

### **CAPÍTULO 3. O ICM/ICMS E A AGRICULTURA**

O produtor agrícola, quase sempre, não recolhe o imposto. Portanto, o entendimento da sistemática de recolhimento e das possibilidades de transferências do crédito tributário é de importância fundamental. Essa sistemática de recolhimento, estabelecida por questões administrativas, pode ter implicações na carga tributária, como explicado no capítulo 2. Uma avaliação da sistemática passa, portanto, pela separação do que é redução de carga fiscal daquilo que é apenas uma forma de recolhimento especial.

Neste capítulo descreve-se a evolução das determinações legais relativas aos quatro grupos de medidas apresentados no capítulo 1: gêneros de primeira necessidade, produtos perecíveis e/ou de elevado custo de fiscalização, insumos agropecuários e medidas de coordenação com a política central.

Buscou-se relacionar estas medidas com as funções extra-fiscais atribuídas aos impostos e às modificações no sistema tributário estabelecidas pela CF-88, em especial a seletividade no ICM/ICMS e a maior autonomia dos Estados.

Por outro lado, os setores a jusante, que pagam o imposto postergado, podem

transferir o imposto, em parte, ao setor agrícola, via preços. É necessário um estudo sobre a formação de preços para avaliar qual setor realmente foi beneficiado pelas medidas específicas.

Ainda é preciso considerar que a generalização dos gastos tributários faz com que o levantamento dos benefícios dados ao setor agrícola através do ICM/ICMS não seja suficiente para concluir que esse setor foi privilegiado em relação aos demais, pois seria necessário o levantamento dos benefícios dados aos outros setores e pelos demais tributos. Ademais, apesar de o produtor não recolher o imposto obrigatoriamente, alguns produtos agrícolas foram taxados nas saídas para o exterior em contraposição à imunidade dos produtos industrializados.

### 3.1. GÊNEROS DE PRIMEIRA NECESSIDADE

A seguir descreve-se a legislação relativa aos gêneros de primeira necessidade.

O artigo 12 da Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/65, tira do campo da incidência as operações "sobre as vendas a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual"<sup>72</sup>. Esta exceção não era prevista pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. A Comissão era de parecer que a Constituição apenas deve conter isenções gerais, que afetem a estrutura do sistema tributário e seu funcionamento, evitando, porém, as isenções de impostos específicos.

As operações definidas pelo Convênio do Rio de Janeiro, de 27/02/67, para fins dessa isenção, foram as saídas de aves, ovos hortaliças, verduras e frutas frescas nacionais em seu estado natural, para alimentação própria ou de sua família, e as saídas no varejo de carne, de bovino, suíno, caprino, ovino e coelho, diretamente ao

---

<sup>72</sup> O Decreto-lei nº 406, de 31/12/68 reafirma que "os Estados isentarão do imposto de circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada". O Decreto Estadual nº 47.763, de 17/02/67, o primeiro regulamento do ICM do Estado de São Paulo, dispõe em seu artigo 4º, inciso III, que o imposto não incide sobre as saídas decorrentes de venda a varejo, efetuada por produtor diretamente ao consumidor dos gêneros de primeira necessidade. O Decreto Estadual 47.812, de 07/03/67, retroagindo seus efeitos a 01/03/67, amplia o texto acima estabelecendo a não incidência sobre todas as saídas a varejo ao consumidor dos gêneros de primeira necessidade.

consumidor<sup>73</sup> (acrescentadas pelo VI Convênio de Rio de Janeiro, de 03/07/69).

Apesar de a Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/1969 acabar com a imunidade, estes produtos foram alvo de política diferenciada durante todo o período, que será apresentado no próximo item.

Depois do decreto estadual nº 47.763/67, que responde à preocupação com este tipo de gênero estabelecida pela Emenda Constitucional nº 18, só se encontra alguma determinação legal relativas aos gêneros de primeira necessidade, na lei estadual que institui o ICMS (Lei 6.374, de 01/03/89). Em seu artigo 34, esta lei estabeleceu para São Paulo a alíquota de 12% para os seguintes produtos: arroz, feijão, farinha de mandioca, carnes, charque e pão<sup>74</sup>. Esta é uma medida da alçada estadual, para a qual não se precisou de Convênios prévios, pois o Estado tem autonomia para tal ato, estabelecida pela CF-88.

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 interior do Estado, à imprensa e junto ao CONFAZ. No entanto, não se obteve algum convênio

---

<sup>73</sup> Esse convênio autoriza aos estados do Centro-Sul a isenção nas saídas do estabelecimento varejista e redução da base de cálculo nas saídas do estabelecimento abatedor de 15%. Essa isenção, vigorou em São Paulo via decreto estadual, mas não foi incorporada ao RICM.

<sup>74</sup> Carnes inclui aves, coelhos e gado bovino, suíno caprino e ovino. A Lei 6.556, de 30/11/89, estabeleceu a alíquota de 12% para as operações com estes animais vivos, e incluiu farinha de mandioca na relação. A Lei 7.003, de 27/12/90, incluiu o charque.

sobre produtos da cesta básica, e o governo de São Paulo e do Paraná reduziram a base de cálculo de tais produtos, resultando numa alíquota de 7%<sup>75</sup>, o que seria inconstitucional, uma vez que não estavam autorizados pelo CONFAZ. O Estado usou a alegação de que teria autonomia para tanto, desde que esta é a alíquota cobrada nas operações realizadas com o Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

A argumentação favorável a essa redução pode se basear em três elementos da legislação:

1. A resolução do Senado Federal nº 22/89 estabelece duas alíquotas para as operações e prestações interestaduais<sup>76</sup>.

2. O art. 155, § 2º, III, da CF, garante a seletividade em função da essencialidade

3. O art 155, § 2º da CF, determina que a alíquota interna deve ser maior que a interestadual; mas não veda aos Estados o uso da menor alíquota interestadual.

E foram estes os argumentos usados pelo Estado de Mato Grosso do Sul (decreto estadual/MS 6.383, de 06/03/92), para reduzir a base de cálculo de produtos alí especificados. São Paulo, Paraná e Mato Grosso do Sul anteciparam-se ao CONFAZ.

---

<sup>75</sup> Decreto/SP 34.450, de 26/12/91, que não incluiu pão e sal. Lei/Pr 9.870, de 20/12/91.

<sup>76</sup> A alíquota interestadual para as operações com o sul e sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo é 12% e para as operações com o norte, nordeste, centro-oeste e Estado do Espírito Santo, 7%.

Atualmente, esta questão já foi resolvida pelo Convênio 83/92, de 31/07/92, que autorizou, finalmente, a redução da base de cálculo de produtos da cesta básica até resultar a alíquota mínima de 7%. Os produtos a serem beneficiados devem ser definidos pelos Estados. São Paulo já havia definido, antes do Convênio 83/92, os seguintes produtos: arroz, feijão, farinha de mandioca, charque, ave, coelho ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino em pé, e produto comestível resultante de seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado. Após o Convênio 83/92, o Estado de São Paulo ampliou a relação; incluiu massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo, mortadela, salsicha e sardinha enlatada.<sup>77</sup>

Apesar de a relação estar próxima de produtos que comporiam uma cesta básica, produtos como óleo de soja e açúcar não constam da relação. A razão alegada por técnicos da Secretaria da Fazenda refere-se à importância desses produtos na arrecadação do Estado de São Paulo. Outros estados, no entanto, incluíram estes produtos industrializados (açúcar<sup>78</sup> e óleo de soja) na relação da cesta básica.

Minas Gerais e Rio de Janeiro definiram estes produtos apenas após o Convênio 83/92, de 31/07/92. Minas Gerais estabeleceu uma lista bastante enxuta, com 7

---

<sup>77</sup> Item 10, anexo II, tabela II do RICMS/SP IOB vol I.

<sup>78</sup> Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Mato Grosso de Sul, conforme carta de José Pilon, Presidente 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.

produtos e o Rio de Janeiro uma relação extensa, conforme mostra o quadro 3.1<sup>79</sup>. Alguns estados relacionaram produtos não alimentícios, como o Paraná que incluiu tijolo, telha, tubo e manilha, e Mato Grosso que incluiu sabão em barra. O decreto 494, de 26/11/48<sup>80</sup> relacionou produtos para a habitação, vestuário e alimentação. Estes produtos são relacionados no anexo I e os produtos alimentícios estão no quadro 3.2.

O Estado do Mato Grosso do Sul aprofunda ainda mais a seletividade, estabelecendo um outro conjunto de produtos, com alíquota de 12%<sup>81</sup>.

A relação de produtos que cada estado estabeleceu como cesta básica pode ser entendida por alguns critérios além da importância enquanto gênero de primeira necessidade. Um deles é o montante de receita que o estado estaria "abrindo mão" ao reduzir a alíquota. Por esse critério pode-se entender a não inclusão de 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 uma parcela significativa da arrecadação do Estado.

