CAPÍTULO 2 - O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÕES (ICMS)

2.1. ANTECEDENTES

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) foi criado em 1965 pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965[29], em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignação (IVC), ambos de competência dos Estados. A Emenda substituiu, também, o Imposto sobre Consumo de Mercadorias pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Esses dois antigos impostos possuiam algumas especificidades em relação ao setor agrícola. O Imposto sobre Consumo (IC, atual IPI) não incidia sobre os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação

[29] O ICM passou a vigorar a partir de 1967. O primeiro regulamento do ICM foi definido pelo Decreto Estadual 47.763, de 17/02/67, que retroagiu a 01/01/67.

e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica[30]. O Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC, substituído pelo ICM) não incidia sobre a primeira operação do pequeno produtor[31], devido às dificuldades de cobrança e fiscalização, pois trata-se de um grande número de pequenos produtores espalhados, sendo em sua maioria pessoas físicas, que não realizam escrituração contábil, o que eleva os custos cobrança e fiscalização.

Portanto, os produtos agrícolas não eram imunes do antigo IC, apenas o eram aqueles produtos definidos como indispensáveis à alimentação das pessoas de restrita capacidade econômica, enquanto o atual IPI não incide sobre os produtos agrícolas, por definição. No entanto, a adição de valor a esses produtos, via processamento e embalagem, tornaram tributáveis pelo IPI alguns produtos agrícolas[32] importantes ao consumo alimentar de pessoas de restrita capacidade econômica, como veremos no próximo capítulo (quadro 3.2).

A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, instaurada em 1963, aproximou o ICM do IPI, dando ao ICM incidência genérica sobre operações relativas à circulação de mercadorias, desvinculando-o "dos negócios jurídicos específicos de compra e venda e de consignações". Ambos são impostos sobre a circulação,

---

[30] A lei 494, de 26/11/48, relaciona os produtos isentos do IC, nos termos do art. 15, § 1º da CF da época (BOBBIO, 1949).

[31] Artigo 19 da Constituição anterior. Emenda Constitucional nº 5.

[32] Decreto 61.514/67.

distinguindo-se apenas pela característica extrínseca de ser genérica a incidência do ICM, ao passo que a do IPI é específica a determinados negócios jurídicos (SILVA, 1965:48).

Segundo a Comissão "O reconhecimento dessa sua identidade substancial permite tratar os dois impostos, o ICM e o IPI, em forma sistemática e complementar. Assim ao imposto federal é reservada a função seletiva, disciplinadora do consumo, mais consentânea com a sua incidência jurídica sobre a produção"(SILVA, 1965:49).

O IPI herdou a seletividade do IC, com o parâmetro da superfluidade. O ICM herdou do IVC o tratamento especial ao setor agrícola por questões administrativas.

A Comissão caracterizava como ideal que a seletividade fosse restrita ao imposto federal (IPI), e que o ICM tivesse alíquota uniforme, que não distorcesse os preços, sendo utilizado apenas para fins de uma arrecadação significativa para os Estados, em substituição ao IVC. Deveria resolver também a problemática relativa às distorções causadas pelas diferentes alíquotas estabelecidas pelos Estados e pela incidência em cascata. Essa proposta era também coerente com a preocupação geral da Emenda Constitucional nº 18, ao dar agilidade ao Executivo Federal para a realização de políticas econômicas. No caso, limitava a ação dos Estados em atuar na economia através do ICM e dava à União um instrumento de política através do IPI seletivo.

2.2. O ICM

Quanto à incidência em cascata, a Constituição Federal de 1967, em seu art. 21º estabeleceu a não cumulatividade do ICM, ao fazê-lo incidir sobre o valor adicionado.

Quanto às diferentes alíquotas entre Estados, o ICM foi criado com alíquota uniforme para todas mercadorias e com o limite de alíquota nas operações interestaduais estabelecido por resolução do Senado Federal (art. 24 CF-67). A uniformidade das alíquotas vinha no sentido de estabelecer a neutralidade do imposto e evitar a guerra fiscal entre os Estados. Mas, apesar do texto proposto pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda ter gerado o texto constitucional quase na íntegra, o texto finalmente aprovado instituiu o ICM com imunidade nas vendas diretamente ao consumidor dos gêneros de primeira necessidade, isto é, a tendência ao estabelecimento de exceções manteve-se presente desde a primeira determinação legislativa. A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda foi contrária à essa determinação constitucional, pois era de parecer que a Constituição deveria se ater aos princípios gerais do imposto. Embora essa imunidade tenha sido retirada do texto constitucional em 1969, esse exemplo é importante para mostrar a dificuldade em se fazer do ICM um imposto não seletivo. Apesar disso, as exceções foram tantas que comprometiam o próprio caráter geral do imposto.

A Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69(§ 6º do art. 23), dispunha sobre a necessidade de celebração de convênio

entre Estados, para concessão ou revogação de isenções do ICM. Naquele período o convênio não dependia de um ato ao nível estadual para vigorar, o que se tornou necessário a partir da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que disciplinou a celebração, ratificação e revogação de convênios. O art. 1º desta lei determinava que "As isenções de operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificadas pelos Estados e o Distrito Federal", o que "também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo,..III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros fiscais...; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes". O art. 2º, define que os convênios "serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representante do Governo Federal" e "a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados". Esta instância hoje, é o chamado Conselho Fazendário, CONFAZ[33] ainda regido por essa lei complementar.

Em junho de 1967 os Estados da Região Centro-Sul firmaram o Convênio de Cuiabá (07/06/67), quando levantou-se a preocupação com a queda na arrecadação devida aos sucessivos atos complementares e decretos-leis que retiravam parcela

[33] Disciplinado pela Lei Complementar nº 24, de 07/01/75 e pelo Conv. ICM 8/75.

considerável de suas arrecadações com o ICM. A tônica desse convênio foi limitar as isenções e outros benefícios fiscais, como a concessão de crédito presumido nas operações com leite.

A preocupação com a redução da arrecadação e o maior controle dos benefícios fiscais expressou-se também no II Convênio do Rio de Janeiro (20/06/67), quando elevou-se a alíquota interna para 18%. Porém, o Estado de São Paulo adiou a adoção de tal medida, implementando uma elevação gradual da alíquota interna, que chegou ao valor de 17% apenas no final de 1968 (quadro 2.1). A argumentação utilizada na exposição de motivos do decreto 48.148 (28/06/67), era o não interesse de São Paulo na elevação da alíquota, alegando que este Estado havia constituído uma reserva monetária e investido na melhoria da máquina arrecadadora e fiscalizadora. A exposição de motivos do decreto 49.547, de 02/05/68, vem no mesmo sentido e levantava a preocupação com a inflação, com a elevação dos salários estabelecida naquele ano e com a manutenção do desenvolvimento. A necessidade de elevar a arrecadação seria atendida com a própria garantia do desenvolvimento econômico, que traria maiores recursos no médio prazo[34].

Note-se que, o II Convênio do Rio de Janeiro foi firmado em junho de 1967 quando os benefícios fiscais estabelecidos eram aqueles determinados pelos Atos Complementares 34 e 36/1967, quais sejam:

---

[34]O primeiro decreto estabelece o aumento gradual da alíquota e o segundo decreto revoga a disposição anterior de se elevar a alíquota para 18% a partir de junho de 1968.

Ato Complementar 34, de 30/01/67:

"art. 10 - O ICM não incide sobre a saída de mercadorias destinadas ao mercado interno produzidas em estabelecimento industriais como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do país, contra pagamento em divisas conversíveis proveniente de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais, ou entidades governamentais estrangeiras".

