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportado *in natura*; **II** - cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação na natureza química originária; e **III** - cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de 60% do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico do País.

Surgiu nessa ocasião muita polêmica em torno dos requisitos que caracterizavam os produtos semi-elaborados. Exportadores e tributaristas entendiam que a lei complementar não definia claramente o que deveria ser classificado como produto semi-elaborado. Argumentavam que produto semi-elaborado seria um produto semi-acabado ou semipronto, e que desta forma não poderia englobar produtos como o

café solúvel, sucos concentrados (setor agrícola), barras de ferro (setor industrial) etc., pois são produtos acabados. Todavia, esses exemplos de produtos foram incluídos no rol dos semi-elaborados ao atender, conjuntamente, às três características da lei complementar.

A referida lei conferiu ao CONFAZ a competência para editar a lista dos produtos semi-elaborados, sendo os critérios utilizados considerados simplórios e controversos (HAUER, 1991). O CONFAZ pode instituir, também, Convênios com objetivos de isentar e/ou reduzir a base de cálculo do ICMS para determinados produtos primários ou semi elaborados, destinados à exportação.

A despeito das críticas de técnicos e tributaristas e da pressão por parte dos exportadores para uma definição restrita de produto semi-elaborado, já surgia, em contrapartida, o temor dos governos estaduais de mudanças que levassem a alterações no sistema tributário, com potencial perda de receitas do ICMS para seus cofres.

Percebe-se que o assunto foi polêmico desde sua origem, sendo a tese da imunidade total de ICMS às exportações defendida por todos os agentes privados envolvidos.

As estimativas do presente trabalho revelaram que a arrecadação do ICMS nas exportações do Brasil, em 1992, totalizou US\$1,474 bilhão, aproximadamente. No total do ICMS arrecadado no País sobre exportações, a maior parte deve-se aos produtos semi-elaborados (Tabela 1).

As estimativas de arrecadação de ICMS nas exportações tributadas, por região do País, corrigidas pelas participações das exportações totais, por zona produtora, são apresentadas na tabela 2. Coube à Região Sudeste 60,2% desse total, seguida da Região Sul (23,2%), da Região Nordeste (8,4%), da Norte (5%) e da Região Centro-Oeste (1,9%).

É interessante notar que, à exceção da Região Sudeste que tem praticamente a mesma participação do ICMS total arrecadado e do ICMS nas exportações em termos de Brasil (cerca de 60%),

(em US\$1.000)

Região	Primário		Semi-elaborado		Total	
	Exportação	ICMS	Exportação	ICMS	Exportação	ICMS

	(1)	(2)	(3)	(4)	(1+3)	(2+4)
Sul	131.369	11.142	5.340.640	403.741	5.472.009	414.883
Sudeste	731.507	90.375	8.597.220	689.978	9.328.727	780.353
Nordeste	36.350	1.526	2.795.997	201.524	2.832.347	203.050
Norte	2.676	348	914.681	71.490	917.357	71.838
Centro-Oeste	486	51	53.171	3.628	53.657	3.679
Brasil	902.388	103.442	17.701.709	1.370.361	18.604.097	1.473.803

Fonte: Elaborada a partir de dados das microfichas da Gerência de Comércio Exterior (GECEX), do Banco do Brasil e REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), 1994.

TABELA 2 - Estimativa do ICMS nas Exportações em Relação ao ICMS Total Arrecadado, por Região do Brasil, 1992

(em US\$1.000)

Região	ICMS exportação prod. primário prod. semi- elaborado (A)	%	ICMS total arrecadado ¹ (B)	%	Participação (A/B) x 100
Sul	341.924	23,2	4.227.306	16,8	8,1
Sudeste	887.229	60,2	15.238.578	60,6	5,8
Nordeste	123.799	8,4	3.140.694	12,5	3,9
Norte	73.690	5,0	847.589	3,4	8,7
Centro-Oeste	28.002	1,9	1.690.798	6,7	1,7
Zona prod. não declarada	19.159	1,3	-	-	-
Brasil	1.473.803	100	25.144.965	100	5,9

¹Valores transformados em dólar médio de 1992.

Fonte: Elaborada a partir de dados do Departamento de Comércio Exterior (DECEX) do Ministério da Indústria e Comércio, Regulamento do ICMS e Secretaria da Fazenda Nacional (Secretaria Executiva da Comissão Técnica Permanente - COTEPE/ICMS).

as demais regiões apresentam percentuais diferentes de participação (colunas 2 e 4 da Tabela 2).

Em nível de Brasil, as receitas da tributação de ICMS sobre as exportações representam 5,9% do total arrecadado em ICMS no País. As Regiões Norte e Sul são as que apresentam maior arrecadação de ICMS

com as exportações, 8,7% e 8,1%, respectivamente, em relação ao total do ICMS arrecadado. Para a Região Sudeste esse percentual é de 5,8%; para a Região Nordeste, 3,9%; e para a Centro-Oeste, somente 1,7%. Esses percentuais representam estimativas das perdas relativas de receitas do ICMS total,

que cada região do País arcaria, no caso de imunidade fiscal plena às exportações.

