



# IV PRÊMIO

Serviço Florestal Brasileiro  
em Estudos de Economia  
e Mercado Florestal



**Kalil Said de Souza Jabour**

**Tratamento tributário de produtos florestais no âmbito do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) regimes aplicáveis e operações tributadas e desoneradas**

018TMP

**CONCURSO DE MONOGRAFIA**

**IV PRÊMIO SERVIÇO FLORESTAL BRASILEIRO EM  
ESTUDOS DE ECONOMIA E MERCADO FLORESTAL**

**Categoria: Profissional**

**Subtema: SISTEMA TRIBUTÁRIO DO SETOR FLORESTAL**

**TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE PRODUTOS FLORESTAIS NO ÂMBITO DO  
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS)  
REGIMES APLICÁVEIS E OPERAÇÕES TRIBUTADAS E DESONERADAS**

## RESUMO

Esta monografia aborda o tratamento tributário dos produtos florestais no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Trata-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que possui uma abrangência total em relação às etapas produtivas que envolvem mercadorias, alcançando desde a produção primária, a produção industrial e as etapas de comercialização correspondentes ao atacado e ao varejo. Nas distintas etapas da cadeia produtiva há tratamentos distintos em relação ao ICMS, especialmente nas etapas de produção primária e produção industrial. Desse modo, como os produtos florestais são originários da produção primária, é relevante estabelecer a correta classificação destes produtos como primários ou industrializados. Também, este trabalho monográfico apresenta os diversos regimes tributários aplicáveis aos produtos florestais e as diversas operações, sejam internas, interestaduais, de importação e de exportação, no tocante ao ICMS. No modelo de federalismo fiscal brasileiro o legislador se preocupou com o tratamento tributário aplicável aos produtos primários. Todavia, as distorções que se apresentam nos benefícios fiscais concedidos legalmente, por meio de convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal somam-se às distorções proporcionadas por benefícios ilegais concedidos unilateralmente na guerra fiscal travada por estas unidades federativas. Compreender o tratamento tributário dos produtos florestais, no âmbito do ICMS, envolve deslindar o tratamento tributário dispensado aos produtos primários e os demais problemas do modelo de federalismo fiscal brasileiro.

**Palavras-chave:** produto florestal; ICMS; regime tributário.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
I – CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS FLORESTAIS .....	5
II – INCIDÊNCIA DO ICMS EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS FLORESTAIS.....	11
III – REGIMES TRIBUTÁRIOS A QUE SE SUJEITAM OS PRODUTOS FLORESTAIS EM RELAÇÃO AO ICMS.....	18
IV – PRODUTOS FLORESTAIS COMO PRODUTOS PRIMÁRIOS OU PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	26
V-OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM PRODUTOS FLORESTAIS.....	29
VI – OPERAÇÕES INTERNAS COM PRODUTOS FLORESTAIS.....	36
VII - OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO COM PRODUTOS FLORESTAIS.....	44
VIII - OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO COM PRODUTOS FLORESTAIS.....	47
IX – GUERRA FISCAL ENVOLVENDO PRODUTOS FLORESTAIS.....	51
CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS.....	65

## INTRODUÇÃO

Examinaremos neste trabalho monográfico o tratamento tributário de produtos florestais no âmbito do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS).

O ICMS é um imposto inserido na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal e apresenta um aspecto material com enorme abrangência.

O ICMS alcança mercadorias presentes nas etapas de todos os processos produtivos, desde os produtos resultantes de processos primários de produção tais como os produtos agrícolas, pecuários, da pesca, extração e extrativismo; os produtos resultantes dos processos industriais de produção, considerando todas suas modalidades, beneficiamento, transformação, montagem, acondicionamento, acondicionamento; e os produtos presentes nas etapas de comercialização relativas ao atacado e ao varejo.

Assim, os produtos florestais, estejam na etapa de produção primária, de atividades complementares à produção primária, na etapa de produção industrial, de atacado ou varejo, se sujeitam à incidência do ICMS.

Para a qualificação do produto, como primário ou industrial a legislação tributária pode se valer da classificação fiscal de mercadorias e da tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Há impostos que incidem sobre o faturamento, outros que incidem sobre a renda, a propriedade, ou ainda sobre determinado negócio jurídico. O ICMS, por sua vez, tem como aspecto material de incidência as operações relativas à circulação de mercadorias.

Desse modo, se faz imprescindível determinar as mercadorias em relação às quais haverá a incidência do ICMS e os diversos tratamentos tributários no âmbito deste imposto.

Assim, iniciaremos o presente estudo discorrendo sobre a importância e os critérios da classificação fiscal para, então, determiná-la em relação aos produtos florestais.

No capítulo referente à incidência do ICMS abordaremos, por imperativo metodológico, os diversos aspectos da hipótese de incidência deste imposto. O referido capítulo compreenderá os aspectos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo deste imposto.

No terceiro capítulo, trataremos dos diversos regimes tributários a que se sujeitam os produtos florestais em relação ao ICMS.

Em relação aos produtos florestais, que surgem originalmente como produtos primários, abordaremos o regime débito/crédito de ICMS, o regime do Simples Nacional e, em razão desta peculiaridade (produção primária), o regime de ICMS aplicável ao produtor rural pessoa física presente em alguns Estados, tais como Minas Gerais.

Os produtos florestais, ao longo da cadeia de circulação de mercadorias, se apresentam como produtos primários ou, nas hipótese de se submeterem a qualquer dos processos industriais, passam a se apresentar como produtos industrializados.

A referida distinção é de suma importância no âmbito do ICMS, determinando, por consequência, tratamentos tributários distintos.

Desse modo, o quarto capítulo cuidará de apresentar a metodologia e os critérios tributários necessários para, objetivamente, alcançarmos a referida distinção.

Nos quatro capítulos subsequentes trataremos das diversas operações às quais os produtos florestais podem se sujeitar no âmbito do ICMS: operações interestaduais, internas, de importação e de exportação.

Cada umas destas operações se qualifica de modo diferenciado, tendo em vista a Constituição da República de 1988 e as disposições da lei complementar encarregada de definir os respectivos aspectos de incidência do ICMS: a Lei Complementar nº 87/96.

Apontaremos, principalmente, as distorções do modelo de federalismo fiscal brasileiro, no âmbito do ICMS, em relação ao mercado interestadual de produtos primários.

Também, em relação às operações de exportação, abordaremos as significativas perdas de arrecadação dos Estados produtores de produtos primários.

O nono capítulo abordará a guerra fiscal do ICMS. Neste aspecto, os produtos florestais não fogem à regra, tal como ocorre com todo produto sujeito à incidência deste imposto. Neste propósito demonstraremos que os referidos produtos não escapam das distorções tributárias causadas por este grave problema federativo e listaremos, no plano concreto, tratamentos tributários ilegais, no campo do ICMS, que contemplam produtos florestais.

Em conclusão, refletimos sobre o cenário relativo aos tratamentos tributários que envolvem produtos primários, que repercutem conseqüentemente nos

produtos florestais, e sobre os demais problemas federativos do modelo de federalismo fiscal brasileiro.