Ato Complementar 36, de 13/03/67:

"art. 1 - Nas saídas de bens de capital de origem estrangeira, promovidas pelo estabelecimento que houver realizado a importação, a base de cálculo do ICM será a diferença entre o valor da operação de que decorrer a saída

e o custo de aquisição dos referidos bens, nele compreendidos os tributos pagos por ocasião de seu desembaraço aduaneiro".[35]

Portanto, a corrosão da base tributária através desses atos complementares federais afetava basicamente os Estados industrializados e, apesar disso, São Paulo apresentou-se reticente à elevação de alíquota.

Nesse período, os Estados do Nordeste realizaram convênios garantindo benefícios fiscais às indústrias (Convênio de Salvador, de 22/11/67), ao artesanato local e obras de arte vendidas pelo próprio autor (Convênio de Fortaleza, de 22/02/67) e, por outro lado, aumentavam a alíquota do ICM através do Convênio de Natal, de 10/03/67,

---

[35] § 2º - Para os efeitos deste artigo, consideram-se bens de capital as máquinas e aparelhos, bem como suas peças, acessórios e sobressalentes, classificados nos capítulos 84 a 90 da tabela anexa ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando, pela sua natureza, se destinem a emprego direto na produção agrícola ou industrial e na prestação de serviços.

Quadro 2.1 - Evolução das alíquotas do ICM/ICMS, nas operações internas, interestaduais e nas exportações, Estado de São Paulo,1967/92,(em %)

Ano	Interna	Interestadual		Exportação
		Sul/Sudeste	Outras	
1967	15,0	15,0		15,0
1968[1]	15,0	15,0		15,0
1968[2]	16,0	15,0		15,0
1968[3]	17,0	15,0		15,0
1969	17,0	15,0		15,0
1970	17,0	15,0		15,0
1971[4]	16,5	14,5		14,5
1972	16,0	14,0		14,0
1973	15,5	13,5		13,5
1974	15,0	13,0		13,0
1975[5]	14,5	12,0		13,0
1976	14,0	11,0		13,0
1977	14,0	11,0		13,0
1978	14,0	11,0		13,0
1979[6]	14,0	11,0		13,0
1980	15,0	11,0	10,0	13,0
1981[7]	15,5	11,0	9,5	13,0
1982	16,0	11,0	9,0	13,0
1983	16,0	11,0	9,0	13,0
1984[8]	17,0	12,0	9,0	13,0
1985	17,0	12,0	9,0	13,0
1986	17,0	12,0	9,0	13,0
1987	17,0	12,0	9,0	13,0
1988	17,0	12,0	9,0	13,0
1989	17,0	12,0	9,0[9]	13,0
1990	18,0	12,0	7,0	13,0
1991	18,0	12,0	7,0	13,0
1992	18,0	12,0	7,0	13,0

[1]Alíquota vigente até 31/03/68.

[2]Alíquota vigente de 01/04 a 30/04/68.

[3]Alíquota vigente a partir de 01/05/68.

[4]Resolução 65/70, do Senado Federal.

[5]Resolução 58/73, do Senado Federal.

[6]Resolução 129/79, do Senado Federal.

[7]Decreto Estadual 17.727, de 25/09/81.

[8]Lei 3.991/84 define alíquotas a partir de 01/01/84.

[9]A partir de 01/06/89 a alíquota passa a 8% (Comunicado CAT nº 23, de 31/05/89).

Fonte: PETTI & CARVALHO, 1992

para 18%. Nota-se, portanto, tendências distintas entre os Estados do Nordeste, que implementam incentivos e elevam alíquotas e os do Centro-Sul, preocupados com os incentivos, e especificamente São Paulo, reticente em elevar alíquotas.

Do ponto de vista da carga tributária global, o que importa observar são as alíquotas internas, porque são estas que determinam a carga fiscal; enquanto a alíquota interestadual apenas define o percentual que corresponde a cada Estado nas operações interestaduais. Após a elevação de 15% para 17% na alíquota interna entre 1967 e 1970, houve uma redução nas alíquotas internas entre 1970 e 1979, de 17% para 14%, sendo que em 1984, a alíquota já assumira novamente o valor de 17% e, a partir de 1990, 18%. Portanto, apenas na década de 70 houve redução de alíquota, o que, ocorreu simultaneamente à redução da participação percentual do ICM no PIB de 6,5% para 4,5% (LOPREATO, 1988).

Apesar de o ICM ter sido concebido com incidência na origem, isto é, o fato gerador ocorre na saída do estabelecimento comercial, industrial ou produtor (art. 52 CTN), desde 1968 implantou-se um sistema misto quando as alíquotas interestaduais começaram a se diferenciar da alíquota interna.

O princípio de origem significa tributar no momento da saída da mercadoria ou serviço, isto é, nas saídas dos produtos de um estado para outro, o recolhimento ocorre e pertence ao estado de origem. A tributação no destino, equivale a um imposto sobre consumo, o que elevaria a autonomia dos estados em estabelecer suas políticas de isenções. Outro argumento para a tributação no destino é que, sendo o consumidor que

paga o imposto, é justo que o estado de localização do consumidor recolha o tributo. A contra-argumentação refere-se aos serviços e infra-estrutura que o estado de origem oferece e por isso deve receber parcela do imposto. O resultado dessa polêmica é um imposto misto, onde a alíquota interestadual define a parcela do imposto que pertence ao estado de origem e a diferença entre alíquota interna e interestadual pertence ao estado de destino.

As alíquotas das operações interestaduais tiveram tendência decrescente desde 1968. Essa tendência é mais forte nas alíquotas interestaduais das operações que destinam mercadorias ao Norte e Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, as quais foram diferenciadas a partir de 1980. Dado que essa diferença é crescente, conclui-se que os Estados importadores líquido de mercadorias foram se apropriando de parcela crescente do imposto cobrado nas operações interestaduais (quadro 2.1).

Portanto, o ICM, concebido como um imposto cobrado na origem, seria neutro através de alíquotas uniformes. Apesar dessa garantia constitucional, houve muitas desonerações que implicavam na perda da neutralidade do tributo e no questionamento da perda de autonomia dos Estados

2.3. O ICMS

A forma de resolução dos conflitos entre os Estados concebida pela comissão da reforma de 1965/67 presumia um imposto uniforme, e para isso restringia a autonomia deles. A perda dos Estados na receita tributária total ocorrida na década de 70, não apenas decorrente das isenções do ICM, levou à tônica nos anos 80 relativa à descentralização de recursos e maior autonomia dos Estados. Apesar da alíquota uniforme estabelecida pela RT-65 as desonerações eram diversas, não justificando a perda da autonomia dos Estados, cujas arrecadações eram afetadas de forma desigual, dada a estrutura produtiva de cada um.

Haviam, ainda, algumas medidas necessárias para elevar a base tributária. Assim os impostos únicos (minerais, energia elétrica, lubrificantes e combustíveis), o Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicação e o Imposto sobre Serviços (ISS), que compõem o preço dos produtos, geravam uma tributação em cascata, porque não eram incorporados à base do imposto sobre valor adicionado.

Os impostos únicos eram de competência da União por motivos estratégicos e não pelo caráter de sua base tributária. O Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações Intermunicipais e Interestaduais foi estabelecido apenas para retirar dos Estados e Municípios a possibilidade de estabelecer limitações ao tráfego de mercadorias e pessoas. Esses dois impostos federais foram incorporados à base de cálculo do ICM, constituindo o ICMS, a partir da CF-88. O ISS, de competência

municipal, no entanto, não o foi.

Essa ampliação da base tributária também direciona aos Estados maior potencial de arrecadação independente de repasses do governo federal, restabelecendo parte de sua autonomia financeira. Note-se que, apesar de decrescente, em 1988 os impostos únicos representavam ainda 6,3% da receita arrecadada com impostos pela União.