As receitas de ICMS referentes à tributação nas exportações de produtos primários e semi-elaborados dependem não só do volume de mercadorias exportadas como de seu valor adicionado e, também, das alíquotas efetivas de cada item de produto exportado⁸. Portanto, o valor e a participação da arrecadação do ICMS nas exportações dependem do perfil exportador de cada região.

De acordo com dados de 1992, apresentados por MELLO; TOLEDO; MELLO (1993), referentes às exportações por zona produtora para o Estado de São Paulo, observa-se que a participação dos semi-elaborados é de 84,9% do valor total das exportações tributadas, sendo que o ICMS corresponde a 76,6% da receita desse imposto nas exportações. Os produtos primários representam 15,1% do valor das exportações tributadas, contribuindo com 23,4% do ICMS (Tabela 3).

De um valor de US\$309 milhões devido ao ICMS nas exportações, o Estado de São Paulo perderia 3,2% de sua receita total de ICMS, calculada em US\$9,609 bilhões no ano de 1992, caso os produtos primários e os definidos como semi-elaborados passassem a ser isentos desse tributo na exportação. É importante registrar que aproximadamente 80% do ICMS devido às exportações no Estado de São Paulo referem-se ao segmento agroindustrial (produtos primários + semi-elaborados pela agroindústria). Tem-se, ainda, que os produtos primários apresentam uma alíquota média de 12,2%, bem superior a dos semi-elaborados exportados, 7,1%⁹. De fato, são poucos os produtos primários isentos de ICMS nas exportações, enquanto que os semi-elaborados podem gozar de isenção ou redução de base de cálculo, conforme já mencionado, o que explica essa diferença de alíquota.

Os resultados para o Estado de São Paulo evidenciam que a imunidade plena do ICMS nas exportações poderá apresentar resultados diferentes em relação aos percentuais de perdas apresentados por região. Enquanto na Região Sudeste as perdas

representariam aproximadamente 5,8% da receita total do tributo, para São Paulo significaria algo próximo de 3,2%.

A oposição que os estados exercem sobre possíveis alterações na atual incidência de ICMS deve-se a essas perdas de receitas no curto prazo. É necessário que esse tipo de medida seja analisada em termos dos resultados globais de médio e longo prazos. Certamente haverá benefícios, em todos os estados, decorrentes da redução de custos que a medida traz, aumentando a eficiência e a competitividade, o que pode se refletir na melhora do desempenho comercial do País e no efeito multiplicador que afeta emprego e renda na economia.

4 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

É incontestável a necessidade de ajustes na atual estrutura tributária, considerando que a revisão constitucional, prevista para ter sido concluída em maio de 1994, não conseguiu colocar em pauta discussões relativas ao assunto. Deve-se considerar a possibilidade de o poder público promover ajustes em sua própria competência tributária (PANZARINI, 1992).

Trata-se de uma decisão complexa, pois o ICMS é de competência estadual e depende de decisões tomadas no âmbito do CONFAZ, que somente ocorrem quando há consenso entre todos os estados. Nesse caso, o convencimento dos representantes dos estados para substituir uma receita certa pela possibilidade de ganhos indiretos, decorrentes da eliminação da tributação sobre exportações, é um trabalho muito difícil. O fato de o ICMS constituir-se no principal imposto dos estados, provoca grande resistência a qualquer alteração em direção à redução de sua arrecadação.

Na hipótese de medidas administrativas alterando o perfil tributário, isentando todas as exportações do ICMS, a perda de receita desse

TABELA 3 - Exportações e Estimativa do ICMS, por Tipo de Produto, Estado de São Paulo, 1992

(em US\$1.000)

Tipo de produto	Valor das exportações	%	Valor do ICMS	%
Primário	593.575	15,1	72.291	23,4

Semi-elaborado	3.325.863	84,9	236.828 ¹	76,6
Total	3.919.438	100,0	309.119	100,0

¹Desse total US\$174,815 milhões referem-se a semi-elaborados agroindustriais, que somados aos US\$72,291 milhões, relativos aos produtos primários, respondem por 80,0% do ICMS nas exportações.

Fonte: Elaborada a partir de MELLO; TOLEDO; MELLO (1993).

tributo no total arrecadado de ICMS variaria de 8,7%, para a Região Norte, a 1,7%, para a Região Centro-Oeste. É bem verdade que em nível de cada estado da Federação, a renúncia dessa receita pode significar, a curto prazo, problemas sérios em suas finanças.

Não será tarefa fácil conjugar os interesses dos estados em relação a esse tipo de alteração, devendo entrar em debate o tipo de compensação oferecida em troca da isenção do ICMS nas exportações dos produtos primários e semi-elaborados. É importante considerar que o Governo Federal não teria condições de fazer essa compensação pelos motivos colocados na introdução deste trabalho. De-ve-se entender que a desoneração das exportações pela incidência de ICMS tem como principal efeito a melhoria do valor recebido pelo exportador/produtor pelo seu produto, pois, em geral, admite-se que o

preço internacional é dado. O ICMS é, neste caso, um imposto pago por quem vende o produto. Sua retirada implica em aumento da competitividade que deve melhorar o desempenho das atividades voltadas para as exportações, aumentando a produção, o emprego, a geração de receitas de outros tributos internamente, além de outros efeitos benéficos indiretos.