## **I – CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS FLORESTAIS**

O estudo de um tributo que incide sobre um conjunto determinado de produtos ou mercadorias requer o exame da respectiva classificação fiscal dos referidos produtos ou mercadorias.

No âmbito do ICMS a definição da classificação fiscal de produtos ou mercadorias é essencial tendo em vista que a atribuição de responsabilidade tributária, a definição da correta base de cálculo e a aplicação de benefícios fiscais, por exemplo, leva em consideração, em diversas situações, a determinação da classificação fiscal.

No plano internacional o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas passou, na década de 50, a adotar oficialmente uma Classificação Uniforme para o Comércio Internacional com o objetivo de elaborar análises estatísticas no âmbito do comércio internacional.

Posteriormente, em 1983, foi aprovada a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, sendo estabelecida internacionalmente a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH).

Segundo o Manual Básico sobre Nomenclatura e Classificação de Mercadorias<sup>1</sup> o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias é uma nomenclatura de 6 (seis) dígitos de uso múltiplo baseada em uma série de posições subdivididas em 4(quatro) dígitos, bem assim, os códigos numéricos, as notas de seção, de capítulo e de subposição.

---

<sup>1</sup> MANUAL BÁSICO SOBRE NOMENCLATURA E CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS - Centro das Indústrias do Estado de São Paulo – São Paulo, 2007.  
Disponível em: <[www.ciesp.com.br/arquivo-download/?id=5429](http://www.ciesp.com.br/arquivo-download/?id=5429)> Acesso em: 26/12/2016.

Em 1986 o Brasil aderiu à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) como base para a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM).

A partir do Tratado de Assunção, que deu origem ao Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), foi criada a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que tem correspondência com a NBM baseada no Sistema Harmonizado.

O Ministério do Meio Ambiente<sup>2</sup> classifica a produção florestal em produtos madeireiros e não madeireiros e designa a produção florestal como a atividade de transformação (processo) de matéria-prima em bens de consumo (produtos).

Salienta que na produção florestal, a matéria-prima pode ser proveniente de florestas plantadas ou de florestas naturais e que a transformação da matéria-prima florestal resulta em produtos madeireiros (todo o material lenhoso passível de aproveitamento para serraria, estacas, lenha, poste, moirão, entre outros) e produtos não madeireiros (produtos florestais não-lenhosos de origem vegetal, tais como resina, cipó, óleo, sementes, plantas ornamentais, plantas medicinais).

Para determinação da classificação fiscal dos referidos produtos florestais adotamos a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), versão 2012, atualizada até a publicação do Decreto nº 8.544/2015, que tem como base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

---

<sup>2</sup> MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE – Brasília, 2016. Produtos Madeireiros e Não Madeireiros. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/florestas/manejo-florestal-sustentavel/produtos-madeireiros-e-n%C3%A3o-madeireiros>> Acesso em: 26/12/2016.

A Tabela TIPI é dividida em seções que se subdividem em capítulos e se apresenta com três colunas: a primeira referente ao código da NCM, a segunda referente à descrição do produto e a terceira referente à alíquota do IPI.

Identificamos produtos florestais qualificados como primários nas seguintes Seções:

## SEÇÃO II PRODUTOS DO REINO VEGETAL

...

SEÇÃO III GORDURAS E ÓLEOS ANIMAIS OU VEGETAIS; PRODUTOS DA SUA DISSOCIAÇÃO; GORDURAS ALIMENTARES ELABORADAS; CERAS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL

...

SEÇÃO IX MADEIRA, CARVÃO VEGETAL E OBRAS DE MADEIRA; CORTIÇA E SUAS OBRAS; OBRAS DE ESPARTARIA OU DE CESTARIA

Na Seção II encontramos os seguintes produtos florestais:

- NCM 06.01 Bulbos, tubérculos, raízes tuberosas, rebentos e rizomas, em repouso vegetativo, em vegetação ou em flor;

- NCM 06.02 Outras plantas vivas (incluindo as suas raízes), estacas e enxertos;

Na Seção IX encontramos os seguintes produtos florestais:

- NCM 44.01 Lenha em qualquer estado; madeira em estilhas ou em partículas; serragem, desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toras, briquetes, pellets ou em formas semelhantes;

- NCM 44.02 Carvão vegetal (incluindo o carvão de cascas ou de caroços), mesmo aglomerado;

- NCM 44.03 Madeira em bruto, mesmo descascada, desalburnada ou esquadriada;

- NCM 4405.00.00 Lã de madeira; farinha de madeira;

- NCM 45.01 Cortiça natural, em bruto ou simplesmente preparada; desperdícios de cortiça; cortiça triturada, granulada ou pulverizada.

A importância da Tabela TIPI na classificação de produtos reside no fato de que a terceira coluna desta tabela, referente à alíquota, apresenta para cada produto descrito um valor de alíquota (zero, acima de zero e NT).

A notação NT apresentada nesta coluna significa - Não Tributado - ou fora do campo de incidência do IPI.

Os produtos de origem vegetal com a notação NT são produtos que ainda não se submeteram a um processo de industrialização embora possam ter sofrido algum processamento não industrial, complementar à extração florestal.

Os produtos que descrevemos neste capítulo são, a princípio, produtos com a notação NT, ou seja produtos que são de origem florestal e que não chegaram a se submeter a um processo industrial.

Embora o Sistema Harmonizado, que representa a base para a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) e para a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), alcance um considerável detalhamento de produtos que visa classificar, alguns produtos vão exigir um conhecimento ainda mais profundo nas etapas dos processos produtivos.

Tendo em vista esta realidade que se apresenta em processos produtivos específicos, a legislação tributária brasileira admite, à falta dos ordinários elementos de convicção, a interpretação veiculada nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH.

A Organização Mundial das Alfândegas é a instituição que coopera com o Sistema Harmonizado apresentando um profundo detalhamento que permite a mais perfeita classificação no âmbito deste sistema.

O Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 aprova as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, na versão em língua portuguesa.

A Instrução Normativa RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012, por sua vez, aprova a tradução das atualizações das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias decorrentes de atualizações publicadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

Tomemos como exemplo os produtos florestais classificados na NCM 44.03 - Madeira em bruto, mesmo descascada, desalburnada ou esquadriada.

A definição de madeira em bruto presente na NESH (pág. 888 do Anexo ao Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992) a considera tal como se apresenta após cortada das árvores, grosseiramente esquadriada ou apenas fendida ou descascada.

Todavia, ainda que permaneça sendo designada madeira em bruto, se for esquadriada, ainda que grosseiramente, passa a ser tratada como industrializada (alíquota zero de IPI), segundo a Tabela TIPI.

Trata-se apenas de um exemplo da importância da classificação conforme a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e conforme as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

## II – INCIDÊNCIA DO ICMS EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS FLORESTAIS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No modelo do federalismo fiscal brasileiro que prevê, na Constituição da República, repartição de competências tributárias entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, o ICMS é um imposto instituído por competência privativa pelos Estados e pelo Distrito Federal:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

....