Outro critério relaciona-se aos hábitos de consumo. Claramente a erva-mate enquadra-se nesse critério. Um terceiro critério é dado pela própria estrutura de comercialização e produção, como é o caso de carnes, hortaliças e animais vivos, que

---

<sup>79</sup> Os Estados presentes nesse quadro são aqueles que responderam ao FAX enviado às Secretarias da Fazenda dos Estados do Centro-Sul.

<sup>80</sup> Para fins de não incidência do IC.

<sup>81</sup> Cujas relação encontra-se no anexo I, pg 209.

é bastante pulverizada, como mostra o quadro 3.3.

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). Seria necessário verificar se estes produtos são isentos neste Estado, pois se o forem a redução beneficia as entradas desses produtos em estabelecimento industrial quando a isenção não é autorizada.

Nesse processo recente notou-se uma resistência de outros estados à redução das alíquotas de produtos agrícolas. Na seqüência, quando essa redução foi autorizada pelo Convênio 83/92, surgiu um novo conflito para São Paulo, que é a pressão da indústria de óleo e a de açúcar pela redução da base de cálculo no Estado de São Paulo, com a ameaça de instalar suas plantas fora, nos estados que concedem o benefício.

Seja como for, a decisão de realmente estabelecer uma pauta de produtos a serem isentos, baseada em sua importância no consumo das classes de menor renda, passará inevitavelmente por produtos mais elaborados, principalmente em São Paulo. A importância da população urbana, cujo consumo de produtos com maior valor adicionado é crescente, pressionará o Estado a "abrir mão" desta fonte de recursos, ou a tratar o tema de outra forma, aprofundando a discussão a respeito da validade desta medida.

A alimentação fora do domicílio<sup>82</sup> também tem crescido, e poderia ser

---

<sup>82</sup> Lanches, alimentos semi-prontos e salgados industrializados.

Quadro 3.1. - Cesta básica definida pelos estados para fins de redução de base de cálculo permitida pelo Convênio 83/92.

produto	São Paulo	Matô Grosso do Sul	Minas Gerais	Paraná	Rio de Janeiro
arroz	7%	7%	12%	7%	7%
ave <sup>1</sup>	7%	7%	12%	vivas	7%
café		12%	7%		7%
coelho <sup>1</sup>	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 <sup>1</sup>	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% <sup>2</sup>	7%	7%
açúcar		7%	7% <sup>3</sup>	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% <sup>4</sup>	7% <sup>5</sup>	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 - animal em pé e produto resultante de seu abate.

2 - Embalagem até 2 kg.

3 - Embalagem até 5 kg.

4 - Inclui óleos de milho, arroz, girassol e algodão em embalagens até 1 litro.

5 - Inclui óleo de milho

FONTE: RICMS dos Estados

considerada. Neste sentido, o Convênio ICM 09/93, de 30/04/93 (D.O.U. 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 recebe tratamento diferenciado desde o início da cobrança do imposto<sup>83</sup>. A redução de base de cálculo aos restaurantes de um modo geral segue estatuto próprio gerado por uma antiga discussão sobre a incidência do ICM, pois argumentava-se que se tratava de um setor de serviços. Há consenso sobre a incidência do ICM e do ICMS, mas a redução de base de cálculo perpetuou-se. Trata-se portanto de uma medida desvinculada da importância do setor no orçamento familiar.

A redução de base da cálculo, necessariamente, não resulta em redução proporcional no preço do produto. Realizou-se convênio no sentido de permitir aos estados exigir 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. Isto se deve à inflação e à variação sazonal de preço<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Inciso XI, art 4º do decreto 51.345, de 31/01/69 (BOBBIO, 1969a)

<sup>84</sup> Para fortalecer este convênio, assinou-se ainda, o Conv. 22/92, de 30/04/93 (D.O.U, 1993:5957) que acresce ao conv 83/92, o § único: "A fruição do benefício de que trata este

Conclui-se que não houve uma política específica para gêneros de primeira necessidade durante a vigência do ICM. O ICMS, cuja seletividade foi garantida pela Constituição Federal de 1988, foi criado em São Paulo com alíquotas diferenciadas: 12% para produtos básicos, 18% de modo geral e 25% para artigos de luxo. Porém, dos dez produtos que compõem 85% dos gastos com alimentação das classes de renda inferior, há dois que ainda não integram esta relação em São Paulo, óleo de soja e açúcar.

---

convênio fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações acessórias instituídas pela legislação tributária de cada unidade da federação". Este parágrafo visa dar base legal para os estados exigirem o destaque em nota fiscal do incentivo, com a respectiva redução de preço final do produto. São medidas, no entanto, de pouco resultado econômico.

### 3.2. PRODUTOS PERECÍVEIS E/OU DE ELEVADO CUSTO DE FISCALIZAÇÃO

Apesar de o Poder Executivo do Estado de São Paulo definir hortaliças, verduras, aves e frutas como gêneros de primeira necessidade para fins da não incidência definida pela Constituição de 1967, estes produtos logo foram conformando uma política própria, mais relacionada com questões como a não realização de escrituração fiscal pelos produtores, a dispersão dos agentes e a precibilidade dos produtos.

A seguir relaciona-se as razões que embasam o agrupamento dos produtos perecíveis separadamente dos gêneros de primeira necessidade:

1. A partir da Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/69, a não incidência deixa de ser dada ao nível constitucional, passando daí para o rol das políticas de isenção estabelecidas através de convênios realizados por representantes de todas as unidades da Federação. Isto não afetou a legislação estadual, porque os produtos citados já passaram a constituir política própria, com o decreto 51.345/69 para os hortifrutis e com os decretos estaduais que aprovaram e renovaram o VI Conv do RJ, para carne.

2. Ao nível do regulamento do ICM, deixam de constar no artigo 4º do RICM, que relaciona as imunidades, passando para o artigo 5º<sup>85</sup> que relaciona as isenções,

---

<sup>85</sup> Pelo decreto 51.345, de 31/01/69.

ainda antes da mudança constitucional<sup>86</sup>.

3. Estes produtos não são os que mais pesam no orçamento familiar<sup>87</sup>. Nas classes de renda inferior são 10 produtos que respondem por 85% dos gastos com alimentação (arroz, feijão, pão, óleo, macarrão, açúcar, leite, ovos, frango e carne) e o número desses produtos se elevam até 19 com o crescer da renda (TASCO, 1991). Portanto, a definição desses 10 produtos para uma política de incentivo ao setor seria mais progressiva 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 apenas os produtos industrializados

---

<sup>86</sup> 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, logicamente, aqueles que pressionaram para o estabelecimento de tal Convênio.

<sup>87</sup> 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 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.

ou acondicionados passaram a pertencer ao campo de incidência do IPI. No quadro 3.2<sup>88</sup> compara-se a relação dos produtos não tributados pelo IPI publicada pelo decreto 61.514, de 12/10/67<sup>89</sup>, com a relação definida pela lei 494, de 26/11/48. Passam a ser tributados apenas aqueles produtos que são comercializados com embalagens, e os produtos comercializados a granel continuaram sem a incidência. Este quadro foi elaborado com o objetivo de evidenciar que havia uma pauta de produtos de primeira necessidade antes da Emenda Constitucional nº 18/67, a qual não foi considerada para fins da imunidade aos gêneros de primeira necessidade.

4. Note-se que o tratamento especial dado aos produtos hortifrutigranjeiros estabelecidos pelo Convênio do Rio de Janeiro, que relacionou produtos isentos devido à imunidade constitucional, referia-se apenas às saídas ao consumidor.

---

<sup>88</sup> Elaborado a partir da lei 494/48 (IC), decreto 61.514/67 (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.

<sup>89</sup> Regulamento do IPI (RIPI)

Quadro 3.2 - Comparação entre os gêneros de primeira necessidade definidos pela legislação do IC, IPI, ICM e ICMS

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
far. mandioca	i	i se acondicionado paga	normal	reduzida
far. trigo	i	i	normal	reduzida
aveia	i	i acondicionado 4%	normal	normal
far. 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
doce, inclusive acondicionado	i	pães: i se acondicionado paga	normal	normal
macarrão, talharim	normal	i se acondicionada 5%	normal	reduzida

i= imunidade, isenção ou alíquota 0.

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

O Convênio de Cuiabá, de 07/06/67, dava início a um tratamento especial a partir da primeira operação com o produtor rural, primeiramente créditos presumidos<sup>90</sup>, depois pela isençãodada por convênios posteriores, como será descrito a seguir.

5. Estes são o produtos que têm um sistema de comercialização disperso. O quadro 3.3 revela que as carnes, frutas e verduras são os produtos cujo sistema de comercialização é mais disperso<sup>91</sup>.

Portanto, estes produtos continuaram a receber tratamento especial devido a razões de ordem operacional, isto é, perecibilidade e dispersão dos agentes. A relação com a sua importância na cesta básica ficou restrita à vigência do art. 12 da Emenda Constitucional nº 18, isto é, até a Emenda Constitucional nº 01, de 17/10/69.