Os "Estudos para Reforma Tributária", em 1987[36], já não buscaram no ICM a sua semelhança com um imposto sobre produção, como o fizera a Comissão para a Reforma de 1965/67. Tampouco tiveram na concepção do tributo o objetivo da não seletividade. A preocupação nesses estudos era relativa à neutralidade do imposto no que tange às operações interestaduais e às exportações. A proposta era um imposto sobre o consumo, denominado de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), que agregaria o ICM, ISS e os impostos únicos. Dessa forma, os impostos sobre mercadorias e serviços ficariam agregados em um só, de competência dos Estados.

As razões apresentadas para a defesa de um imposto sobre valor adicionado nos moldes acima eram:

- Não se buscava a similaridade com o IPI, sob a argumentação de que o imposto sobre produção, isto é cobrado na origem, estimula a guerra fiscal, pois alíquotas menores atraem os agentes econômicos, se a carga tributária maior não for

[36] Os "Estudos para Reforma Tributária", são os números 105 a 108 dos textos para discussão interna publicados pelo IPEA/INPES em março de 1987, nos quais baseia-se as críticas ao sistema tributário anterior à CF-88 e as propostas para a CF-88 abordadas nesse trabalho.

compensada com gastos que gerem benefícios equivalentes.

- O IVA, cobrado segundo o princípio de destino, teria ainda a vantagem de tributar igualmente os produtos importados e não tributar o produto exportado.

- O IVA devolveria a autonomia aos Estados na determinação de alíquotas e isenções. As únicas restrições seriam o tratamento tributário diferente para bens de mesma natureza, em razão da procedência ou destino e a concessão de isenção ou redução para estabelecimentos específicos (SILVA, 1987).

Segundo SILVA (1987), o ICM exige políticas estaduais rigidamente relacionadas, com alíquotas aproximadas e política de isenção comum. O IVA seletivo permitiria aos Estados determinar as alíquotas e a política de isenção.

Nessa proposta, a isenção de produtos básicos não é vista como uma boa alternativa para elevar a progressividade do sistema. Isto porque, não há garantias "que a redução fiscal seja repassada aos preços" (SILVA, 1987:79). No caso de haver repasse, os beneficiários seriam todos os consumidores de tal item. Ademais, haveria queda na capacidade de gastos do governo.

Além da ampliação da base tributária, a CF-88 garante a seletividade[37], o que

---

[37] O ICMS mantem o texto anterior no que veda à União, Estados e Municípios "estabelecer limitações ao tráfico de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais," (art. 150, § V) e "estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino"(art 152). Porém muda a concepção do ICM quanto à seletividade, a qual é garantida em função da essencialidade das mercadorias e serviços (art 155, § 2º inciso III). As alíquotas aplicáveis às operações e prestações de serviços interestaduais e de exportação são estabelecidas por resolução do Senado Federal. A alíquota interna não poderá ser inferior à interestadual, salvo deliberação

possibilitou ao Estado de São Paulo estabeler três alíquotas básicas, 12%, 17%[38] e 25%.

Nas prestações de serviço de transporte, nas operações com arroz, feijão, pão, sal, farinha de mandioca, charque ou produto comestível resultante do abate de ave, de coelho ou de gado, em estado natural, resfriado ou congelado; nas operações com aves, coelho, ou gado bovino, suíno, caprino, ovino, vivo; energia elétrica para consumo residencial inferior a 200 kw/h e ao consumo utilizado na exploração agrícola ou pastoril, a alíquota é de 12%[39]. Nota-se que das mercadorias com alíquota mínima, grande parte relaciona-se ao setor rural ou alimentar. Por outro lado as mercadorias sobre as quais incide a alíquota máxima de 25% são bens de luxo ou prejudiciais à saúde[40].

---

em contrário dos Estados em unanimidade.

[38] Artigo 54 do Regulamento do ICMS (decreto 33.118, de 14/03/91). A alíquota interna de 17%, foi alterada para 18%, com o diferencial de recursos destinado aos programas de habitação.

[39] Determinado pelo regulamento do ICMS, em março de 1991. Posteriormente, isentou-se o fornecimento de energia elétrica ao produtor rural e reduziu-se para 7% a alíquotas incidente sobre a maioria desses produtos alimentares.

[40] Bebidas alcoólicas, fumo, perfumes e cosméticos, peleterias, motocicletas com cilindrada superior a 250 cm3, asas delta, balões, embarcações de esporte e recreio e outros.

2.4.CARACTERÍSTICAS DO ICM/ICMS

A partir da CF-88, os Estados têm maior autonomia para gerir o imposto, porém estão obrigados ainda a coordenar suas políticas de incentivos através do CONFAZ. A diferente estrutura produtiva dos Estados gera interesses distintos, fato que nos anos 70 gerou polêmica, apresentada no próximo item.

O ICM/ICMS incide sobre o valor adicionado de cada fase de produção e comercialização dos produtos. Porém, as isenções, alíquotas diferentes e diferimentos podem acarretar uma carga fiscal nem sempre coincidente com a alíquota determinada legalmente. As principais distorções causadas são discutidas nos demais itens desse capítulo.

2.4.1. Estados Consumidores x Estados Produtores

No início da década de 70 travou-se um debate sobre a perda de arrecadação relativa dos Estados do Nordeste e do Norte quando da passagem do IVC para o ICM.

Argumentava-se que o ritmo de crescimento da receita própria dos Estados do Nordeste era menor que o dos demais Estados (SANDE, 1972), porque os recursos provenientes das operações interestaduais pertenciam integralmente ao Estado de origem, ou produtor. Reivindicavam, portanto, uma parcela dos recursos provenientes das operações interestaduais.

Essa questão foi rebatida com a argumentação que segue:

a - Os dados que comprovavam a perda relativa de receita para os Estados do Nordeste não estavam deflacionados pelas taxas de crescimento da renda interna estadual. Realizado esse cálculo, outros Estados do Nordeste passaram a integrar o rol dos Estados ganhadores, resultando em perdas apenas para três de um total de nove Estados. O Estado de São Paulo, considerado produtor, perdeu receita segundo este cálculo;

b - Nas simulações realizadas, a distribuição da receita gerada depende das hipóteses utilizadas quanto à origem das matérias-primas, quanto às margens brutas de acréscimo em cada etapa e quanto à magnitude entre a alíquota interna e interestadual;

c - Os Estados do Nordeste defendiam-se de sua própria ineficiência de arrecadação elevando alíquotas, tendo em vista a liberdade anterior em fixar as alíquotas do IVC, as quais eram mais elevadas que nos Estados do Sul e Sudeste. Esta possibilidade foi limitada com a criação do ICM com alíquotas iguais em todos os Estados;

d - Há diferenças quanto à eficiência administrativa e quanto às deficiências nos dados estatísticos;

e - Não há disciplina na concessão de incentivos fiscais adotados de forma ampla pelos Estados do Nordeste, o que corrói a base do imposto

f - Há efeitos de médio e longo prazos que precisam ser considerados. Como por exemplo, o fato de que o pagamento de alíquota interestadual menor reduz a necessidade de capital de giro nestas aquisições, diminuindo a competitividade dos

produtores locais (ROCCA, 1972)

g - A própria estrutura econômica afeta a carga tributária efetiva, pois esta não é igual entre os setores e nem entre as regiões (SILVA, 1974).

Os trabalhos que viam no ICM a causa da corrosão das receitas dos Estados do Nordeste foram escritos no início dos anos 70, quando as informações disponíveis referiam-se a 1970, ano em que ocorreram simultaneamente uma redução do Fundo de Participação dos Estados (FPE)[41], a vinculação de recursos provenientes da criação do Fundo Especial (FE) e uma seca na região.