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”*

Em comparação com o Imposto sobre Valor Agregado harmonizado entre os diversos países que compõem a União Europeia, o ICMS, em relação às mercadorias, tem uma abrangência de incidência desde a produção primária que compreende a agricultura, a pecuária, a extração mineral e o extrativismo.

Incide também sobre mercadorias nas etapas complementares aos referidos processos produtivos primários, ou seja, quando um produto primário se submete a um processo que não é suficiente para tornar o produto resultante um produto industrializado.

Apresentaremos, em capítulo próprio, os critérios pelos quais se reconhece um produto primário e os produtos industrializados resultantes dos processos aos quais este produto primário pode se submeter.

No curso dos processos produtivos o ICMS incide sobre as operações com mercadorias resultantes dos processos industriais e alcança também as mercadorias nas etapas posteriores de comercialização, no atacado e no varejo.

Em resumo, podemos afirmar que o ICMS incide em todas as etapas da cadeia de circulação de mercadorias, na produção primária, na produção industrial, no atacado e no varejo.

A lei complementar nº 87/96, em seu papel constitucional de definir os aspectos de incidência do ICMS nos revela os aspectos material, subjetivo, temporal, espacial e quantitativo deste imposto.

O aspecto material de incidência do ICMS compreende as operações relativas à circulação de mercadorias, conforme se pode compreender do próprio texto constitucional.

Mercadorias são bens móveis destinados à mercancia.

No exame do aspecto subjetivo do ICMS, contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, quem produza madeira para seu consumo próprio no âmbito do seu próprio estabelecimento não pratica fato gerador de ICMS em relação a esta madeira produzida e consumida, tendo em vista que em relação a este fato não houve realização de operação de circulação de mercadoria.

Quanto ao aspecto temporal, nos termos do inciso I art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Deste modo, o fato gerador do ICMS só ocorre no momento em que a mercadoria sai, por exemplo, a madeira é produzida e extraída em determinado estabelecimento e enquanto permanece em estoque neste estabelecimento não há fato gerador do ICMS que só vem a ocorrer com a saída física da madeira do estabelecimento em que se encontra.

Quanto ao aspecto espacial de incidência do ICMS, o inciso I, art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem, o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, o local de ocorrência do fato gerador do ICMS (aspecto espacial de incidência) é o local da operação no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, é o local do estabelecimento onde a mercadoria se encontra no momento de sua saída.

Exemplificando este aspecto de incidência, se uma empresa possui várias fazendas de sua titularidade (estabelecimentos) em diversos Estados da Federação,

produz a madeira e dá a saída no estabelecimento situado no Estado do Amazonas, o fato gerador, no aspecto espacial, se dará neste estabelecimento e o imposto será devido ao Estado do Amazonas ainda que o faturamento e outros aspectos do negócio jurídico possam ocorrer em outro Estado.

O último aspecto de incidência do ICMS a ser examinado é o aspecto quantitativo.

O aspecto quantitativo corresponde à análise da base de cálculo do ICMS e das alíquotas aplicáveis ao ICMS.

Como regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, ou seja, o valor do negócio jurídico praticado em relação à mercadoria, nos termos do inciso I, art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Na hipótese de não haver negócio jurídico, como por exemplo, na transferência da mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade (estabelecimento pertencentes à mesma empresa) a Lei Complementar nº 87/96 estabelece regras especiais.

Uma destas regras especiais prevê que na transferência interestadual de produto primário (não industrializado) entre estabelecimentos de mesma titularidade a base de cálculo do ICMS é o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Em outras palavras, se uma empresa transfere madeira não industrializada da fazenda que a produz para o estabelecimento filial localizado em outro Estado, a base de cálculo do ICMS não será o custo de produção desta madeira, mas sim um valor equivalente ao de venda no mercado atacadista.

Então, em relação aos produtos florestais que são originalmente produtos primários é de extrema importância o exame dos critérios que estabelecem distinção entre produtos primários e produtos industrializados, como veremos no próximo capítulo.

A análise das alíquotas de ICMS depende da qualificação das respectivas operações.

Há um regime próprio para as alíquotas interestaduais distinto da regência das alíquotas aplicáveis às operações internas.

Segundo o inciso IV, § 2º, art. 155 da Constituição da República, resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais.

Assim, as alíquotas interestaduais são disciplinadas por resolução do Senado Federal.

A Resolução do Senado Federal nº 22/1989 estabelece, como regra geral, que nas operações e prestações interestaduais alíquota do ICMS é de doze por cento e que nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota é de sete por cento.

O propósito desta norma é estabelecer uma repartição do ICMS tendo em vista a origem e o destino. No caso das operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao

Estado do Espírito Santo, a intenção da norma é que a maior parcela da repartição fique com os Estados menos desenvolvidos.

Nas saídas de madeira, por exemplo, do Estado do Amazonas para o Estado de São Paulo, a alíquota interestadual aplicável é de 12%.

Na hipótese inversa, nas saídas de madeira do Estado de São Paulo para o Estado do Amazonas, a alíquota interestadual aplicável será de 7% para garantir uma repartição de receita mais favorável ao Estado do Amazonas, onde a madeira será revendida ou consumida.

Por sua vez, a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 dispõe que a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

A referida Resolução aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Desse modo, quando uma mercadoria é importada e submetida em seguida a uma operação interestadual no estado em que foi importada a alíquota interestadual é de 4% (quatro por cento).

Também, quando uma mercadoria é importada e submetida a um processo de industrialização cujo conteúdo de importação resultante seja superior a

40% e posteriormente submetida a uma operação interestadual, a alíquota interestadual é de 4% (quatro por cento).

A intenção desta Resolução é estabelecer uma repartição interestadual de receita tributária de ICMS de modo que a maior parte desta repartição fique com o Estado que realizar o consumo de uma mercadoria importada ou que realize um processo de industrialização mais significativo (cujo conteúdo de importação resultante seja igual ou inferior a 40%).

Na hipótese de madeira importada, por exemplo, no Estado do contribuinte importador, pode haver ou não a industrialização da madeira.

Se não houver a industrialização da madeira e ela for vendida em operação interestadual, a alíquota interestadual é de 4% (quatro por cento).

Se houver a industrialização da madeira com conteúdo de importação superior a 40% a alíquota interestadual também será de 4% (quatro por cento).

Todavia, se houver a industrialização da madeira com conteúdo de importação igual ou inferior a 40% a alíquota interestadual poderá ser de 7% ou 12%, dependendo do destino, como vimos.

As alíquotas internas de ICMS são fixadas, por sua vez, por lei de cada Estado ou do Distrito Federal.

No caso das alíquotas internas, há uma flexibilidade em sua fixação, conforme os objetivos de política tributária de cada Estado ou do Distrito Federal.

A título de exemplo, a alíquota geral interna dos Estados produtores Rondônia, Acre, Mato Grosso e Pará é de 17%.