Como essa política própria envolve diferimentos, reduções de base de cálculo, reduções de alíquota e isenções estabelecidos conforme o destino do produto, sistematizou-se as determinações legais para o período de existência do ICM e do ICMS através dos fluxos a seguir. A elaboração desses fluxogramas foi necessária porque os convênios que autorizavam as isenções de hortifrutigranjeiros eram renovados a cada

---

<sup>90</sup> 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%.

<sup>91</sup> Espera-se os resultados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF/FIPE) realizada recentemente.

Quadro 3.3 - Participação dos equipamentos na comercialização no varejo, Cidade de São Paulo, 1971/72 e 1981/82, (em %).

Anos	Açougue		Empório		Feira Livre		Quitanda		Supermercado	
	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82	1971/72	1981/82
Produtos										
arroz (pacote)	-	-	16	13	6	4	-	-	78	83
feijão (pacote)	-	-	12	9	4	6	-	-	84	85
carne bovina	76	77	-	-	-	-	-	-	24	23
carne de porco	76	73	-	-	-	-	-	-	24	27
frango limpo	29	27	-	-	27	32	-	-	44	41
ovos	-	-	22	8	48	26	4	5	26	61
farinha mandioca	-	-	38	14	13	10	-	-	49	76
farinha de milho	-	-	33	9	12	6	-	-	55	85
farinha de trigo	-	-	30	6	14	1	-	-	56	93
fubá mimoso	-	-	34	13	14	6	-	-	52	81
macarrão	-	-	30	11	15	3	-	-	55	86
laranja	-	-	-	-	83	93	7	3	10	4
abóbora	-	-	-	-	83	88	6	4	11	8
alface crespa	-	-	-	-	83	87	8	7	9	6
batata	-	-	22	5	47	71	2	3	29	21
cebola	-	-	24	6	45	61	3	4	28	29
cenoura	-	-	-	-	83	86	6	4	11	10
óleo de soja	-	-	29	9	15	2	-	-	56	89

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

seis meses em média<sup>92</sup>, levando à necessidade de uma sistematização bastante trabalhosa, pois além dos convênios, verificou-se se as alterações refletiram-se na legislação estadual. Inclui-se os diferimentos e as fases do processo produtivo ou decomercialização em que foram concedidas as isenções e as reduções de base de cálculo.

Através dos fluxos a seguir, conclui-se que esses produtos foram isentos basicamente nas saídas sem processamento, sendo que para as carnes, a isenção não é total, dado que o abate é um momento de pagamento do imposto. De uma forma geral, paga-se nas saídas para industrialização, onde o recolhimento é bastante produtivo, isto é, de fácil arrecadação e fiscalização.

### 3.2.1. Hortaliças e Frutas

A pauta dos produtos hortifrutícolas foi estabelecida pelo Convênio de Cuiabá, de 1967, com poucas alterações<sup>93</sup>. Em 1980 foram excluídos alho, maçã, pera, castanhas e amêndoas dessa isenção. Estes produtos devem ter tratamento igual, sendo

---

<sup>92</sup> Resultou na verificação de mais de 50 convênios e 50 decretos estaduais.

<sup>93</sup> O II Conv. RJ, de 20/06/67 incluiu banana e laranja e excluiu mandioca. O III Conv RJ, de 19/03/68 incluiu frutas provenientes da ALALC, devido ao acordo internacional. O Conv. 44/75 acrescentou alho, batata, cebola, flores e macaxeira.

importado ou de produção nacional, devido aos acordos internacionais<sup>94</sup>. Em 1985<sup>95</sup>, foram incluídos alguns produtos que não eram tradicionais no mercado: brotos de bambú, samambaia, cacateira, cambuquira, gobo, hortelã, mostarda, repolho chinês e demais folhas usadas na alimentação humana. Os brotos vegetais de forma geral foram incluídos em 1993<sup>96</sup>.

O Convênio 44/75 excluiu da isenção as exportações. Mas através de convênios conformou-se uma nova pauta de produtos isentos para a exportação, independente dos produtos isentos nas operações internas. Os Convênios 03/70 (flores, plantas ornamentais e pescados), 41/75 (banana e erva mate), 02/76 (laranja), 17/78 (ovos férteis de galinha ou perua, pintos e perus de um dia) e 09/80 (abóbora, alcachofra, batata-doce, berinjela, cebola, cogumelo, gengibre, inhame, pepino, pimentão, quiabo, repolho, salsão, vagem, abacate, ameixa, caqui, figo, limão, mamão, melão, melancia, morango, nectarina, pomelo, tangerina, uvas de mesa e ovos). O Convênio 67/90 incluiu maçã. O Convênio 14/91, de 25/04/91, exclui laranja, limão, nectarina e pomelos. Este último convênio se deve ao fato de que, sendo a fruta isenta, os sucos

---

<sup>94</sup> Convênio 07/80. Os produtores nacionais preferiram a taxação à isenção para todos, e obtiveram um benefício que é dado apenas ao produto nacional, que é o crédito presumido. O Conv. 03/80, firmado na mesma reunião do CONFAZ, autorizou um crédito presumido de 80% sobre o valor das operações com maçã do produtor. Este benefício foi reduzido para 40% pelo Conv. 32/83.

<sup>95</sup> Decreto/SP 23.943, de 19/09/85.

<sup>96</sup> Conv. ICMS 17/93, de 30/04/93, (DOU, 1993:5956)

também o deveriam ser, por incorporarem maior valor adicionado, o que representaria uma perda de receita significativa ao Estado de São Paulo. Portanto, passou-se a taxar essas frutas nas saídas para o exterior. No entanto, nota-se que a nova relação de produtos isentos, estabelecida após o Convênio 44/75, é bastante ampla.

Pode-se, portanto, apresentar o esquema de recolhimento do imposto para hortifrutícolas através dos fluxos a seguir. Eles foram construídos a partir do estudo dos três regulamentos do ICM (1967, 1974 e 1981) e suas modificações, pelo acompanhamento dos convênios a partir de 1967 e das ratificações e atualizações na legislação estadual geradas por estes convênios, os quais eram atualizados, em média duas vezes por ano, chegando a ocorrer algumas mudanças que sequer vigoraram, devido a uma outra modificação que retroagia ao período da anterior.

O Convênio de Cuiabá apenas autorizava aos estados do Centro-Sul a concessão de um crédito fixo no valor de no máximo 70% do valor da operação com o produtor. O Convênio de Porto Alegre, de 16/02/68, concedeu isenção nas operações internas com hortifrutícolas.

**HORTIFRUTI: de julho/67 a março/68:**

$$\begin{array}{l}
 \text{produtor/} \left\{ \begin{array}{l}
 \text{r varejo r } p^c = \Sigma VA^*/1-0,3t^{97} \\
 \text{r atacado r varejo r } p^c = \Sigma VA^*/1-0,3t \\
 \text{r industria * varejo * } p^c = \Sigma VA^*/1-t \\
 \text{r outro Estado} \\
 \text{r exterior} \\
 \text{r indústrias fora do Estado}
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

r = redução de alíquota (de 70%)

\* = pagamento normal

t = alíquota

Apenas de abril de 1968<sup>98</sup> a 1975, todas as operações estavam isentas.

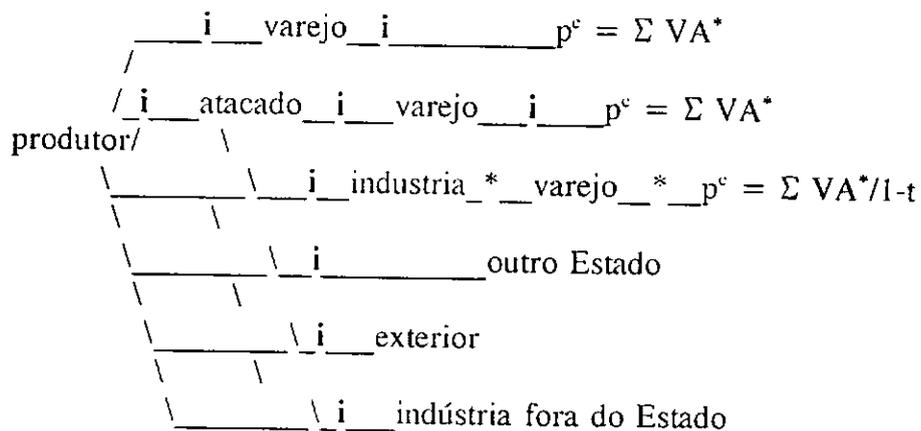
Em janeiro de 1969, as saídas ao consumidor final dos produtos não industrializados deixam de constar no artigo 4º do RICM, que relacionava os produtos imunes ao imposto segundo a CF. Porém, não houve mudança na sistemática de cobrança do ICM e a política de isenção continuou a ser regida pelo Convênio RJ, de 19/03/68:

---

<sup>97</sup> A redução de base de cálculo equivale matematicamente a uma alíquota de tr. E portanto o preço será:  $p_c = \frac{\Sigma VA^*}{1-0,3t}$

<sup>98</sup> III Conv. RJ, 19/03/68.

de abril/68 a 1975:

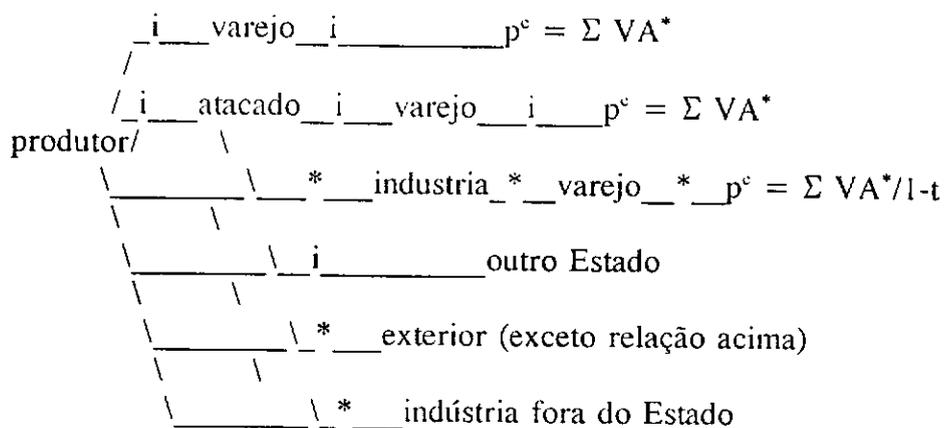


i = isento

\* = pagamento normal

O Conv 44/75 excluiu não só as operações com destino à indústria mas também as operações com o exterior.

de 1976 a nov/1989:



i = isento

\* = pagamento normal

Após a criação do ICMS, houve um período de incertezas e demoras na atualização dos convênios e mudanças nos decretos estaduais, o que mobilizou o setor junto às Secretarias Estaduais da Fazenda e da Agricultura.

O Comunicado CAT nº 42, de 29/10/90, confirmou que as isenções de hortigranjeiros estavam revogadas a partir de 05/10/90, por não terem sido reconfirmados os convênios a eles referentes. Mas, na realidade, mesmo sem a isenção, a única mudança referiu-se à incorporação das operações para Estados que não concediam o incentivo fiscal, devido à validade dos decretos citados abaixo. As isenções foram se restabelecendo da forma a seguir.

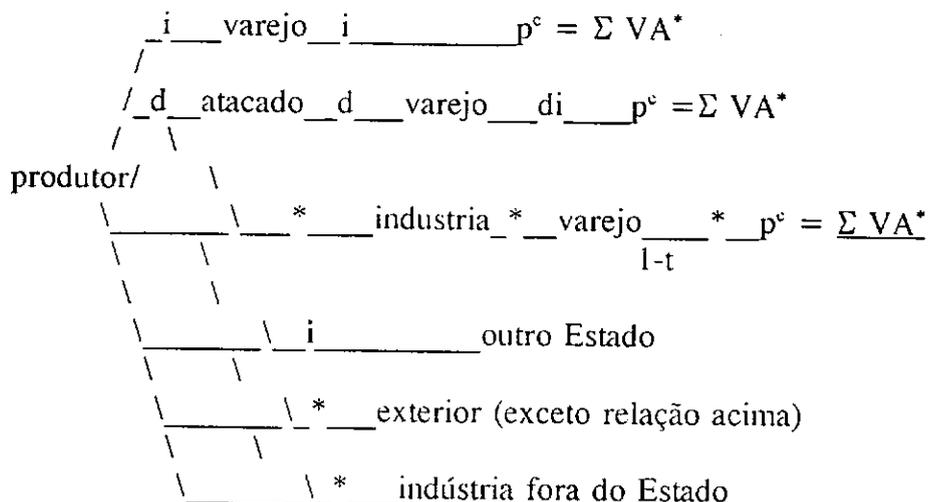
O Decreto 30.807, de 29/11/89, havia isentado apenas as operações internas, exceto as saídas para industrialização, esta isenção foi logo ampliada pelo Decreto 30.881, de 07/12/89, para as operações com destino a estados que concedem o incentivo fiscal.



Essa isenção foi revogada tacitamente pelo decreto 32.413, de 02/10/90, que diferiu o pagamento do imposto para o momento da saída para outro Estado, para o exterior e para a indústria. Ficou dispensado o pagamento nas saídas para o consumidor final. Logo em seguida, o decreto 32.464, de 24/10/90 inclui as saídas para os Estados que concedem o benefício fiscal e para as saídas para o exterior dos produtos já relacionados acima, o que na prática apenas mudou a forma jurídica da isenção.

Os Convênios 67 e 68, de 12/12/90 autorizam novamente as isenções, sendo incorporados ao RICMS (Decreto 33.118, de 14/03/91). Esses convênios foram sempre renovados até dezembro de 1993. Veja que no período onde o CONFAZ não renovou os convênios, o Estado de São Paulo usou o recurso do diferimento seguido de dispensa do pagamento para efetuar de fato a isenção, sem assumir diretamente a isenção. É devido a esses recursos que o levantamento da alíquota incidente e do momento de incidência se torna tão complexo.

de nov/90 a março/91:



i = isento

\* = pagamento normal

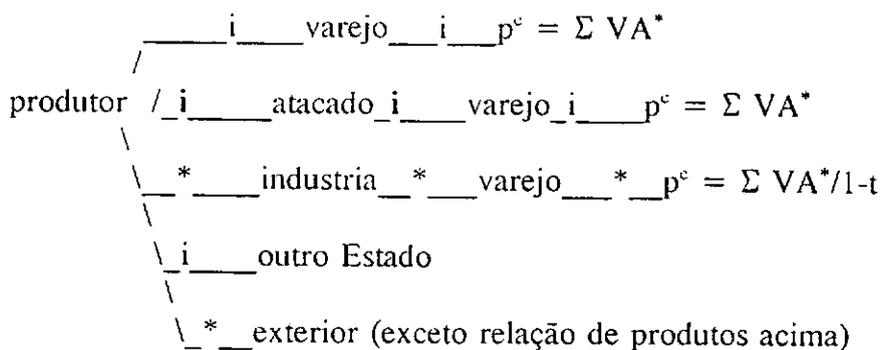
d = diferido

di = dispensado o pagamento

i = isento se o outro Estado também concede o benefício fiscal.

VA\* = valor adicionado sem o ICMS

a partir de março de 1991:



Vê-se nos fluxogramas que as operações com hortaliças e frutas pagam ICMS apenas quando destinadas à industrialização e ao exterior, exceto os produtos isentos

nas saídas para o exterior descritos no início deste item.

Apesar de as saídas para o exterior passarem a ser tributadas a partir de 1976, a partir de 1980 as exceções passam a contemplar quase a totalidade dos produtos hortifrutícolas exportados. Tributa-se ainda alguns produtos como palmito, folhas em geral, mandioca e batata, que não são produtos exportados pelo Brasil, e o abacaxi, que é importante para a arrecadação do Estado da Bahia. Houve um pequeno período entre 1976 e 1980 em que os produtos hortifrutícolas pagaram ICM, no entanto, produtos cuja exportação assume alguma importância nos estados do Sul e Sudeste, como laranja, banana, pescados, flores e plantas ornamentais e erva-mate foram isentos também nesse período. Finalmente, no período recente, os citrus foram tributados devido à resistência em isentar os sucos.

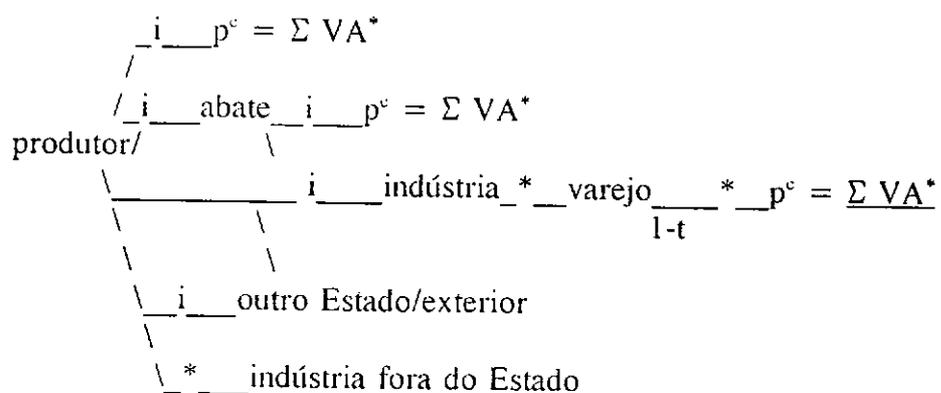
Conclui-se que a maioria dos produtos hortifrutícolas foram isentos pelo ICM e ICMS. A mudança em 1975 de uma isenção geral à uma tributação com exceções certamente deve-se à necessidade dos estados do Norte e Nordeste tributarem produtos importantes para as respectivas arrecadações com o ICM/ICMS.