Na verdade, o principal efeito da reforma tributária de 1965 foi tornar evidente a concentração da base tributária devida à própria concentração regional da atividade econômica. É consensual que os setores industriais e concentrados são mais facilmente tributados. A indústria participa na arrecadação do ICM/ICMS em percentuais maiores que no valor adionado. Inversamente, o setor agrícola participa na arrecadação com percentuais bem menores que no valor adicionado (quadro 2.2).

No entanto, o Estado de São Paulo, apesar de contribuir com 50% no PIB nacional, participa com um percentual do total do ICM/ICMS arrecadado no Brasil menor que 50%. Note-se que, por participar com mais de 50% do PIB da indústria, setor tributado com maior eficácia que os demais, este Estado deveria arrecadar um percentual maior do ICM/ICMS (quadros 2.3 e 2.4).

---

[41] Em 1969 o FPE foi reduzido a 50% do percentual anterior.

Quadro 2.2 - Participação setorial no valor adicionado e no ICM arrecadado, Brasil, 1972 (em %).

setor	valor adicionado	arrecadação
agricultura	35	6
indústria	41	68
comércio	24	26

Fonte: Elaborado a partir de dados do Ministério da Fazenda-FGV
Secretaria da Fazenda.

Até 1975, o Estado de São Paulo participava na arrecadação do ICM/ICMS com mais de 45%, quando a alíquota interestadual era de 12% nas saídas para todos os Estados. Esse percentual foi diminuindo à medida em que a alíquota interestadual se reduz e, a partir de 1981, o Estado de São Paulo tem participado com cerca de 40% do total arrecadado no País (quadros 2.1 e 2.3).

Pode-se concluir que o debate tem por traz uma disputa de receita entre regiões, sendo que os Estados do Nordeste sairam vitoriosos ao obter uma alíquota diferenciada do ICMS. Mas essa disputa passa também por outros recursos. Segundo DIANEZI (1991), de cada US$30 bilhões que o Estado de São Paulo manda para Brasília (IR, IPI, IOF, II, IE, contribuição, FGTS e outros) apenas US$4 bilhões retornam (FPE, FPM, FPEX)[42].

[42] Sendo que essa transferência elevada começou com o pacote de abril de 1977, que entre outras medidas limitou a representação de São Paulo na Câmara dos Deputados e foi aprofundada na CF-88. A carga fiscal de 25% em 1985 foi para 30% em 1989 (DIANEZI, 1991)

Quadro 2.3 - Participação Percentual do PIB do Estado de São Paulo no total do país, segundo os setores de atividade, 1980/91. (em %)

Anos	Total	Indústria	Serviços	Agricultura
1980	50,5	56,7	53,2	26,6
1981	48,5	54,8	52,0	26,3
1982	49,5	54,9	54,0	25,8
1983	49,8	54,5	54,5	25,6
1984	49,7	54,1	54,7	25,9
1985	50,3	54,4	56,5	25,6
1986	51,2	53,9	58,8	16,3
1987	49,8	53,8	55,9	17,8
1988	48,9	53,7	54,6	16,2
1989	48,3	53,3	53,9	15,0
1990	48,1	52,0	55,1	15,9
1991	46,6	51,4	52,8	15,4

FONTE: Annual Report 1990/91, State of São Paulo Secretariat of Finance

2.4.2 Apuração do imposto

A forma de recolhimento do ICM/ICMS que garante sua incidência sobre o valor adicionado é a cobrança através do sistema de créditos e débitos. É uma forma eficiente, pois garante a incidência apenas sobre o valor adicionado em cada fase do processo de produção ou comercialização. É também um método eficaz à medida que o agente econômico tem interesse em exigir as notas fiscais das matéria-primas que utiliza, constituindo num sistema de autofiscalização.

O ICM foi um avanço com relação ao IVC devido a sua neutralidade com relação ao número de etapas de produção ou de comercialização do produto, isto é, incide apenas sobre o valor adicionado. Como se observa, no quadro 2.5 o IVC tributa

Quadro 2.4 - Participação percentual do ICM/ICMS do Estado de São Paulo na arrecadação total do ICM/ICMS no Brasil, 1967/91.

ANOS	PORCENTAGEM
1967	47.3
1968	47.9
1969	46.5
1970	47.6
1971	46.3
1972	47.7
1973	46.9
1974	47.3
1975	46.4
1976	44.9
1977	43.6
1978	44.0
1979	43.5
1980	42.0
1981	40.5
1982	40.4
1983	39.6
1984	37.6
1985	38.2
1986	39.4
1987	40.0
1988	43.4
1989	42.2
1990	40.0
1991	38.5

FONTE: Elaborado a partir de: Conjuntura Econômica, FGV (1967-1989), Annual Report 1990/91, State of São Paulo, Secretariat of Finance (1990-1991)

mais fortemente o caso 1, que tem três etapas de produção ou comercialização, do que o caso 2 em que apenas uma empresa realiza as três etapas. O ICM, por sua vez, tributa igualmente o produto final, independente do número de etapas.

O cálculo do ICM é realizado "por dentro" do preço, isto é, sobre o preço que consta na nota fiscal será calculado o imposto.

Esse método de cálculo implica numa alíquota efetiva do ICM/ICMS maior que a alíquota legal.

Quadro 2.5 - Comparativo da incidência do IVC, com alíquota de 6% e do ICM, com alíquota de 18%.

etapas do ciclo produtivo	IVC		ICM	
	caso 1	caso 2	caso 1	caso 2
setor 1				
preço	100,0		100,0	
imposto	6,0		18,0	
preço - imposto	94,0		82,0	
setor 2				
preço	120,0		120,0	
imposto	7,2		3,6[1]	
preço - imposto	112,8		116,4	
setor 3				
preço	150,0		150,0	
imposto	9,0		5,4[2]	
preço - imposto	141,0		144,6	
preço final (1)	150,0	150,0	150,0	150,0
imposto total (2)	22,2	9,0	27,0	27,0
(1 - 2)	127,8	141,0	123,0	123,0
alíquota final				
2/1	14,8	6,0	18,0	18,0
2/(1 - 2)	17,37	6,38	21,95	21,95

caso 1: três etapas

caso 2: uma empresa realiza as três etapas

[1] 120 x 0,18 - 18 = 21,6 - 18 = 3,6 ou

20 x 0,18 = 3,6

[2] 150 x 0,18 - 120 x 0,18 = 27 - 21,6 = 5,4

Sendo V_0 o valor das vendas sem o imposto, V_t o valor das vendas com o imposto e t o valor da alíquota legal, então:

$$V_t = V_0 + t\,V_t$$

ou

$$V_t = \frac{1}{1-t}\,V_0 = V_0 + \frac{t}{1-t}\,V_0$$

sendo $0 < t < 1$

então $\frac{t}{1-t} > t$

Portanto, uma alíquota de 18% sobre o valor das vendas com o ICM na realidade corresponde a uma alíquota efetiva de 21,95%[43] sobre o valor das vendas sem o imposto.

Quando as alíquotas são iguais, o cálculo por débitos e créditos equivale ao cálculo da alíquota sobre o valor adicionado de cada fase, no caso, 18%:

setor 1: $\frac{18}{100}$ = setor 2: $\frac{3,6}{120 - 100}$ = setor 3: $\frac{5,4}{150 - 120}$ = 18%

Vê-se no quadro 2.5 que a alíquota sobre o preço final é também 18% (27/150) e todos equivalem a 21,95% sobre o preço final sem o imposto e sobre o valor adicionado sem o imposto de cada fase.