### **III – REGIMES TRIBUTÁRIOS A QUE SE SUJEITAM OS PRODUTOS FLORESTAIS EM RELAÇÃO AO ICMS**

Em relação ao ICMS identificamos três regimes tributários distintos: o regime denominado débito/crédito, o regime do simples nacional e em alguns Estados, tais como o Estado de Minas Gerais, temos o regime de ICMS aplicável ao produtor rural pessoa física.

Pelo regime do débito/crédito em razão do ICMS ser não-cumulativo, compensa-se o ICMS que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante de ICMS cobrado nas operações anteriores, internas ou interestaduais.

Desse modo, é efetuada uma compensação de débitos de ICMS apurados no estabelecimento de uma empresa com créditos de ICMS referentes às aquisições efetuadas.

Uma empresa que extraia madeira em um estabelecimento de sua propriedade deverá apurar os débitos de ICMS em relação às saídas da madeira vendida e aproveitar créditos de ICMS em relação a determinadas aquisições.

Os créditos de ICMS podem compreender matérias-primas, materiais de embalagem, energia elétrica, serviços de comunicação e ativo imobilizado.

A alínea 'b', inciso II, art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que somente dará direito a crédito de ICMS em relação à entrada de energia elétrica quando consumida no processo de industrialização.

Também, o inciso IV do referido art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que somente dará direito a crédito de ICMS em relação ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento quando sua utilização resultar em operação de saída para o exterior, na proporção desta saída sobre as saídas totais.

Assim, no caso de empresas exportadoras o serviço de comunicação consumido dará direito ao crédito de ICMS na proporção das exportações efetuadas, ou seja, deverá ser feita uma proporção entre saídas de exportação sobre o total de saídas.

Quanto ao ativo imobilizado, o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 garante o direito ao crédito de ICMS referente à sua aquisição desde que sejam observadas as regras previstas nos parágrafos deste artigo, destacando-se as relativas à proporção de saídas tributas em relação ao total de saídas para a correta apuração do percentual cabível para sua apropriação.

No caso das empresas que extraem e vendem madeira a madeira extraída constitui a própria matéria-prima no âmbito do estabelecimento extrator não havendo crédito referentes a este item nesta hipótese.

No entanto, materiais de embalagem, energia elétrica, serviços de comunicação e ativo imobilizado podem dar ensejo ao creditamento de ICMS.

Materiais de embalagem que envolvam a madeira produzida, desde que não sejam para mero transporte, dão ensejo ao crédito de ICMS.

Energia elétrica quando consumida exclusivamente no processo de industrialização da madeira dá ensejo ao crédito de ICMS. Assim, se a madeira que

sai já é industrializada, a energia elétrica consumida no processo industrial dá ensejo ao crédito de ICMS, ao contrário, se a madeira que sai ainda é um produto primário a energia elétrica consumida não confere direito ao crédito de ICMS, em razão de que o processo ao qual ela se submeteu não se trata de um processo industrial.

Ativo imobilizado empregado no processo de extração e corte da madeira dá ensejo ao crédito de ICMS. Deste modo, moto-serras e serras de corte em mesa dão ensejo ao crédito de ICMS desde que se caracterizem, conforme os critérios contábeis aplicáveis, como bens do ativo imobilizado.

Assim, temos um breve resumo da sistemática do regime tributário de débito/crédito do ICMS.

O regime do Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/2006.

Trata-se de um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e que abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

O ingresso no Simples Nacional exige o cumprimento de determinadas condições tais como enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, cumprir os requisitos previstos na legislação tributária e formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Cabe ressaltar que o fato de uma empresa se enquadrar na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte não a caracteriza, necessariamente, como uma empresa optante pelo Simples Nacional. É necessário, portanto, formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Caracteriza-se por ser um regime irretratável para todo o ano-calendário, com recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação – DAS, utilização de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido e apresentação de declaração anual única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais.

O ICMS a ser recolhido no regime do Simples Nacional é apurado por critérios relativos à atividade econômica da empresa (comércio ou indústria) e à inclusão em faixa de receita bruta auferida nos últimos 12 meses.

Assim, trata-se de um critério totalmente diverso do regime débito/crédito.

Uma empresa que efetua a extração e a industrialização de madeira, por exemplo, ao efetuar vendas desta mercadoria se estiver enquadrada no regime de débito/crédito efetuará, no período de apuração do imposto, o cotejo entre os débitos relativos à venda e os créditos de ICMS dos insumos adquiridos, nos termos da legislação tributária.

Uma outra empresa que efetua a extração e a industrialização de madeira, ao efetuar vendas desta mercadoria e se estiver enquadrada no regime do Simples Nacional apurará o ICMS devido, em conjunto com os demais tributos previstos neste regime, pela aplicação de uma alíquota definida por critérios relativos à atividade econômica da empresa, indústria, neste caso, e relativos à inclusão em

faixa de receita bruta auferida nos últimos 12 meses. Não haverá, em relação a este regime, créditos de ICMS a serem compensados.

Outro regime a que nos referimos neste capítulo é o regime de ICMS aplicável ao produtor rural pessoa física estabelecido em alguns Estados, tais como o Estado de Minas Gerais.

À luz da legislação mineira o produtor rural pessoa física possui um cadastro próprio, o Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física previsto no art. 97, Parte Geral do Regulamento do ICMS/2002, aprovado pelo Decreto n° 43.080/2002.

Caracteriza-se como produtor rural pessoa física o produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física para o qual se exige apenas o CPF, que produza produtos primários qualificados como aqueles resultantes da agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e atividades complementares a estes processos, desde que tal produto resultante não esteja compreendido no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Como exemplo de produto primário resultante da produção florestal temos a tora de madeira ainda não esquadriada.

A diferença do regime de ICMS aplicável ao produtor rural pessoa física do regime de ICMS débito/crédito é que o regime de ICMS do produtor rural pessoa física não admite uma compensação direta entre débitos e créditos.

O art. 458, Anexo IX do Regulamento do ICMS/2002 prevê que ao produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física fica assegurado tratamento tributário diferenciado e simplificado.

O inciso II, Anexo IX do referido regulamento determina que fica vedado o aproveitamento pelo produtor de qualquer valor a título de crédito, inclusive de crédito presumido.

São isentas do ICMS as operações internas promovidas pelo produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto e, em relação às operações destinadas a pessoa não contribuinte do imposto e às operações interestaduais, o imposto devido será apurado utilizando-se de crédito equivalente a determinados percentuais:

I - 10% (dez por cento), na operação com ave ou gado suíno;

II - 15% (quinze por cento), na operação com gado bovino;

III - 20% (vinte por cento), nas operações com os demais produtos.

Deste modo, a título de exemplo, operações internas com toras de madeira, em Minas Gerais, promovidas por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto são isentas do ICMS.

Por sua vez, na hipótese de operações interestaduais com toras de madeira, a partir de Minas Gerais, promovidas por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, o ICMS devido será apurado utilizando-se de crédito equivalente a 20% (vinte por cento).

Admite-se ainda, dentro deste regime do produtor rural pessoa física a figura do pequeno produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física que tenha receita bruta anual igual ou inferior ao limite estabelecido para as

microempresas, nos termos da Lei Complementar Federal nº 123/2006, relativamente à saída de produto agroindustrial.