Com relação às demais operações, conclui-se que o produto *in natura* foi isento durante toda a vigência do ICM/ICMS. Houve, no entanto, incertezas na época de implantação do ICMS, quando tributou-se as operações interestaduais destinadas às unidades de federação que não concederam a isenção. As saídas para a industrialização sempre pagaram o imposto integralmente.



16/02/68, para as operações internas e pelo Convênio do Rio de Janeiro, de 16/10/68, para as demais operações, mas só foi incorporada à legislação do Estado em 1969. Este esquema vigorou até 1975 e está descrito pelo diagrama a seguir:

de 31/01/69 a 1975



i = isento

\* = pagamento normal

O Decreto 7.394, de 30/12/75, estabelece que todas as saídas para industrialização e para o exterior pagarão o imposto. Tem-se:



nas entradas para a industrialização, a forma de recolhimento do imposto equivale internamente a um imposto sobre consumo.

de 01/07/83 a 31/11/89

$$\begin{array}{l}
 \text{produtor/} \\
 \begin{array}{l}
 \text{---} \frac{r}{1-rt} p^c = \frac{\Sigma VA^*}{1-rt} \\
 \text{---} \frac{d}{1-rt^{100}} \text{ abate } \frac{r}{1-rt^{100}} p^c = \frac{\Sigma VA^*}{1-rt^{100}} \\
 \text{---} \frac{d}{1-t} \text{ indústria } * \text{ varejo } * p^c = \frac{\Sigma VA^*}{1-t} \\
 \text{---} * \text{ outro Estado} \\
 \text{---} * \text{ exterior} \\
 \text{---} * \text{ indústria fora do Estado}
 \end{array}
 \end{array}$$

\* = pagamento normal

r = redução de base de cálculo de 50%

d = diferimento

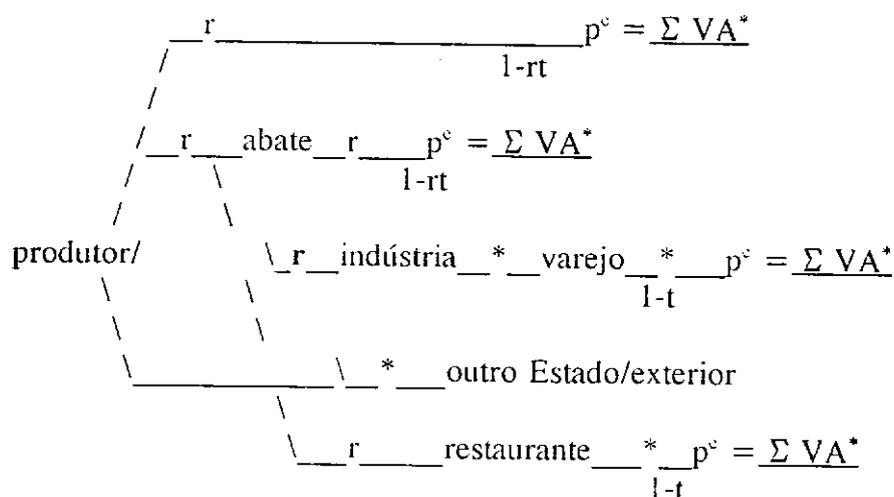
Segundo este esquema, paga-se as alíquotas normais nas saídas dos produtos industrializados e nas saídas para outros Estados.

A lei 6.374/89, de 01/03/89, implementa o ICMS com alíquota diferenciada nas operações internas, isto é 12% para produtos comestíveis resultantes do abate de aves,

<sup>100</sup> Se  $p^c \times (1 - rt) < p^1 \times t_1 \Rightarrow p^c = VA^{*1} / 1-t + VA^{*2}$

e a lei 6.556, de 30/11/89, inclui aves vivas nesta alíquota<sup>101</sup>. O art 239 do RICMS, define que nas saídas internas promovidas por produtor, o imposto será recolhido e pago pelo destinatário e o art. 11 das Disposições Transitórias define o momento do lançamento do imposto. O esquema continua bem parecido, incluindo apenas o recolhimento no momento do abate, sendo este realizado por contribuinte, isto é, pelo abatedor, seja comerciante, seja indústria.

a partir de 01/12/89



r = alíquota 12% até 1991 e 7%, a partir de 1992

\* = alíquota normal

d = diferimento

A partir de 1992, no Estado de São Paulo há uma redução de base de cálculo de 41,67%, o que, calculado sobre a alíquota de 12% resulta numa alíquota de 7%.

<sup>101</sup> A Lei 6.374/89 define a alíquota de 12% para arroz, feijão, pão, sal e produtos comestíveis resultantes do abate de ave, coelho ou de gado em estado natural, congelado ou resfriado. A Lei 6.556/89 inclui farinha de mandioca, aves, coelhos e gado bovino, suíno, caprino e ovino vivos (art. 54 do RICMS).

As aves, da mesma forma que os produtos hortifrutícolas, recolheram o imposto preferencialmente nas operações que destinem o produto à indústria.

Portanto, igualmente aos produtos hortifrutícolas, as saídas do produto industrializado sempre foram tributadas com alíquotas normais. Já, as saídas para o exterior sempre foram tributadas. As operações com os produtos *in natura* foram isentas apenas até 1983, quando passaram a pagar alíquota reduzida e, portanto, também recolhe-se nas saídas interestaduais. O ICMS incluiu aves e os produtos resultantes de seu abate na relação de produtos com alíquota reduzida, porém essa redução já estava estabelecida anteriormente sobre a base da cálculo e agora sobre a alíquota. Esta sistemática é importante por viabilizar o uso dos créditos tributários relativos aos gastos efetuados pelo produtor.

### 3.2.3. Carnes

A justificativa exposta para isenção nas vendas a varejo de carnes foi sua importância enquanto gênero de primeira necessidade, mas esta isenção manteve-se mesmo após a retirada da não incidência a nível constitucional.

Além desse incentivo que se restringiu às vendas a varejo, houve redução de base da cálculo desde 1969, com o Decreto 52.243, de 30/07/69. A redução era dada no momento do abate e era de 15%. Recolhia-se o imposto com as alíquotas normais nas saídas para outro Estado, para o exterior e na saída do estabelecimento

industrializador.

de 01/08/69 a 1983

$$\begin{array}{l}
 \text{gado} \left\{ \begin{array}{l}
 \frac{r}{1-t} \text{ indústria} * \text{ varejo} \frac{*}{1-t} p^c = \underline{\Sigma VA^*} \\
 \text{abate} \frac{r}{1-rt} \text{ varejo} \frac{i}{1-rt} \frac{VA^{*1} + VA^{*2} + VA^{*3}}{1-rt} \\
 * \text{ outro Estado/exterior}
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

A partir de 1984, a venda a varejo passa a pagar com uma redução de base de cálculo de 15%, o que equivale a uma alíquota de 14,45%  $((1 - 0,15) \times 17)$ .

de 1984 a 1986

$$\begin{array}{l}
 \text{gado} \left\{ \begin{array}{l}
 \frac{r}{1-t} \text{ indústria} * \text{ varejo} \frac{*}{1-t} p^c = \underline{\Sigma VA^*} \\
 \text{abate} \frac{r}{1-rt} \text{ varejo} \frac{r}{1-rt} p^c = \underline{\Sigma VA^*} \\
 * \text{ outro Estado/exterior}
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

r = redução de base de cálculo

\* = alíquota normal

Até 1985, este tratamento era igual para carnes de caprino, ovino e bovino.

A partir de 01/08/86 diferencia-se o gado bovino. A redução passa a ser concedida a todas as operações internas, ao gado e aos produtos resultantes de sua matança, em estado natural, resfriados ou congelados, mas apenas para gado bovino. Esta redução era de 29,42%, o que resultava numa alíquota de 12% nas operações internas. A partir de 23/09/86 até 31/03/87, a redução da base de cálculo para gado bovino destinado ao abate e produtos comestíveis resultantes do abate, amplia-se, facultando-se uma alíquota de 1% tanto nas operações internas como nas interestaduais.

**a partir de 01/08/1986**

$$\begin{array}{l}
 \text{gado bovino} \begin{cases} \text{indústria} \xrightarrow{r} \text{varejo} \xrightarrow{*} p^c = \frac{\Sigma VA^*}{1-rt} \\ \text{abate} \xrightarrow{r} \text{varejo} \xrightarrow{r} p^c = \frac{\Sigma VA^*}{1-rt} \\ \text{outro Estado/externo} \xrightarrow{*} \end{cases}
 \end{array}$$

r = redução de alíquota

\* = alíquota normal

O Decreto 26.612, de 12/01/87, reduz a alíquota em 29,412 também para as saídas internas de gado ovino e caprino e produtos de seu abate, a partir de 1987, nas operações internas. Essa alíquota de 12% é a alíquota vigente até hoje.