Porém, essa neutralidade pode se romper quando as alíquotas não são iguais em

---

[43] $t/(1 - t) = 0,18/(1 - 0,18) = 21,95\%$

todas as fases. Assim a redução de alíquota pode resultar numa alíquota diferente de t ou t/(1-t) conforme a fase do processo de circulação em que ocorre. Vide o quadro 2.6, no caso 2, a alíquota reduzida de 12% sobre todos as fases resulta numa alíquota sobre o produto final de 12%. No caso 3, a alíquota é reduzida apenas na fase 1 resultando numa alíquota final igual à alíquota da última fase. No quarto caso, a alíquota é reduzida apenas na fase intermediária, o que implicou em duplo pagamento do imposto, pois os créditos gerados na fase 1 não foram aproveitados integralmente nas saídas do setor 2, gerando uma tributação em cascata e a alíquota final resulta maior que as alíquotas legais de 12% e 18%. No caso 5, a alíquota reduzida incide sobre a última fase, levando à uma redução na incidência sobre o produto final, resultando em 14,4% neste exemplo e não em 12% conforme a alíquota legal, porque os créditos gerados anteriormente não foram integralmente utilizados.

A redução de alíquota equivale à redução de base de cálculo. Supondo uma redução de 0,33 na base de cálculo:

base de cálculo x (1 - 0,33) x 0,18 = base de cálculo x 0,12

Portanto o quadro 2.6, exemplifica também os casos de redução de base de cálculo.

Nos casos 4 e 5 o imposto final resultou maior que a alíquota incidente na última fase devido ao não aproveitamento dos créditos tributários gerados nas fases anteriores.

Esses créditos acumulados em razão de alíquota diversificada ou redução de base

Quadro 2.6 - Análise do impacto de alíquotas setoriais diferentes para cada etapa do ciclo produtivo.

etapa do ciclo produtivo / setores	casos	1	2
	alíquota	setor 1: 18% setor 2: 18% setor 3: 18%	setor 1: 12% setor 2: 12% setor 3: 12%
	preço	imposto	imposto
setor 1	100	18	12
setor 2	120	3,6	2,4
setor 3	150	5,4	3,6
produto final	150	27	18
alíquota final		18%	12%

setores	casos	3	4
	alíquota	setor 1: 12% setor 2: 18% setor 3: 18%	setor 1: 18% setor 2: 12% setor 3: 18%
	preço	imposto	imposto
setor 1	100	12	18
setor 2	120	21,6 - 12 = 9,6	14,4 - 18 = -3,6
setor 3	150	27 - 21,6 = 5,4	27 - 14,4 = 12,6
produto final	150	27	30,6
alíquota final		18%	20,4%

~~setores~~	casos	5
	alíquota	setor 1: 18% setor 2: 18% 12% setor 3: 12% 7%
	preço	imposto
setor 1	100	18
setor 2	120	21,6 - 18 = 3,6
setor 3	150	18 - 21,6 = - 3,6
produto final	150	21,6
alíquota final		14,4%

de cálculo podem ser transferidos para outro estabelecimento[44] do mesmo titular[45] ou entre estabelecimentos de cooperativas e seus cooperados. Portanto, a supertributação é amenizada se o titular do estabelecimento também for titular de outro estabelecimento, que possa aproveitar o crédito ou se pertencer a uma cooperativa. Essa medida, no entanto, estimula a integração entre empresas através do titular e/ou o cooperativismo.

O Regulamento do ICMS diferenciou as situações em que esses créditos acumulados se derivam da aplicação de alíquotas diversas das situações em que são derivadas de redução de base de cálculo. No caso de redução de base de cálculo, os créditos tributários são estornados em proporção à redução, o que, nos casos 4 e 5 tornam o imposto total pago ainda maior (quadro 2.7).

Para o ICMS, portanto, a redução de base de cálculo implica em benefícios menores que para o ICM[46].

No caso de alíquotas diferenciadas, a regra continua a mesma, ampliando-se, no entanto, as possibilidades de transferências desses créditos. As novas possibilidades de transferência de créditos possibilitam a incorporação na cadeia produtiva dos créditos

---

[44] Art. 53 do RICM. Até fevereiro de 1985, esta permissão restringia-se aos estabelecimentos industriais.

[45] Art. 52, do RICM. Ou empresas interdependentes definidas pelo art 468, § 2°, item I, como duas empresas em que uma delas, por si, seus sócios ou acionistas e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de 50% do capital da outra.

[46] A menos que seja permitido o aproveitamento integral dos créditos juntamente com a redução de base de cálculo.

Quadro 2.7 - Resultado de redução de base de cálculo, nos casos 4 e 5, segundo o regulamento do ICM e do ICMS.

etapas do ciclo produtivo setores	caso	4	
	alíquota	setor 1: 18% setor 2: 12% setor 3: 18%	
	preço	imposto	
		ICM	ICMS
setor 1	100	18	18
setor 2	120	14,4 - 18 = - 3,6	14,4 - 12 = 2,4
setor 3	150	27 - 14,4 = 12,6	27 - 14,4 = 12,6
produto final	150	30,6	33
alíquota final		20,4%	22%

etapas do ciclo produtivo setores	caso	5	
	alíquota	setor 1: 18% setor 2: 18% setor 3: 12%	
	preço	imposto	
		ICM	ICMS
setor 1	100	18	18
setor 2	120	21,6 - 18 = 3,6	21,6 - 18 = 3,6
setor 3	150	18 - 21,6 = - 3,6	18 - 14,4 = 3,6
produto final	150	21,6	25,2
alíquota final		14,4%	16,8%

acumulados, independente das empresas pertencerem a um mesmo titular ou a uma cooperativa. Essas possibilidades de acumular créditos e transferi-los são melhor explicadas a seguir.

a) Créditos tributários

Os créditos do imposto gerados nas situações em que o montante cobrado nas operações anteriores era superior ao débito do imposto, poderiam ser transferidos apenas para estabelecimento da mesma empresa ou de empresa interdependente[47], ou para cooperativa segundo o regulamento do ICM. Com o ICMS, além dessas, foi contemplada também a possibilidade de transferência para estabelecimento fornecedor, a título de pagamento das aquisições[48] e para o destinatário, no caso do produtor agrícola não obrigado ao recolhimento do imposto.

Os créditos transferidos ao estabelecimento fornecedor são abatidos do pagamento do respectivo imposto. Se aproveitados integralmente na cadeia, resulta numa transferência da redução de alíquota e numa carga tributária total incidente sobre o produto final igual à alíquota incidente no produto final (quadro 2.8).

---

[47] Segundo o decreto 17.727, de 25/09/81 (RICM), artigo 468 § 2º, "considera-se interdependentes duas empresas que: 1- uma delas, por si, seus sócios ou acionistas e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% do capital de outra. 2- uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, sócio com funções de gerência... Segundo o regulamento do ICMS, § 1º, art. 70, a definição é restrita ao item 1. É necessário também prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda (art 70, inciso II do RICMS).

[48] Feitas por estabelecimento industrial, até o limite de 40% do valor total das operações de compra de matéria prima, material secundário ou embalagem, para uso pelo adquirente na fabricação de seus produtos ou de máquinas aparelhos e equipamentos industriais para integração no ativo imobilizado (inciso III, art 70 RICMS). Todas essas transferências são permitidas para estabelecimentos situados no estado, salvo determinação expressa ao contrário.

Existem ainda outras possibilidades de ocorrer acúmulo de crédito além das operações com alíquota ou base de cálculo reduzida. São as operações em que o imposto não incide, mas há permissão para a manutenção dos créditos relativos ao imposto pago nas operações anteriores.

A regra geral é que a isenção ou não incidência implica em anulação dos créditos do imposto pago nas operações anteriores, mas há exceções. A maior delas é a manutenção dos créditos quando se realiza a exportação de produtos industrializados. A transferência dos créditos acumulados segue a mesma regra já explicada. Isto é, até 1989 eles apenas podiam ser transferidos para empresas interdependentes ou cooperativas e a partir da lei 6.374/89, que institui o ICMS em São Paulo, podem ser transferidas aos fornecedores.