Essas razões, por si, revelam vantagens em abrir mão das atuais receitas de ICMS em troca de incremento da atividade econômica ligada à expansão do comércio exterior. Não se pode negar, porém, que estados menos dinâmicos, em um primeiro momento, podem ser muito prejudicados pela perda dessas receitas. Uma saída intermediária poderia ser a eliminação gradual da incidência, para que os orçamentos fossem adaptados, sem traumas, a menores receitas obtidas no curto prazo.

NOTAS

¹Parte integrante do projeto SPTC 16-031/90. Os autores agradecem ao economista Pedro Paulo Cardoso de Mello as sugestões e leitura do texto e aos auxiliares técnicos Juarez Carvalho Vilela e Maurício José Duarte Souza o levantamento e tratamento dos dados. Recebido em 15/07/94. Liberado para publicação em 30/08/94.

²Economista, MS, Pesquisador do Instituto de Economia Agrícola.

³Engenheiro Agrônomo, Pesquisador Científico do Instituto de Economia Agrícola.

⁴Vale lembrar que o RICMS classifica as mercadorias de exportação em produtos primários, semi-elaborados e industrializados, enquanto o DECEX as classifica em produtos básicos, semimanufaturados e industrializados, sendo que a principal diferença é quanto à distribuição das mercadorias entre as três categorias de produtos.

⁵Essa classificação das mercadorias por zona produtora elimina os problemas colocados anteriormente, representando efetivamente as exportações por estado produtor.

⁶Esse mecanismo de redução de base de cálculo não tem uma regra pré-estabelecida, sendo definido no âmbito do CONFAZ, órgão que delibera, entre outras questões tributárias, sobre a redução das alíquotas.

⁷Essa reformulação ampliou a base de incidência do imposto, através da incorporação de serviços.

⁸Como mencionado anteriormente, a alíquota de exportação é de 13%, mas, devido às isenções e reduções de base de cálculo, efetivamente variam de zero a 13%.

⁹Essas alíquotas médias foram obtidas através da divisão do valor do ICMS arrecadado pelo valor das exportações, constantes na tabela 3.

LITERATURA CITADA

- ANUÁRIO ESTATÍSTICO DO ESTADO DE SÃO PAULO, 1992. São Paulo, Fundação SEADE, 1993.
- BRASIL. Ministério da Indústria do Comércio e do Turismo. **Exportação brasileira por regiões e estados produtores**. Brasília, Ministério da Indústria do Comércio e do Turismo, 1992.
- CASTILHO, Marta. Reforma tributária e comércio exterior. **Revista Brasileira de Comércio Exterior**, 10(38), jan./mar. 1994.
- COMISSÃO EXECUTIVA DA REFORMA FISCAL. **Subsídios para uma proposta de emenda à Constituição**. s.l.p., Comissão Executiva da Reforma Fiscal, 1992. 15p. mimeo.
- HAUER, G. A. Limitação para os semi-elaborados - é preciso defini-los. **Gazeta Mercantil**, SP, 23 jul. 1991.
- LOPES, Mauro de R. Reformas agrícolas: os custos dos ajustes parciais. **Conjuntura Econômica**, SP, 48(7):25-29, jul. 1994 .
- MARTONE, Celso L. et alii. **Uma proposta de reforma fiscal para o Brasil**: sumário executivo. São Paulo, FIPE, 1994.
- 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, 1993. **Anais...** Brasília, SOBER, 1993. p.649-662.
- OLIVEIRA, José T. "A reforma fiscal e o setor agrícola". In: SEMINÁRIO - AS DIFÍCIS OPÇÕES DO FINANCIAMENTO RURAL NO BRASIL, Belo Horizonte, set. 1992. p.1-30.
- PANZARINI, Clovis. Os desajustes do ajuste fiscal. **O Estado de São Paulo**, SP, 20 jul. 1992.
- REGULAMENTO DO ICMS/SP. São Paulo, IOB, 1994.

ICMS E AS EXPORTAÇÕES

SINOPSE: O trabalho traz estimativas de perdas do ICMS na hipótese de isenção total desse imposto sobre as exportações. Foram elaboradas estimativas em nível de região, do Brasil e, especificamente, para o Estado de São Paulo. Os principais resultados mostraram que a perda de ICMS, em termos de percentagem, variou entre 8,7% e 1,7% da arrecadação total desse imposto nas regiões.

Palavras-chave: tributação nas exportações, ICMS.

ADDED VALUE TAX AND EXPORT

ABSTRACT: This paper provides an estimation of the losses in ICMS (Added Value Tax) receipts for the case of total exemption of this imposed tax over exports. Estimatives were made to Brazil as a whole, to geoeconomic regions and the State of São Paulo. Main results show that losses in ICMS receipts vary from 8,7% of total ICMS to 1,7% among geoeconomic regions of Brazil.

Key-words: export taxes, added value tax.