A partir de 1989, a Lei 6.374/89, estabelece o artigo 344 do RICM, que inclui as saídas de gado acima de um determinado peso (32@ para bovino macho) como momento de recolhimento, provavelmente para evitar sonegação, pois o recolhimento do imposto nas operações de remanejamento de gado entre pastos são diferidas; o contribuinte pode alegar este fato, quando o verdadeiro destino é o abate.

A isenção nas vendas de carne a varejo pode ser vista como uma exceção justificada pela dificuldade de arrecadação, devido à dispersão dos açougues. A partir de 1984 já não se pode mais alegar este fato, pois paga-se em todas as fases do processo de comercialização. A redução deve, portanto, ser justificada como uma medida relacionada ou a sua importância quanto gênero de primeira necessidade ou como estímulo ao setor.

A isenção se dá, de fato, em todos os exemplos em que  $p^c = \Sigma VA^*$ , e se deu parcialmente, quando referia-se apenas às vendas a varejo.

Nas operações com gado, a isenção de fato nunca ocorreu, pois estas sempre foram tributadas no momento do abate, diferentemente dos produtos agrícolas de um modo geral, cujo recolhimento é transferido ao destinatário dos produtos.

Há, no entanto, em comum com os produtos hortifrutícolas e com os aves, a taxação mais concentrada no setor industrial. No caso da carne bovina as alíquotas reduzidas nunca incluem as saídas do produto industrializado<sup>102</sup>.

---

<sup>102</sup> Exceto se o produto for exportado.

A política tributária para o gado e produtos de seu abate, no entanto, só poderá ser melhor entendida através de um estudo do setor com o tipo de gado a que se refere a legislação, com a pauta dos produtos exportados e as reduções de base de cálculo para cada um deles e com a política relativa à rações.

Finalmente, através dos fluxos realizados, conclui-se que a incidência do ICM/ICMS sobre gado e os produtos resultantes de seu abate foi igual à incidência sobre aves e produtos resultantes de seu abate. Maiores diferenciações exigem um estudo mais aprofundado dos setores.

### 3.3. INSUMOS AGRÍCOLAS

A Lei Complementar nº 4, de 02 de dezembro de 1969, concedeu isenção do imposto nas saídas de componentes de fertilizantes agrícolas, rações balanceadas para animais, adubos, inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, sementes, tratores, máquinas e implementos produzidos no país<sup>103</sup>.

O Estado de São Paulo já havia isentado estes insumos em seu primeiro regulamento<sup>104</sup>, incluindo ainda o calcário. O Convênio RJ. 27-02-67, firmado pelos Estados do Centro-Sul, autorizou tal isenção, exceto ao calcário. Porém, os convênios firmados pelos Estados do Norte e Nordeste não estabeleceram tal isenção.

Isto é, desde a década de 60 configurava-se claramente o interesse do centro-sul na isenção dos insumos. No final da década a isenção deu-se a nível nacional porque viabilizada por lei federal, sem a necessidade de aprovação dos estados do norte e nordeste.

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 convênios sobre isenção de insumos porque a Lei Complementar nº 04/69<sup>105</sup> já os havia

---

<sup>103</sup> A isenção dada aos tratores, máquinas e implementos teve validade até 31/12/74. As demais isenções referiam-se aos produtos destinados à pecuária, avicultura e agricultura.

<sup>104</sup> Decreto 47.763, de 17/02/67.

<sup>105</sup> Lei Complementar nº 4, de 02/12/69.

isentado.

A CF-88 estabeleceu um prazo de cinco meses para que o ICMS entrasse em vigor, isto é abril de 1989. Foi a partir de maio de 1989 que os insumos agrícolas passaram a ser tributados, com redução de base de cálculo de 60% em maio de 1989, 50% de junho a agosto e 25% até o final de 1989, resultando em pagamento integral em 1990. A isenção deixou de vigorar porque a CF-88 proibiu o governo federal de estabelecer isenções sobre impostos estaduais, invalidando os incisos da Lei Complementar nº 4 que isentaram os insumos agropecuários.

Apesar dessa oneração referir-se aos insumos agropecuários, houve uma mobilização de entidades de produtores rurais com o objetivo de reduzir a incidência de ICMS sobre o setor. Alegava-se que, sendo o produtor rural desobrigado de recolher o imposto diretamente, o valor pago sobre os insumos não seriam aproveitados, gerando uma tributação em cascata. Porém, o setor estava autorizado a transferir os créditos do imposto ao destinatário do produto agropecuário, o que evita 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 no ICMS o setor tem reconhecido a necessidade de tributar com alíquotas menores os produtos de primeira necessidade que produz, e com isso obtém maior reconhecimento por parte da sociedade.

Na realidade, o que se estava tributando eram os insumos. O setor rural seria afetado com uma provável elevação real nos preços desses insumos, avaliação que não

foi encontrada na literatura consultada. Mas, de todo modo, o reconhecimento do setor rural enquanto um setor produtor de bens de primeira necessidade, certamente facilitou a reinvidicação de desonerar os insumos.

As medidas de desoneração foram lentas. Em 1989, o Estado de São Paulo diferiu o pagamento do imposto incidente apenas sobre rações<sup>106</sup> e sementes<sup>107</sup>. Somente a partir de maio de 1991 introduziu o diferimento para os demais insumos<sup>108</sup>.

A aprovação de convênio autorizando a isenção dos insumos é uma negociação mais complexa com o ICMS, pois já não bastava uma lei federal. Era necessário um convênio ICMS, o qual só pode ser firmado por decisão unânime do CONFAZ. Assinou-se o Convênio 54/91 e o Convênio 70/91, que geraram os decretos estaduais 34.161 e 34.094/91, os quais não vigoraram porque o Estado de Sergipe não ratificou esses convênios. Apenas em 1992, com o convênio 36/92, obteve-se autorização do CONFAZ para isenções nas alíquotas internas e redução de base de cálculo nas interestaduais (vide quadro 2.11).

Portanto, dos 25 anos de ICM/ICMS estudados, os insumos agropecuários pagaram o ICMS apenas em 1989, com alíquota reduzida e em 1990/1991 e parte de

---

<sup>106</sup> Decreto 30.355, de 31/08/89.

<sup>107</sup> Lei 6.374/89, art. 8º, VIII § 4º 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.

<sup>108</sup> Decreto 33.194, de 24/04/91, que introduz os artigos 342-B e 342-C no RICMS.

1992 com alíquota integral. Apesar da presença dos produtores rurais denunciando a carga tributária incidente sobre o setor, certamente foram os fabricantes de insumos que souberam enfrentar a nova estrutura de decisão estabelecida com a CF-88. Mesmo assim, foram necessários dois anos para que o setor obtivesse os incentivos perdidos com a CF-88.

Resta ainda avaliar como ficou o aproveitamento dos créditos tributários das matéria-primas utilizadas pelo setor. Com o ICMS, as possibilidades de transferências de créditos tributários ampliaram-se, e com a demora na obtenção de um convênio que isentasse os insumos, o governo de São Paulo estabeleceu o diferimento no pagamento do imposto. Quando o Convênio 36/92 foi assinado certamente as possibilidades de transferências estavam sendo utilizadas, e o Estado de São Paulo ao invés de isentar, apenas dispensou o pagamento do imposto diferido nas saídas do produto resultante. A isenção implicaria na perda dos créditos tributários relativos às matéria-primas dos insumos agropecuários. Por isso, a dispensa do pagamento traz maiores benefícios, inclusive em relação à sistemática anterior à CF-88.

Os tratores, máquinas e implementos foram isentos de 1967 a janeiro de 1985<sup>109</sup>, sendo que, até 1975 as isenções eram relativas aos produtos de fabricação nacional<sup>110</sup>. A partir de fevereiro de 1985 a 1990<sup>111</sup>, as isenções restringem-se às

---

<sup>109</sup> Decreto 23.287, 25/02/85 e art. 5º, inciso XLIX do RICM.

<sup>110</sup> ASSISTÊNCIA, 1991, art. 5º inciso XLIX do RICM.

saídas aos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo e a alíquota interna assume um valor crescente: 5,1% em 1985, 8,5% até junho de 1987, 11,9% até dezembro de 1987 e finalmente a alíquota normal de 17% em 1988. Após a implantação do ICMS, o decreto 33.224, de 02/05/91 abriu a possibilidade do produtor usufruir de uma alíquota de 12% mediante projeto aprovado pela Secretaria da Fazenda<sup>112</sup>, apesar de esse decreto destinar-se originalmente à plantas industriais. A partir do decreto 34.185, de 15/11/91, a base de cálculo passa a ser reduzida independente de projetos<sup>113</sup>.