Há, ainda, algumas entradas tributadas que não geram créditos além dos casos em que o produto resultante seja isento ou não tributado[49]. São as mercadorias entradas ou adquiridas "para integrar o ativo permanente"[50] ou integradas no ativo

---

[49] Decreto 47.763, de 17/02/67, decreto 5.410, de 30/12/74, inciso III do art 48 do RICM/81 e inciso III do art 63 do RICMS. Inclui também mercadoria entrada ou adquirida, bem como serviço tomado "para comercialização quando sua saída não estiver tributada"(art 48, inciso IV do RICM e art 63, inciso IV do RICMS).

[50] As mercadorias entradas para uso ou consumo no próprio estabelecimento que não forem utilizadas na comercialização, industrialização ou para integrar o produto também não geram créditos (art 48 RICM, inciso II e art 63 II do RICMS).

Quadro 2.8 - Resultado de alíquota diferente com repasse dos créditos dentro da cadeia.

caso 4: setor 1: 18% setor 2: 12% setor 3: 18%			
etapas do ciclo produtivo setores	preço	imposto	
		repasse	
		sem	com
setor 1	100	18	18 - 3,6 = 14,4
setor 2	120	0	14,4 - 18 = - 3,6
setor 3	150	27 - 14,4 = 12,6	27 - 14,4 = 12,6
produto final	150	30,6	27
alíquota final		20,4%	18%

imobilizado[51]. Essa medida deve-se à dificuldade da utilização dos créditos segundo a depreciação do ativo imobilizado e gera uma tributação em cascata. Para evitar distorções há algumas isenções sobre produtos relacionados que venham a integrar ativo imobilizado[52] e há redução de base de cálculo sobre as vendas de máquinas e equipamentos usados.

[51] Decreto 47.763, de 17/02/67, decreto 440, de 24/09/74, decreto 5.410, de 30/12/74 e inciso I, art 49 RICM/decreto 17.727, de 25/09/81.

[52] O inciso XLVIII do art. 5º do RICM/77, estabelece isenção para equipamentos de fabricação nacional relacionados.

b) Isenção

Conforme a fase em que é dada, a isenção tem diferentes consequências,(quadro 2.9). No caso da incidência normal (coluna 1 do quadro 2.9), a alíquota é constante em cada fase. No caso 2 ocorre a isenção em todas as fases. Para o caso 3 a isenção ocorre apenas na primeira fase, o que leva a uma alíquota final igual à do caso 1. Quando a isenção se dá sobre o produto no setor intermediário da comercialização e implica na perda dos créditos tributários acumulados chega-se a uma tributação em cascata (coluna 4). No caso 5, em que a isenção se verifica na última fase, há uma carga final menor.

Nos casos em que haja isenção do imposto com manutenção dos créditos relativos às operações anteriores, as transferências são
regidas pelas regras já descritas. A consequência sobre a
alíquota final também segue a mesma lógica, isto é, supondo-se que os créditos sejam transferidos aos fornecedores, a alíquota final será igual à alíquota legal incidente sobre o produto final. Tomando-se os exemplos do quadro 2.9, no caso 4 resultaria uma alíquota final de 18% e no caso 5 numa isenção de fato.

A isenção de fato é o objetivo da manutenção dos créditos tributários relativos às matéria-primas e materiais secundários utilizados nos produtos industrializados para exportação. Porém, antes de 1989 as transferências eram limitadas a empresas interdependentes e o repasse do incentivo poderia se realizar fora da cadeia de produção do produto sobre o qual não incide oimposto. Após a lei 6.374/89, esse repasse ao

Quadro 2.9 - Resultado da isenção em cada setor.

setores	casos	1	2
	alíquota	setor 1: 18% setor 2: 18% setor 3: 18%	setor 1: i setor 2: i setor 3: i
	preço	imposto	imposto
setor 1	100	18	i
setor 2	120	3,6	i
setor 3	150	5,4	i
produto final	150	27	0
alíquota final		18%	0

setores	casos	3	4
	alíquota	setor 1: i setor 2: 18% setor 3: 18%	setor 1: 18% setor 2: i setor 3: 18%
	preço	imposto	imposto
setor 1	100	i	18
setor 2	120	21,6	i
setor 3	150	5,4	27
produto final	150	27	45
alíquota final		18%	30%

setores	casos	5
	alíquota	setor 1: 18% setor 2: 18% setor 3: i
	preço	imposto
setor 1	100	18
setor 2	120	3,6
setor 3	150	i
produto final	150	21,6
alíquota final		14,4%

i = isenção

fornecedor foi autorizado, mas não é obrigatório, isto é, continua a possibilidade de repasse a empresas que não pertencem à cadeia produtiva do produto incentivado.

O imposto pago sobre a mercadoria utilizada como matéria-prima ou material secundário utilizado na fabricação e embalagem dos produtos industrializados ou semi-elaborados[53] podem ser

transferidos aos fornecedores a título de pagamento das aquisições. Porém, esses créditos podem ser repassados também a estabelecimentos da mesma empresa e a empresas interdependentes, o que pode estimular a integração de empresas.

Alguns produtos exportados, no entanto, começaram a perder esse benefício (decreto 1.694, de 08/06/73), a saber: carne bovina resfriada e congelada[54], algodão em pluma[55], farelo de mamona e farelos e tortas de soja, amendoim, algodão, milho e trigo[56].

Essas medidas levam à menor lucratividade nas exportações desses produtos, desestimulando-as e elevando a competitividade das vendas internas. No caso dos insumos para rações, tributados nas saídas para o exterior, a partir do decreto 1.186,

---

[53] Hipótese em que a manutenção dos créditos é proporcional à redução de base de cálculo, segundo o inciso V do art 63 do RICMS.

[54] Decreto 903, de 29/12/72.

[55] Decreto 1.694, de 08/06/73.

[56] Para as saídas destes últimos, estorna-se apenas 50% do crédito acumulado. Lembra-se também que alguns destes produtos tem o recolhimento diferido para as saídas do produto industrializado ou para exportação, levando ao pagamento do imposto diferido por estes agentes apenas na proporção do crédito não estornado.

de 26/02/73, trata-se claramente de um incentivo às vendas destes insumos internamente, pois este mesmo decreto isenta as saídas internas e interestaduais desses produtos, mantendo os créditos integralmente nestas operações internas ao país.

O poder de isentar apresenta certa simetria com o de tributar. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpassados pelo poder de isentar. Isto é, o poder de isentar está limitado pelos mesmos princípios diretores dos tributos: legalidade, igualdade e segurança jurídica (CARRAZA, 1991:359-360). A revogação da isenção deve, também, obedecer ao princípio da anterioridade, isto é não pode ser revogada dentro do mesmo exercício financeiro.

O art. 155 § 2º, XII, g, da Constituição Federal de 1988 limita a competência de isentar em matéria de ICMS, dos Estados-membros, evitando disparidades da política fiscal, o que facilita as operações e prestações interestaduais (CARRAZA, 1991:140).

As isenções devem ser autorizadas por convênio[57] entre os Estados, mas para se tornarem um "direito interno ao Estado, devem ser ratificadas por decreto **legislativo**[58]. É portanto o decreto legislativo que concede a isenção do ICMS, o convênio é apenas pressuposto. O poder executivo firma o convênio e o poder

---

[57] A Lei Complementar deve estabelecer os mecanismos jurídicos (as formas) que nortearão a celebração de convênios interestaduais e entre os Estados-membros.

[58] Segundo o art 4º da Lei Complementar 24, de 07/01/75, há ratificação tácita se não houver ratificação no período determinado.

legislativo aprova-o (CARRAZA, 1991:139). No entanto, na prática, o Poder Legislativo não tem participado da regulação dos benefícios fiscais concedidos. Igualmente, a suspensão da isenção requer o convênio e o decreto legislativo (CARRAZA, 1991:142).