Assim, este pequeno produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, além de aplicar o regime de ICMS do produtor rural pessoa física para produtos primários e atividades complementares pode também aplicá-lo à saída de produto agroindustrial, mediante as seguintes condições:

a) o produtor deverá atender ao disposto na legislação sanitária, mediante apresentação do registro e/ou alvará sanitário válido, expedido pelo órgão de controle ou de defesa sanitária competente;

b) considera-se pequeno produtor rural a pessoa física que pratica atividades no meio rural e que detenha, a qualquer título, no máximo, área de 4 (quatro) módulos fiscais;

c) considera-se produto agroindustrial o produto resultante da transformação de produtos decorrentes da atividade rural, ou o seu acondicionamento em embalagem própria para consumo, desde que:

1. a transformação seja efetuada no próprio estabelecimento do produtor rural, com a contratação de no máximo três empregados;

2. no mínimo, 70% (setenta por cento) da matéria prima utilizada seja proveniente da exploração agropecuária realizada pelo próprio produtor rural;

3. seja contemplado com desoneração total do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ou seja, isenção ou alíquota zero do IPI.

Ilustrativamente, o pequeno produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física que atenda às referidas condições poderá promover

operações internas com madeira esquadriada (industrializada, alíquota zero de IPI) com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, com isenção do ICMS.

Também poderá promover operações interestaduais com madeira esquadriada (industrializada, alíquota zero de IPI) aplicando o tratamento do regime diferenciado (crédito equivalente a 20% - vinte por cento).

## **IV – PRODUTOS FLORESTAIS COMO PRODUTOS PRIMÁRIOS OU PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

O desenvolvimento deste capítulo dá sequência ao tema desenvolvido no primeiro capítulo no sentido de explicitar como a terceira coluna da Tabela TIPI fornece informações para se determinar se certo produto florestal é um produto primário ou se, em razão de um processo industrial a que ele se submete, passa a ser um produto industrializado.

Este critério de distinção entre produtos primários e produtos industrializados, envolvendo a classificação de mercadorias e a tabela de incidência do IPI, é adotado na legislação tributária mineira na Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014.

Como já afirmamos, a terceira coluna da tabela TIPI, referente à alíquota, apresenta para cada produto descrito um valor de alíquota (zero, acima de zero e NT).

Produtos florestais com a notação NT são de produtos origem florestal e que não chegaram a se submeter a um processo industrial, ou seja ainda são produtos primários.

Produtos que apresentem na terceira coluna da tabela TIPI notação zero ou acima de zero são produtos considerados industrializados e que se encontram no campo de incidência do IPI.

Os produtos com a notação zero, embora desonerados com esta notação (alíquota 0%) estão no campo de incidência do IPI, ou seja, se por acaso passar a

ser aplicada uma alíquota acima de zero não há qualquer problema porque já se encontram no campo de incidência do IPI.

Os produtos florestais com a notação NT, por se encontrarem fora do campo de incidência do IPI, em razão de que são não industrializados, enquanto não sofrerem alguma modificação, não poderão ser onerados por este imposto.

A referida distinção de tratamento pelo IPI, entre os produtos com notação NT e os demais (notação zero ou acima de zero), além dos efeitos no âmbito do imposto sobre produtos industrializados é de fundamental importância no âmbito do ICMS.

Vamos retomar o exemplo dos produtos florestais classificados na NCM 44.03 - Madeira em bruto, mesmo descascada, desalburnada ou esquadriada.

Segundo o Dicionário Michaelis<sup>3</sup> esquadriar ou esquadrar significa cortar ou dispor em ângulos retos; esquadrear.

A madeira em bruto, ainda que descascada ou desalburnada, permanece com a notação NT na Tabela TIPI.

Todavia, a madeira em bruto ao ser esquadriada, ao se submeter a este processo (esquadriar) passa da notação NT para a notação alíquota zero, conforme a Tabela TIPI.

Notamos então que produtos primários (de origem primária, bruta) ao se submeterem a determinados processos industriais passam da notação NT na Tabela TIPI a uma notação diversa (alíquota zero ou maior que zero) relativa a produtos considerados industrializados.

---

<sup>3</sup> DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA – São Paulo: Editora Melhoramentos Ltda, 2016. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/>> Acesso em: 26/12/2016.

Toda esta abordagem se faz necessária em relação ao ICMS porque veremos que produtos primários, cuja notação na Tabela TIPI é NT, têm alguns tratamentos tributários, no âmbito do imposto estadual, diversos dos produtos considerados industrializados.

Um dos referidos tratamentos tributários, no âmbito do ICMS, que abordaremos aqui se refere às operações interestaduais com produtos primários e às operações interestaduais com produtos industrializados.

#### **IV - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM PRODUTOS FLORESTAIS**

Um das questões críticas relativas aos produtos primários refere-se às operações interestaduais, especialmente quando envolve produtos florestais.

Em relação às normas ambientais os Estados já adotam mecanismos de controle tais como a Instrução normativa nº. 12 SECTAM/2006 do Estado do Pará que estabelece normas e procedimentos para disciplinar o uso da Guia Florestal – GF-PA para o transporte de produtos e/ou subprodutos de origem florestal do Estado do Pará.

Não obstante o controle ambiental, o tratamento tributário aplicável às operações interestaduais com produtos primários pode representar um estímulo ou um desestímulo crucial nas decisões empresarias que envolvem o mercado interestadual destes produtos.

O tratamento tributário do ICMS nas operações interestaduais tem sua abrangência delimitada pela Constituição da República, pelas Resoluções do Senado Federal e pela Lei Complementar nº 87/96.

Como vimos, segundo o inciso IV, § 2º, art. 155 da Constituição da República, resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

Assim, os Estados e o Distrito Federal não têm autonomia para definição de alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

Já examinamos as hipóteses das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais de 12%, 7% e 4%.

Segundo a alínea 'a', inciso III, art. 146 da Constituição da República cabe à lei complementar definir para os impostos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, à Lei Complementar nº 87/96 ficaram reservados alguns papéis relacionados às operações interestaduais.

Um dos papéis mais importantes, relacionados aos produtos florestais, que são originalmente produtos primários, refere-se à fixação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais que envolvam transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

O inciso I, § 4º, art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria na hipótese do estabelecimento remetente ser um estabelecimento comercializador (atacado ou varejo) e se a mercadoria é industrializada.

Assim, conforme este critério, se um estabelecimento comercializador transfere em operação interestadual para outro estabelecimento da mesma empresa um produto florestal já submetido a um processo industrial, por exemplo madeira esquadriada, a base de cálculo nesta operação interestadual será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou seja o valor de aquisição mais recente no estabelecimento que promove a transferência.

Por sua vez, o inciso II dispõe que na saída de mercadoria industrializada para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a

soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na hipótese do estabelecimento remetente ser um estabelecimento industrial.