A tributação de bens que integram o ativo imobilizado das empresas tem sido questionada porque não gera créditos tributários levando à bitributação. Nesse sentido, as isenções e reduções de alíquotas amenizam essa bitributação, redução esta submetida às regras de transferência dos créditos tributários das fases de produção anteriores. Nesse sentido, o decreto 52.832, de 19/11/71, permitia a transferência dos créditos relativos às matéria-primas utilizadas na fabricação dos implementos, máquinas e tratores. Atualmente, o imposto pago nessas aquisições deveriam ser estornados parcialmente, na mesma proporção que a redução de base de cálculo, mas o decreto 34.471/91, permite que não se estorne o "crédito do imposto relativo ao serviço tomado

---

<sup>111</sup> Convênio 60/90.

<sup>112</sup> Decreto 33.224, 02/05/91.

<sup>113</sup> Resultando numa alíquota interna de 8,8% e de 7% a partir do Convênio 02/93.

e à entrada da mercadoria, bem como o da correspondente matéria-prima ou material secundário utilizado na sua fabricação e embalagem".

Isto é, além de não haver estorno parcial do imposto pago sobre as matérias-primas utilizadas na fabricação das máquinas e implementos agrícolas, não há estorno do crédito da aquisição desse ativo e portanto o incentivo tornou-se maior que o determinado pela sistemática anterior à CF-88.

### 3.4. MEDIDAS QUE BUSCAM COERÊNCIA COM A POLÍTICA DO GOVERNO FEDERAL

#### 3.4.1. Política de Importação

Há uma preocupação em coordenar a incidência do ICM/ICMS com a política de isenções dadas através 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 isentas do imposto de importação, de competência da União, são também isentas do pagamento do ICM<sup>114</sup>. 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, desde que o produto industrial resultante pagasse o ICM.

O ICMS foi criado com isenções ao bem destinado a integrar o ativo imobiliuzado que seja simultaneamente isento do Imposto de Importação, e amparado pelo Programa Especial de Exportação (BEFIEX)<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> Pagando-se apenas 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.

<sup>115</sup> 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

Houve isenções específicas para insumos agrícolas. Os reprodutores ou matrizes de bovino<sup>116</sup> têm sido isentos desde o primeiro RICM<sup>117</sup> até o atual RICMS. Outros produtos importados para a elaboração de insumos agrícolas (amônia, ácido nítrico, ácido fosfórico, enxofre além de outros insumos com destino a estabelecimento com fins exclusivos de armazenagem) foram isentos se estivessem isentos do Imposto de Importação<sup>118</sup>.

Outras isenções foram pontuais, isto é, válidas por pouco tempo. Foram concedidas à máquina de limpar e selecionar frutas, reprodutor ou matriz de caprino, máquinas de fiar sisal e de beneficiar algodão, sem similar nacional.

Tem-se, portanto, um forte vínculo com a política de importação, especialmente no que tange às matéria-primas e bens de capital para a indústria, sendo que alguns insumos agrícolas foram beneficiados.

Outras isenções foram ligadas à Política Nacional de Abastecimento e não estão relacionadas nesse trabalho porque foram pontuais, isto é apenas relacionadas às

---

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 I do anexo do I do regulamento do ICMS, a qual relaciona isenções por tempo indeterminado.

<sup>116</sup> Puro de sangue ou puro de origem, em condições de obter registro genealógico oficial.

<sup>117</sup> A partir do segundo RICM, de 1974, incluiu-se matriz e reprodutor de suíno e ovino (Conv. 35/77, 09/78, 78/91, 46/90 e 78/91).

<sup>118</sup> Foram isentos pela Lei Complementar 04/69 que vigorou até abril de 1989. Decreto 29.948. 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.

importações para controle de preços em períodos determinados. Para a sua avaliação seria necessário um estudo da política nacional de abastecimento do país, o que extrapola os limites desse trabalho. Encontra-se isenções desse tipo à importações de leite em pó e arroz.

### 3.4.2. Política de Exportação

A intenção da proposta da Emenda Constitucional nº 18, realizada pela Comissão de Reforma do Ministério, em 1965, era que o ICM não incidisse sobre o produto ou operação destinada ao estrangeiro desde as operações preliminares à exportação. Mas a redação original foi modificada, com a concordância da própria Comissão de Reforma de 1965, porque abriria margem para o não pagamento de ICM por mercadorias inicialmente destinadas ao estrangeiro, cuja exportação não se efetivasse. Assim, operações que destinem a mercadoria ao estrangeiro passaram a ser entendidas, na nova 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). No entanto cabe destacar a preocupação com o não acúmulo de impostos sobre mercadorias exportadas, que devido às dificuldades relativas à operacionalização da cobrança do imposto, se efetiva com maior ou menor adequação, através de uma legislação mais complexa que a imunidade dada via Constituição em todas as operações anteriores. A preocupação com a exclusão

da incidência de impostos sobre a exportação é expressa no Código Tributário Nacional de 1966<sup>119</sup>.

Para evitar a incidência do imposto nas fases de produção que antecedem à exportação do produto industrializado, a não incidência do imposto nas operações com o exterior não implica no estorno do imposto relativo às entradas para uso como matéria-prima ou secundária na fabricação e embalagem do produto exportado, os quais podem ser repassados aos fornecedores e à estabelecimentos do mesmo proprietário, como descrito no capítulo 2 (item créditos tributários).

No entanto, as constituições de 1967 e de 1988 estabeleceram a imunidade apenas às saídas de produtos industrializados destinados ao exterior. 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, de 1968, o produto industrializado era aquele tributado pelo IPI. Porém, para coordenar o ICM com uma política agressiva de exportação<sup>120</sup>, esta definição deixou de constar em lei e os casos dúbios passaram a ser resolvidos pelos estados, com a palavra final do poder judiciário. O Decreto-Lei 406/68, porém, define que os produtos cujo valor bruto resultante da indústria seja composto em mais

---

<sup>119</sup> Lei 5.172, de 25/10/66.

<sup>120</sup> Exposição de motivos do decreto-lei 406, de 31/12/1968 (PAIVA et alli, 1984:2776-2778).

de 50% por matéria-primas de origem animal ou vegetal teriam os créditos tributários estornados.

Conclui-se, portanto, que desde 1968, já havia três tipos de produtos exportados, dentro dos produtos industrializados imunes, aqueles cujos créditos tributários eram mantidos e aqueles 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 equivale a um pagamento de ICM sobre o percentual do produto exportado. O semi-elaborado, a partir de 1988, passa a pagar o tributo, mas com uma redução de base de cálculo, mantendo-se os créditos acumulados, o que equivale à taxação de um percentual do produto exportado. Muda a forma jurídica, o que, neste caso é importante, pois a forma anterior dava margem à recursos por parte dos exportadores e porque torna a legislação mais clara.

Durante todo o período, estes produtos que pagam o ICM/ICMS para exportação formam longas relações de exceções, isenções e reduções de base de cálculo. Vejamos se é possível encontrar uma lógica na definição dos produtos a serem mais ou menos tributados.

O Convênio do Rio de Janeiro de 20/06/67, faculta aos estados do Centro-Sul a isenção às 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. Tudo isso sempre repleto de exceções<sup>121</sup>.

Em 1973, o Convênio AE 02 exclui alguns produtos da permissão à isenção do imposto incidente nas saídas para o exterior de produtos primários. São os seguintes produtos: soja, milho, sorgo, amendoim, amêndoa de babaçu e gado bovino em pé<sup>122</sup>.

Outra forma de elevar a carga tributária nas saídas para exportação é o estorno dos créditos tributários acumulados das operações anteriores. Como explicado anteriormente, a partir de 1973, os créditos tributários relativos às exportações de farelo e torta de soja, amendoim, algodão, milho e trigo, passaram a ser estornados. O mesmo decreto isentou as saídas internas, mantendo-se os créditos tributários. Tratou-se claramente de uma medida de proteção ao uso destes produtos internamente.

Note que a forma diversa de tratamento dos produtos primários, com a soja, milho e gado, em relação aos produtos industrializados com as tortas e farelos, deve-se à imunidade constitucional dada ao segundo grupo. Os produtos primários podiam ser taxados, e os farelos e tortas eram imunes e, portanto, somente poderiam ter sua carga tributária elevada através do estorno dos créditos tributários acumulados nas operações com as matéria-primas utilizadas na sua produção.

A razão para a elevação da carga tributária sobre esses produtos pode ser

---

<sup>121</sup> 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 excluiu-se da isenção também gado bovino de raça e couros.

<sup>122</sup> Este último acrescido pela legislação de São Paulo.

encontrada no boom de preços agrícolas no mercado internacional de 1972/74, que, segundo LOPES (1989), acarretou uma "migração" de políticas implícitas e explícitas de taxaço 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. O café sempre foi tributado, o que pode ser visto como uma forma de obtenção de recursos, dado a sua importância na balança comercial. A maior carga tributária sobre soja, milho, farelos e tortas deve ser vista como um instrumento de contenção de preços internos, pois são produtos importantes para a indústria de óleo e para rações. Segundo estudo da Secretaria da Fazenda do RS, essa política veio de encontro à política global do Governo Federal, de conter os preços das rações e obter estabilização<sup>123</sup> nos preços dos produtos cárneos em geral (AGROPECUÁRIA, 1980). Note-se que 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.