Há, ainda, duas outras formas de se estabelecer a isenção: por lei complementar e por decreto do Congresso Nacional, mas, apenas nas situações descritas a seguir. A Lei Complementar pode estabelecer isenções sobre exportações, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e sobre mercadorias que não forem industrializadas[59]. Note-se que a Constituição Federal de 1988 restringiu o poder de isenção via Lei Complementar, pois a Constituição anterior, em seu art. 19, § 2º permitia à "União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional...conceder isenções de impostos estaduais e municipais" (CARRAZA, 1981:375-376).

A única hipótese de isenção via decreto legislativo do Congresso Nacional diz respeito aos acordos internacionais. Diferentemente das Constituições da Argentina, México e EUA, a Constituição brasileira não prescreve a supremacia dos tratados internacionais sobre as leis estaduais, municipais e distritais (CARRAZA, 1991:377-378), exigindo o decreto legislativo para tal.

---

[59] Art 155, § 2º, XII, e, da Constituição Federal de 1988.

c) Diferimento

Grande parte dos estabelecimentos agrícolas não são contribuintes do imposto porque, sendo pessoas físicas, não são equiparados a comerciantes ou industriais. Por isso, de forma geral, o recolhimento do imposto do estabelecimento produtor rural é realizado pelo destinatário adquirente da mercadoria, isto é, pela indústria ou comerciante.

O produtor rural não equiparado a pessoa jurídica só tem a obrigação de recolher o imposto quando destine suas vendas a consumidor final, a estabelecimentos situados em outro Estado, ao exterior ou para outro estabelecimento não inscrito como contribuinte. Esta forma de recolhimento do ICM/ICMS foi constante durante todo o período de vigência destes impostos[60].

Esse mecanismo de arrecadação chama-se diferimento. O diferimento consiste num deslocamento para fases posteriores do processo de circulação, do efetivo pagamento do tributo.

Para haver neutralidade tributária é necessário que o diferimento seja dado a setores que não utilizam matéria-primas. Por isso é que a Secretaria da Fazenda, ao considerar o setor agropecuário como primeiro elo da cadeia produtiva, isentou os

---

[60] Esta é forma estabelecida pelos três regulamentos do ICM (Decreto 47.763, de 17/02/67, decreto 5.410, de 30/12/74 e decreto 17.272, de 25/09/81) e pela lei 6.374, de 18/03/90, que institui o ICMS.

insumos do setor para não haver bitributação. Apenas com o advento do ICMS, quando o setor passou a pagar imposto sobre serviços de transporte e óleo diesel, houve a necessidade de reconhecer a transferência desses créditos e de outros relativos a insumos que não contavam da relação dos isentos. Outra maneira de evitar a bitributação é a possibilidade da Secretaria da Fazenda facultar um percentual a ser abatido como crédito, chamado de crédito tributário presumido (quadro 2.10)[61].

O diferimento existe por conveniência da administração tributária e não se resume apenas à forma descrita acima. Há um grupo de produtos cujo pagamento do imposto está diferido para as saídas para fora do Estado ou para as saídas dos produtos resultantes da industrialização. São eles: algodão e mamona, a partir de 1967[62]; algodão em pluma, café e cana de açucar, a partir de 1975[63]; soja, a partir do decreto 7.889, de 04/05/76; milho, a partir de 1977[64]; couros e pescados, a partir de 1982, quando foi diferido o pagamento das operações com coelho para o momento das saídas do produto resultante do abate[65] e trigo, a partir de 1993[66] (quadro 2.12).

---

[61] Artigo 67 do regulamento do ICMS, decreto 33.118, de 14/03/91.

[62] Decreto 47.763, de 17/02/67.

[63] Decreto 5.410, de 30/12/74.

[64] Decreto 9.318, de 30/12/76.

[65] Decreto 17.272, de 25/09/81.

[66] FELIPINI, 1993.

Quadro 2.10 - Resultado do diferimento em cada setor

setores	casos	1	2
	alíquotas	setor 1: 18% setor 2: 18% setor 3: 18%	setor 1: d setor 2: 18% setor 3: 18%
	preço	imposto	imposto
setor 1	100	18	d
setor 2	120	3,6	21,6
setor 3	150	5,4	5,4
produto final	150	27	27
alíquota final		18%	18%

setores	casos	3	4
	alíquota	setor 1: d setor 2: d setor 3: 18%	setor 1: 18% setor 2: d setor 3: 18%
	preço	imposto	imposto
setor 1	100	d	18
setor 2	120	d	d
setor 3	150	27	27
produto final	150	27	45
alíquota final		18%	30%

d = diferido

Quadro 2.11 - Alíquota de ICMS para operações com insumos agrícolas, Estado de São Paulo, 1992, (em %)

Insumo	Interna[1]	Interestadual	
		SE e S[2]	Outros
Batata semente	i	i	i
Bulbo de cebola[3]	i	i	i
Calcário e gesso	d	6	3,5
Defensivos	d	6	3,5
Energia elétrica	i	-	-
Farelo ou torta de soja	d	9	5,25
Fertilizantes[4]	d	6	3,5
Herbicidas	d	6	3,5
Implementos	8,8	8,8[5]	6,42
Máquinas	8,8	8,8[5]	6,42
Medicamentos[6]	d	6	3,5
Mudas	i	6	3,5
Óleo diesel	18	-	-
Pintos de um dia	i	i	i
Rações[7]	d	6	3,5
Reprodutor ou matriz	i	i	i
Sacaria[8]	d	6	3,5
Sêmen	i	i	i
Sementes	d	6	3,5
Transporte[9]	9,6	9,6	5,6

i = isento.

d = o pagamento do imposto é diferido pelos art. 341, 342, 342-A, 342-B e art. 10 das Disposições Transitórias do RICMS. No entanto, o art. 22 do Decreto 34.969, de 12/05/92 dispensa o pagamento, até 31/12/92.

[1]Até 31/12/92 estão dispensados do pagamento de imposto os seguintes insumos: inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, fertilizantes, rações, calcário, sementes, farelos e tortas, milho para ração, estereo animal, mudas, sêmen e medicamentos (Decreto nº 34.969, de 12/05/92).

[2]Operações realizadas com as Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo.

[3]Conv. ICMS 58/91. Saída do produtor rural para produção de semente. Inclui os Estados do Acre, Bahia, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo.

[4]Amônia, uréia, sulfato de amônia, nitrato de amônia, nitrocálcio, MAP, DAP, cloreto de potássio, adubo simples ou composto.

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

[6]Vacinas, soros, parasiticidas, germicidas de uso veterinário.

[7]Rações, concentrados, suplementos, farelos, tortas, sal mineralizado para alimentação animal.

[8]O imposto não é diferido quando sua utilização fica restrita à propriedade rural.

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

Fonte: PETTI & CARVALHO, 1992.

Quadro 2.12 - Alíquota de ICMS para operações com produtos agrícolas, Estado de São Paulo, 1992[1], (em %).

Produto	Interna	Interestadual		Externa
		SE e S[2]	Outros	
Algodão	18[3]	12	7	13
Amendoim em baga	18[3]	12	7	13
Arroz	7[3]	12	7	13
Cesta básica[4]	7[3]	12	7	-
Café cru	18[3]	12	7	13
Cana	18[3]	12	7	13
Carnes[5]	7	12	7	5,2[8]
Casulo	18[3]	12	7	13
Centeio	18[3]	12	7	13
Cevada	18[3]	12	7	13
Chá em folha	18[3]	12	7	13
Charque	7[3]	12	7	5,2
Farinha de mandioca	7[3]	12	7	13
Feijão	7[3]	12	7	13
Fumo em folha	18[3]	12	7	13
Flores	i	i	i	i
Frutas[6]	i	i	i	i
Gergelim	18[3]	12	7	13
Hortaliças[7]	i	i	i	i
Leite fresco	i	i	i	i
Mamona	18[3]	12	7	13
Milho	18[3]	9	5,25	13
Pão e sal	12	12	7	-
Ovos	i	i	i	i
Pescado	i	7,2	4,2	2,6
Soja	18[3]	12	7	13
Sorgo	18[3]	6	3,5	13
Trigo	18[3]	12	7	13

[1]i = isento.