Deste modo, conforme este critério, se um estabelecimento industrializador transfere em operação interestadual para outro estabelecimento da mesma empresa um produto florestal já submetido a um processo industrial, por exemplo madeira esquadriada, a base de cálculo nesta operação interestadual será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

O inciso III do referido parágrafo traz outro critério, dispondo que na saída de mercadoria não industrializada (produto primário) para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Esta hipótese é a mais interessante em relação à norma em exame. Vê-se que se trata de uma transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Assim, a princípio, poderíamos imaginar que o valor de referência mais adequado seria o relativo ao custo do produto extraído ou produzido.

Todavia, o que a Lei Complementar nº 87/96 quis proteger nesta hipótese foram os Estados produtores de produtos primários.

No cenário nacional temos alguns Estados de vocação industrial e muitos Estados predominantemente produtores de produtos primários.

Mesmo dentre os Estados que apresentam indicadores econômicos mais relevantes temos Estados essencialmente produtores de produtos primários como, por exemplo, Minas Gerais.

Se não houvesse a referida regra de base de cálculo, as indústrias fortemente concentradas no Sul – Sudeste, principalmente em São Paulo, tenderiam a instalar filiais em Estados produtores de matéria-prima (produtos primários) apenas com o propósito de transferir produtos primários com reduzida oneração de ICMS, apenas com base no custo de extração ou produção.

A presença da referida regra, que estabelece como base de cálculo do ICMS o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, faz com que, embora ocorra uma mera transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, seja aplicada uma base de cálculo correspondente a uma venda.

Na prática, este critério de base de cálculo tem em vista que as empresas instalem estabelecimentos industriais nos Estados produtores de produtos primários.

Assim, espera-se que o minério de ferro produzido em Minas Gerais e no Pará sejam submetidos a industrialização nestes Estados e que a madeira extraída nos Estados do Norte e do Centro-Oeste sejam também industrializados nos Estados onde ocorre a extração.

Mercadorias que são consumidas em todo o território nacional e extraídas ou produzidas como produto primário em apenas algumas regiões, tais como o açaí, se submetem nas operações interestaduais de transferência à referida regra que tem em vista a proteção tributária dos Estados onde se dá a extração ou produção.

Segundo o estudo *“Fortalecimento do Setor Florestal no Brasil: Mapeamento da carga tributária incidente sobre os produtos florestais madeireiros e proposição de medidas de desoneração”* elaborado pelo Serviço Florestal Brasileiro, Brasília, maio de 2013, os estados da Amazônia Legal que mais produzem madeira do extrativismo são, segundo a ordem decrescente do valor da produção: Pará, Mato Grosso, Rondônia, Maranhão, Roraima, Amazonas, Amapá, Acre e Tocantins.

Este estudo também salienta que estes produtos destinam-se principalmente ao Estado de São Paulo.

Nesta hipótese deve haver, por parte dos Estados onde se dá a extração, atenção especial para os casos em que as empresas possuam estabelecimentos neles situados e outros estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados com propósito de carrear para fora de suas fronteiras os referidos produtos primários para industrialização e agregação de valor.

Não obstante a preocupação da Lei Complementar nº 87/96 com a base de cálculo do ICMS nas operações que envolvam produtos primários, a previsão de isenção nas operações interestaduais, autorizada pelo Convênio ICM 44/1975 anula e distorce parcialmente o modelo tributário como veremos no capítulo seguinte.

Outro papel que coube à lei complementar pela Constituição da República é o referente aos benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

O inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição da República estabelece que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados no âmbito do ICMS.

Cumprindo este papel, a Lei Complementar nº 24/1975 estabeleceu que os benefícios fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Nos termos do § 2º, art. 2º desta lei, a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados e a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Assim, benefícios fiscais nas operações internas e interestaduais dependem de convênio celebrado e ratificado pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Representa outra regra que há muito tem sido profundamente desrespeitada como abordaremos no capítulo destinado ao exame da guerra fiscal.

Uma novidade, no âmbito das operações interestaduais, introduzida pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, é que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, deverá ser adotada a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Antes desta nova regra, inserida no inciso VIII, § 2º, art. 155 da Constituição da República de 1988, nas operações interestaduais que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte, o ICMS ficava integralmente com o Estado remetente.

A nova regra veio estabelecer a repartição de receita quando a mercadoria se destinar diretamente a consumo no Estado de destino, seja adquirida por contribuinte do ICMS ou por não contribuinte deste imposto.

Exemplificativamente, se um produto florestal era destinado, em operação interestadual, a ativo immobilizado de não contribuinte do ICMS (postes de madeira que seriam empregados na ampliação da obra de um hospital), o ICMS cabia integralmente ao Estado remetente.

Conforme a nova regra, introduzida pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, será aplicada a alíquota interestadual (ICMS para o Estado de origem) e será calculado um diferencial de alíquotas entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual (ICMS para o Estado de destino).

## **V – OPERAÇÕES INTERNAS COM PRODUTOS FLORESTAIS**

As operações internas dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do ICMS tem sua disciplina delimitada na Constituição da República de 1988 e na Lei Complementar nº 24/1975.

Segundo o inciso V, § 2º, art. 155 da Constituição da República de 1988 é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros e fixar alíquotas máximas nestas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

O Senado Federal ainda não editou as referidas resoluções para estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas no âmbito do ICMS.

Outra disciplina presente na Constituição da República de 1988, no inciso VI, § 2º, art. 155, acerca das operações internas dispõe que, salvo deliberação conjunta em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Este dispositivo apresenta aplicabilidade no âmbito do ICMS tendo em vista que os Estados e o Distrito Federal o respeitam, no tocante às alíquotas internas, não as fixando abaixo dos percentuais definidos para as alíquotas estaduais.

Levando em consideração os limites apresentados, os Estados e o Distrito Federal dispõem de ampla margem para fixar as referidas alíquotas internas.

Geralmente os Estados e o Distrito Federal adotam a técnica de adotar uma alíquota interna geral (em sua maioria de 17% ou 18%) quando não estabelecem uma alíquota específica para um determinado produto.

Conforme esta técnica, há alíquotas específicas determinando os produtos aos quais se aplicam. Se não houver alíquota específica a alíquota aplicável aos demais produtos será a alíquota geral.

Exemplificativamente, a alíquota geral interna dos Estados de Rondônia, Acre, Mato Grosso e Pará é de 17% e a de Minas Gerais é de 18%.

Quanto aos benefícios fiscais nas operações internas, como já afirmamos, a Lei Complementar nº 24/1975 estabeleceu que os benefícios fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Deste modo, benefícios fiscais nas operações internas também dependem de convênio celebrado e ratificado pelos Estados e pelo Distrito Federal, aprovado por unanimidade.