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<sup>124</sup> e a necessidade de estorno dos crédito ou do recolhimento do imposto, quando diferido, em todo o país. A

---

<sup>123</sup> Entende-se como política de estabilização porque não deriva-se de um preocupação de rebaixamento de preços ao longo do tempo, mas uma medida conjuntural devido à elevação de preço num determinado período. A continuidade dessas medidas, mesmo após cessada as causas é questionada nesse trabalho.

<sup>124</sup> Concedido pelo Convênio RJ, de 14 e 15 de 1970.

argumentação para que se estornasse os créditos acumulados nas saídas de carne para o exterior é a participação do produto de origem animal em mais de 50% no valor do produto resultante da industrialização. Obteve-se o estorno desses créditos através do Convênio 18/72.

O estorno dos créditos foi, portanto uma forma de tributar as exportações de produtos industrializados, cuja matéria-prima de origem animal ou vegetal representasse mais de 50% do valor do produto industrializado destinado à exportação.

Essa elevação na carga fiscal incidente sobre estes produtos também pode ser motivada pela queda da importância do café na pauta de exportações. O quadro 3.4 mostra que o café perdeu espaço para os produtos industrializados, não tributados nas saídas para o exterior. A tributação de alguns produtos primários e o estorno dos créditos de outros produtos industrializados podem ter vindo em resposta ao crescimento de outros produtos na pauta de exportações e à queda na arrecadação do ICM com as exportações de café, elevando a capacidade de arrecadação perdida. Note-se que alguns produtos taxados pertencem ao complexo soja, cuja exportação foi de importância crescente na década de 70. Portanto, a importância do produto na arrecadação do Estado é um fator explicativo dessa taxação.

A partir de 1976<sup>125</sup>, revoga-se a isenção dada para todos os produtos primários e os produtos isentos passam a ser apenas banana, laranja, flores, plantas

---

<sup>125</sup> Conv 16, de 05/11/75.

ornamentais, erva-mate, pescados e ovos férteis de galinha e perua e pintos de um dia e, em 1978, algumas hortaliças e frutas.

A partir da década de 1980, os créditos pagos sobre as matéria-primas utilizadas na produção de óleo de soja para exportação passaram a ser estornados<sup>126</sup>. Essa medida também protege os preços internos e contribui para a arrecadação de forma limitada, dado que não foi 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 Estado, e a soja e seus subprodutos 42%. Considerando que a Secretaria da Fazenda fez um levantamento minucioso do setor de carne "vacum", comprovando a capacidade de arrecadação, o qual foi levado ao Ministério da Fazenda e divulgado na Revista Finanças Públicas do Rio Grande do Sul, espera-se que o Estado teve algum papel nas mudanças citadas acima.

Em 1991, passou-se a tributar as saídas de laranja para o exterior. A argumentação para tanto é que, se o suco de laranja era tributado, não se poderia

---

<sup>126</sup> Anexo I, pg 186.

Quadro- 3.4 - 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 <sup>1</sup>
1961	1403	83.36	50.36	0.10	0.49	0.00	0.43	0.00
1962	1214	83.59	52.93	0.26	0.52	0.00	0.39	0.01
1963	1406	85.68	53.20	0.29	0.22	0.00	0.44	0.15
1964	1430	82.18	53.13	0.21	0.00	0.00	0.26	0.10
1965	1595	77.30	44.23	0.48	0.46	0.00	0.47	0.12
1966	1741	79.63	43.87	0.84	0.75	0.00	0.22	0.27
1967	1654	77.19	42.61	0.62	1.77	0.00	0.21	0.40
1968	1881	78.48	41.17	1.01	0.33	0.00	0.17	0.62
1969	2311	75.74	35.17	1.01	1.27	0.00	0.15	0.47
1970	2739	71.07	34.29	1.59	0.99	0.03	0.13	0.54
1971	2904	65.97	26.60	2.81	0.84	0.08	0.14	1.23
1972	3991	68.31	24.79	3.82	3.21	0.37	0.12	1.04
1973	6199	67.00	20.07	6.82	7.97	0.53	0.07	1.03
1974	7951	60.80	10.87	3.81	7.37	0.02	0.08	0.74
1975	8670	55.79	9.86	5.37	7.90	1.77	0.14	0.95
1976	10128	60.02	21.45	7.85	7.79	1.94	0.06	1.00
1977	12120	62.04	18.97	9.49	5.86	2.33	0.04	1.46
1978	12658	52.38	15.38	8.29	1.34	2.33	0.06	2.63
1979	15244	46.27	12.58	7.47	1.18	2.16	0.12	1.85
1980	20132	46.30	12.35	7.20	1.96	2.09	0.09	1.68
1981	23293	41.31	6.51	9.18	1.73	2.79	0.07	2.83
1982	20175	39.83	9.21	8.11	0.61	1.88	0.09	2.84
1983	21899	41.06	9.57	8.19	1.41	2.10	0.05	2.78
1984	27005	38.64	9.50	5.41	1.68	2.41	0.04	5.24
1985	25639	36.75	9.24	4.58	2.97	2.35	0.08	2.92
1986	22349	34.24	8.98	5.62	1.09	0.64	0.08	3.03
1987	26225	32.56	7.47	5.53	2.17	1.16	0.07	3.17
1988	33783	29.26	5.95	5.99	2.16	0.87	0.05	3.39
1989	34383	27.70	4.68	6.25	3.36	1.04	0.06	2.96
1990	31390	27.92	3.52	5.13	2.90	1.06	0.06	4.68
1991	31822	24.93	4.57	4.57	1.45	0.76	0.08	2.82

<sup>1</sup>Não está incluído no total de produtos agropecuários.

Fonte: Elaborados a partir dos dados do Agrostat/Fao e DECEX.

isentar o produto com menor valor adicionado<sup>127</sup>. No entanto, apesar de os 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.

Os produtos da agroindústria paulista contribuem com 12% da arrecadação do Estado, dos quais apenas 22% são exportados, o que leva a uma participação do produto agroindustrial exportado na arrecadação do Estado de apenas 2,6% do ICMS. 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%. Esses dados contestam que a exportação 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 sobre esses produtos mais relevantes.

De forma geral, portanto, a lógica da política relativa às exportações pode ser vista em primeiro lugar como um incentivo à exportação de produtos de maior valor adicionado (dado pela imunidade constitucional apenas aos produtos industrializados) e a redução de base de cálculo aos semi-elaborados, a partir da CF-88. Isto pode ser visto enquanto uma

---

<sup>127</sup> Entrevista com Sr. Antonio Ambrósio Amaro, pesquisador do Instituto de Economia Agrícola da Secretaria da Agricultura do Estado de São Paulo.

forma de obtenção de recursos pelo Estado, mas pode ser visto como uma proteção aos setores que utilizam produtos menos elaborados como insumo, conforme observado no caso da taxaço de soja, milho e sorgo e dos farelos e tortas de soja.

Um segunda razão para a tributação nas saídas para exportação é a importância do produto no valor arrecadado do Estado nestas operações. note-se a exclusão do café na isenção dada aos produtos primários em 1969 e a exclusão da laranja em 1991. Atualmente essa ainda é uma questão relevante, dado que pode assumir grande importância na arrecadação de alguns estados<sup>128</sup>.

Conclui-se, também, que a criação da categoria semi-elaborado parece ser resultado de uma taxaço 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 taxaço explícita é mais frágil que a implícita, isto é, enquanto a carga tributária existia de forma "camuflada" pela imunidade com perda de créditos tributários, não se contestava a taxaço desses produtos. A partir do momento que se torna uma categoria explícita, passa a ser também mais susceptível ao questionamento. A complexidade

---

<sup>128</sup> LONGO, 1981, cita que e nordeste é um exportados líquido para o estrangeiro, e que devido à importância das exportações de produtos primários na arrecadação dos estados que não houve a imunidade para produtos primários. LOPES, 1989, também conclui que algumas medidas de caráter temporário tornaram-se permanentes, como a política de exportação de milho.

da legislação relativa ao ICM/ICMS, acarreta a não transparência e a perpetuação de medidas muitas vezes injustificáveis.

Finalmente, como já argumentado por Mello et alli (1993), a não tributação das exportações paulistas de produtos provenientes do complexo agropecuário acarreta uma perda de 2,6% ao Estado, o que parece suportável<sup>129</sup>. Mas a não taxação das exportações como um todo deve ser dada levando em consideração uma análise integrada dos impostos, transferências e contribuições sociais, pois a queda na arrecadação de outros estados pode ser significativa.

---

<sup>129</sup> Estima-se que o complexo agropecuário responda por 80% da arrecadação do ICMS com exportações de produtos primários e semi-elaborados em São Paulo (Mello et alli, 1993)