[2]Operações realizadas com as Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo.

[3]O imposto é diferido, ou seja, não é o produtor rural que recolhe, mas quem compra o produto ou em operação posterior. A exceção ocorre quando ele vende para outro produtor ou para o consumidor final (RICMS: algodão - art. 295 e 296; café - art. 299; soja e mamona: art. 338; cana: art. 312; feijão: art. 335; amendoim, casulo, centeio, chá em folha, fumo em folha, gergelim, milho e sorgo: art. 340; e demais saídas promovidas pelo produtor: art. 239).

[4]Arroz, feijão, farinha de mandioca, charque e carnes(Decreto nº 34.450, de 26/12/91). Sobre pão e sal incide a alíquota de 12%.

[5]Aves, caprinos, suínos, bovinos e coelhos, animal em pé ou produto de seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado.

[6]Frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas, nozes, peras e maçãs. As frutas isentas nas saídas para o exterior são: abacate, ameixa, banana, caqui, figo, maçã, mamão, melão, melancia, manga, morango, tangerina e uva fina de mesa (itens 36 e 37 da tabela II do anexo I do RICMS e Convênio ICMS 14/91.

[7]Vide relação no RICMS, item 37, tabela II do anexo I.

[8]Bovina, ovina e caprina = 5,2%; suína, equina e de frangos = isento.

Fonte: Regulamento do ICMS (RICMS).

Essa sistemática é relevante para a industrialização e comercialização de produtos cuja produção é sazonal, pois a aquisição dos produtos levaria ao pagamento concentrado do tributo nos períodos de colheita. Com o diferimento, o pagamento pode se distribuir por todo o ano, levando à necessidade de menor capital de giro para as aquisições das matérias-primas.

Outro diferimento tradicional nos regulamentos do ICM/ICMS é dado às saídas internas, no Estado, dos produtos **in natura** (decreto 51.345, de 31/01/69). Trata-se de transferir o pagamento do imposto da primeira operação do produtor agropecuário para a saída subsequente. Esta medida diferencia-se da forma tradicional de diferimento apenas por não discriminar o produtor agropecuário que é contribuinte do imposto, isto é, inclui também a pessoa jurídica. Os produtos definidos como **in natura**, para fins dessa medida, são: amendoim, centeio, fumo, gergelim, soja, chá, casulo de bicho da seda, milho em palha ou grão, feijão e arroz. Os dois últimos produtos deixaram de pertencer à essa relação em 1977[67], provavelmente por motivos de fiscalização, pois são produtos cuja comercialização é menos concentrada e o beneficiamento rudimentar (secagem e acondicionamento), dando margem para beneficiadores do cereal, também produtores agropecuários realizarem operações com produto de outros estabelecimentos em seu próprio nome e para saídas diretas ao pequeno varejo, difíceis de fiscalizar.

Em 1976, o milho passou para a relação dos produtos cujo recolhimento é

---

[67] Decreto 10.346, 19/09/77.

diferido para o momento das saídas do produto industrializado, desonerando o produto utilizado como insumo no próprio setor agrícola. Essa preocupação é confirmada com o decreto 9.917, de 29/06/77, que dispensa o pagamento do imposto diferido nas saídas internas e interestaduais do milho para ração.

Por outro lado, em 1976, foram também incluídos na relação de produtos **in natura** as hortaliças e frutas[68], que passaram a ser tributadas apenas nas saídas resultantes da industrialização e nas saídas para fora do Estado.

O recolhimento do imposto sobre as saídas de gado segue um estatuto próprio, sendo recolhido somente no abate, mesmo quando em nome do produtor, e diferido apenas nas saídas de gado em pé, para evitar a cobrança nos deslocamentos do animal entre pastos e o pagamento sobre o animal antes da engorda.

Para se ter uma idéia da importância do diferimento, tome-se como exemplo a sistemática de recolhimento do imposto sobre o leite a partir do decreto 9.917, de 29/06/77. Se a análise da incidência do tributo se restringisse ao levantamento de alíquotas, reduções de base de cálculo e isenções, chegar-se-ia à conclusão de que apenas as saídas com destino ao consumidor seriam isentas, levando à impressão que nas operações anteriores haveria incidência do imposto. Porém, analisando-se o diferimento conclui-se que havia uma isenção total do produto, uma vez que o decreto 9.917/77 diferiu o recolhimento do imposto para as saídas interestaduais ou para as

[68] Decreto 7.394, de 30/12/75.

saídas isentas e ainda dispensou o pagamento do imposto diferido nas saídas com leite, resultando na isenção total. Isto é, por não pagar o imposto diferido, há desoneração do imposto em todas as fases e não somente naquela onde há a isenção. Na realidade há, ainda, mais uma condição para a isenção ser realmente total, qual seja, a da manutenção dos créditos tributários relativos à produção do leite, o que também foi permitido por este mesmo decreto. A isenção acarretaria perda dos créditos tributários, isto é, refere-se apenas ao valor adicionado do setor ao qual isenta. Quando os créditos acumulados se mantêm, significa que a isenção inclui as fases de produção precedentes.

Vê-se que para a isenção se dar de fato nas operações com leite foi necessário além da isenção:

a) manter os créditos tributários dos insumos e matéria-primas;

b) diferir o pagamento nas saídas do produto para as saídas isentas[69] e c) dispensar o pagamento nestas saídas isentas.

Outros diferimentos, que veem se mantendo há anos, ocorre nas saídas de mercadorias do produtor com destino às cooperativas, as quais são consideradas nos regulamentos do ICM/ICMS "extensões" do estabelecimento produtor. Assim, os recolhimentos ficam diferidos para as saídas da cooperativa. Na realidade, inicialmente fôra dada uma isenção às saídas do estabelecimento produtor com destino ao

---

[69] No caso as saídas isentas são aquelas com destino ao consumidor, do produto com embalagem inviolável para entrega ao consumidor e do produto importado para reidratação, segundo Política Nacional de Abastecimento.

estabelecimento da cooperativa, e posteriormente aperfeiçoado, ao tornar a isenção um diferimento, pois aquela implicaria em perda de créditos tributários. As formas especiais de recolhimento podem, portanto, levar a benefícios fiscais maiores do que alíquotas reduzidas. Por isso, o estudo restrito às alíquotas incidentes sobre o produto agrícola é insuficiente, principalmente tratando-se desse setor onde o diferimento do pagamento é a regra.

Por isso, apenas o estudo das alíquotas e reduções de base de cálculo é insuficiente, apesar de algumas formas de recolhimento estarem relacionadas a questões adiministrativas, elas têm implicações econômicas.

Na apresentação das diversas formas de diferimento, citou-se a dispensa do pagamento nas operações com leite. Entretanto, outras duas dispensas do pagamento do imposto diferido, ocorrem com milho para ração e sementes[70], dois produtos agrícolas utilizados como insumo para o setor, e que recebem uma isenção de fato[71], pois não haverá pagamento do imposto diferido das fases anteriores.

Esses diferimentos levam a uma participação pequena do setor agrícola na arrecadação do Estado de São Paulo. A arrecadação concentra-se na própria indústria, portanto, não só pela maior eficiência na arrecadação e fiscalização, mas também pelos diferimentos dados ao pagamento do imposto na saída do produtor rural.

---

[70] Decreto 9.917, de 29/06/77.

[71] Os insumos agrícolas foram isentos durante toda a vigência do ICM.