A título de exemplo, o Convênio ICMS 58/05 autoriza os Estados do Amapá e Amazonas a conceder isenção do ICMS nas operações internas com produtos nativos de origem vegetal:

I - óleos vegetais: andiroba, copaíba, castanha, murumuru, babaçu, urucuri, buriti, bacaba e patauá;

II - látex e resinas: Cernambi Virgem Prensado (CVP), Folha Semi-artefato (FSA), Folha de Defumação Líquida (FDL), couro vegetal, breu e sorva;

III - frutas e sementes: castanha-do-brasil, guaraná, açaí, jarina e anajá;

IV - fibras: juta, malva, cipó-titica, cipó-ambé, piaçava, arumã e tucum;

V - cascas, folhas e raízes para uso medicinal e cosmético: unha-de-gato, carapanaúba e ipê-roxo;

I - polpas de frutas: cupuaçu, açaí, buriti, patauá e camu-camu.

Como outro exemplo, temos o Convênio ICMS 131/2011 que prorrogou até 30 de abril de 2013, as disposições contidas no Convênio ICMS 16/10 que autorizou o Estado de Goiás a conceder redução de base de cálculo do ICMS na operação interna com madeira produzida em regime de reflorestamento e destinada à industrialização, à utilização como lenha ou à transformação em carvão vegetal.

Também, ilustrativamente, um convênio que fez previsão de benefício fiscal em operação interna para produtos florestais foi o Convênio ICMS 02/01 que autorizou o Estado de Tocantins a conceder isenção do ICMS nas operações internas com as mercadorias indicadas em seu anexo (que inclui tora de madeira de lei - NCM 4406.90.00), destinadas à implementação do Programa Nacional de Eletrificação Rural "Luz no Campo", decorrentes de aquisições efetuadas por órgão da administração pública direta ou indireta, de acordo com o ato licitatório.

Alguns estudos apontam a irracionalidade do ICMS no âmbito das operações internas.

Caetano Scannavino<sup>4</sup> na revista eletrônica GGN aponta para o paradoxo no sentido de que é mais caro fornecer produtos da sociobiodiversidade às indústrias situadas no Estado do Pará do que fornecê-los às indústrias do Estado de São Paulo.

Salienta que andiroba, murumuru, buriti, cupuaçu, babaçu, ucuuba, pracaxi, patauí, castanha, açaí, cacau são alguns dos chamados produtos da sociobiodiversidade que têm alta demanda de mercado pelas indústrias de cosméticos para produção de sabonetes, cremes, shampoos e perfumes.

Ressalta que a estrutura tributária estabelecida no Pará favorece a saída destes produtos primários para a significativa agregação de valor no estado de destino onde ocorrerá sua industrialização.

Os problemas relacionados à tributação de produtos primários no território nacional, no âmbito do ICMS, representa uma das mais graves distorções no modelo de federalismo fiscal brasileiro.

O modelo tributário do ICMS permite a fuga massiva de produtos primários dos Estados produtores, menos desenvolvidos, para os Estados de perfil industrial, agravando os desequilíbrios regionais.

Interessante é notar que as referidas distorções não se restringem aos Estados do norte, nordeste e centro-oeste.

Entre os Estados do sul e sudeste a impropriedade deste modelo nocivo também se reproduz.

---

<sup>4</sup> SCANAVINNO, Caetano. A irracionalidade do ICMS em um exemplo na Amazônia. In: Revista GGN. Disponível em: <<https://jornalggn.com.br/blog/caetano-scannavino/a-irracionalidade-do-icms-em-um-exemplo-na-amazonia>> Acesso em: 26/12/2016.

O Convênio ICM 44/1975 ainda permanece em vigor e autoriza os Estados e o Distrito Federal a isentar do ICMS as saídas, internas ou interestaduais, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:

a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, alho, aipim, aipo, alface, almeirão, alcachofra, araruta, alecrim, arruda, alfavaca, alfazema, aneto, anis, azedim;

b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolos;

c) camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, couves, couve-flor, cogumelo, cominho;

d) erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, espinafre, escarola, endívia, espargo;

e) flores, frutas frescas nacionais ou provenientes dos países membros da Associação Latino - Americana de Livre Comércio (ALALC) e funcho;

f) gengibre, inhame, jiló, losna;

g) mandioca, milho verde, manjeriço, manjerona, maxixe, moranga, macaxeira;

h) nabo e nabiça;

i) palmito, pepino, pimentão, pimenta.

j) quiabo, repolho, rabanete, rúcula, raiz-forte, ruibarbo, salsa, salsão, segurelha;

l) taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem.

Vê-se que alguns destes produtos primários, como o palmito, certas flores e frutas, são produtos resultantes do extrativismo.

Ao possibilitar a isenção também nas operações interestaduais o referido Convênio promove severo desestímulo à industrialização no Estado produtor.

Poder-se-ia argumentar que o § 1º da Cláusula Primeira deste Convênio impede a referida distorção ao prever que a isenção prevista nesta cláusula não se aplica aos produtos nela relacionados, quando destinados à industrialização.

Todavia, revela-se dispositivo facilmente contornável ao se interpor um estabelecimento comercializador no Estado de destino que comprará os referidos produtos e, em seguida, os encaminhará à industrialização.

São signatárias deste convênio as seguintes unidades da federação: AC, AL, AM, BA, CE, DF, ES, GO, MA, MG, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e SP.

Interessante é notar que as referidas distorções não se restringem aos Estados do norte, nordeste e centro-oeste.

Entre os Estados do sul e sudeste a impropriedade deste modelo nocivo também se reproduz.

Produtos primários originários dos Estados do Espírito Santo e Minas Gerais são massivamente remetidos com isenção ao Estado de São Paulo.

Uma interessante medida de incentivo à industrialização de produtos florestais no mesmo Estado em que são extraídos foi a criação no Estado de Santa Catarina da denominada Zona de Processamento Florestal.

Segue, abaixo, o teor da ementa da Consulta de Contribuintes nº 26/05<sup>5</sup>, respondida pela Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina,

“EMENTA: ICMS. ZONA DE PROCESSAMENTO DE PRODUTOS FLORESTAIS – ZPF. O DIFERIMENTO DO IMPOSTO APLICA-SE APENAS À MADEIRA ORIGINÁRIA DA PRÓPRIA ZONA E AOS PRODUTOS RESULTANTES DE SUA TRANSFORMAÇÃO. NÃO SE APLICA O MESMO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NO CASO DE A MADEIRA SER ADQUIRIDA DE OUTROS ESTADOS. A DICÇÃO DA LEI MOSTRA QUE O POTENCIAL PRODUTIVO QUE O LEGISLADOR PRETENDEU DESENVOLVER É DAS MADEIRAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA E DE NENHUM OUTRO. PRECEDENTES DESTA COMISSÃO.”

A Zona de Processamento Florestal – ZPF foi instituída pela Lei nº 10.169, de 12 de julho de 1996.

O Regulamento do ICMS catarinense, em seu art. 8º, IX, Anexo 3, permitiu o tratamento tributário do diferimento na circulação interna de madeira e dos produtos resultantes de sua transformação originários de árvores abatidas na área de abrangência da ZPF.

O diferimento do ICMS significa uma postergação para etapas posteriores da cadeia de circulação de mercadorias.

Também, o diferimento do ICMS aplica-se restritamente às operações internas no âmbito deste imposto.

---

<sup>5</sup> SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE SANTA CATARINA - Resolução - 050 - Zona de Processamento de Produtos Florestais. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib\\_internet/html/consultas/resolu%C3%A7%C3%B5es\\_normativas/rn\\_050.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/consultas/resolu%C3%A7%C3%B5es_normativas/rn_050.htm)> Acesso em 02/01/2017.

Assim, o diferimento do ICMS relativo às saídas de madeiras abrangidas por este tratamento é recuperado em etapas posteriores, tais como na saída de produtos resultantes da industrialização dessa madeira.

Trata-se de um incentivo que inibe as saídas interestaduais de produtos florestais permitindo sua industrialização, com vantagem tributária, no âmbito interno do Estado em que ocorre a extração.

## **V - OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO COM PRODUTOS FLORESTAIS**

No âmbito do ICMS as operações de exportação, atualmente, são não tributadas, amparadas pela imunidade constitucional, nos termos do inciso X, § 2º, art. 155 da Constituição da República de 1988 que dispõe que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Todavia, nem sempre a imunidade teve toda esta abrangência.

A referida redação do inciso X foi estabelecida pela Emenda Constitucional nº 42/2003 e a redação original deste dispositivo da Constituição da República de 1988 dispunha que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.

Assim, antes do início da vigência da Emenda Constitucional nº 42/2003 o ICMS incidia sobre a exportação de produtos primários, ou seja, incidia sobre a exportação de produtos florestais não industrializados.

A menção ao histórico deste dispositivo é importante no sentido de que há movimentos legislativos para propostas de reforma constitucional tendo em vista o retorno da incidência do ICMS na exportação de produtos primários.

Exemplificativamente, quando incidia o ICMS na exportação de produtos primários, temos registro do Convênio ICMS 114/92 que autorizava os Estados do Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Rio Grande do

Sul, Roraima, Santa Catarina e São Paulo a permitir que o contribuinte adotasse a redução de base de cálculo de ICMS de até 69,2% (sessenta e nove inteiros e dois décimos por cento), sobre o preço FOB constante do Registro de Exportação na exportação dos produtos classificados nas posições 4403 e 4406 a 4409 e no código 4401.22.0000 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, provenientes de essências florestais cultivadas de acácias, pinus, eucaliptos e tecas (*tectona grandis*), bem como de cavaco de pinus de madeiras coníferas, classificado no código NBM/SH 4404.10.9900.

A referida imunidade, tal como se encontra presente na Constituição da República, alcança qualquer produto, de origem primária ou industrializado, inclusive os produtos florestais.

Grandes empreendimentos de manejo florestal na região amazônica têm sido implementados, tendo em vista este incentivo que desonera também a exportação de produtos florestais em relação ao ICMS.

A maior abrangência da referida desoneração nas exportações, que passou a alcançar também produtos primários, trouxe expressivas perdas de arrecadação de ICMS para Estados como Minas Gerais e Pará.

A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, inseriu o art. 91 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com determinação explícita para que a União faça transferência para Estados e Municípios com a finalidade de ressarcir-los pela não arrecadação de ICMS sobre produtos exportados:

*“Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos*

*primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a.*

*§ 1º Do montante de recursos que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento pertencem ao próprio Estado, e vinte e cinco por cento, aos seus Municípios, distribuídos segundo os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único, da Constituição.”*

O Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado de Minas Gerais para o exercício de 2017 estima perdas de arrecadação em razão desta desoneração sobre exportações no montante de R\$ 4.043.115.000 e ressalta que o impacto das concessões na área da exportação afeta de forma desproporcional as unidades da federação que possuem maior participação no esforço de exportação do país, que não são ressarcidas na proporção de suas perdas, consoante se observa pelo montante de perda líquida estimada para o Estado de Minas Gerais.

O Estado do Pará ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25 para que o Congresso Nacional edite lei complementar regulamentando os repasses de recursos da União para os Estados e o Distrito Federal em decorrência da desoneração das exportações do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Por unanimidade o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão ocorrida em 30/11/2016, julgou procedente a referida ação e fixou prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional edite a mencionada lei complementar.

## **VIII - OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO COM PRODUTOS FLORESTAIS**

O inciso I do art. 155 da Constituição da República de 1988 dispõe que cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, a Constituição da República de 1988, na alínea 'a', inciso IX, § 2º do seu art. 155, definiu como aspecto material de incidência do ICMS na importação a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

A Lei Complementar nº 87/96 veio reafirmar, no inciso I, § 1º do seu art. 2º, que o aspecto material de incidência do ICMS compreende a importação de mercadorias ou bens.

Deste modo a Constituição da República de 1988 e a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceram, na hipótese de importação, um aspecto material mais abrangente do que o aspecto material relativo à circulação interna de mercadorias, no território nacional.

Ao fazer previsão que o ICMS na importação incide sobre mercadorias ou bens importados a Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o contribuinte do ICMS nesta hipótese não é apenas o industrial, comerciante ou produtor, mas qualquer importador pessoa jurídica ou pessoa física que exerça o fato gerador com habitualidade ou não.

Deste modo, se uma pessoa física, que não irá comercializar ou industrializar o produto importado, importa um produto florestal madeireiro ou não madeireiro, haverá incidência do ICMS e esta pessoa será o contribuinte deste imposto na importação, ainda que o referido produto se destine ao consumo desta pessoa importadora.

Quanto à base de cálculo do ICMS na importação, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe que compõem esta base o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, o imposto de importação; o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

No tocante à alíquota os Estados e o Distrito Federal estabelecem que a alíquota prevista para o ICMS nas operações de importação é a mesma alíquota interna aplicável ao respectivo produto.

Na hipótese, por exemplo, de importação de madeira dos Estados Unidos por um contribuinte situado no Estado de Minas Gerais a alíquota de ICMS aplicável na operação de importação será a de 18% que é a alíquota geral aplicável à madeira em operações internas.

Segundo o Sistema Nacional de Informações Florestais<sup>6</sup> os produtos florestais madeireiros mais importados no Brasil no ano de 2015 foram papel e papelão, tanto em quantidade (775.313 toneladas) quanto em valor (US\$ 697.787.743).

---

<sup>6</sup> SERVIÇO FLORESTAL BRASILEIRO – SFB - Brasília, 2017. Produção Florestal. Disponível em: <<http://www.florestal.gov.br/snif/producao-florestal/comercio>> Acesso em: 02/01/2017.

Vê-se que papel e papelão são produtos madeireiros já industrializados, enquanto a importação de produtos primários, madeira em tora, por exemplo, teve uma participação pouco expressiva (20.148 metros cúbicos e US\$ 793.427).

Segundo o Sistema Nacional de Informações Florestais, de acordo com a metodologia do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, a variável "Estado de destino", relativamente aos dados de importação de produtos florestais, credita os valores para o estado (UF) do domicílio fiscal da empresa importadora, independentemente do ponto por onde a mercadoria entrou no território nacional (porto, aeroporto, rodovia).

Do ponto de vista do aspecto espacial de incidência do ICMS na importação, todavia, o local da operação para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, é o local o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física, nos termos da alínea 'd', inciso I, art. 11 da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, exemplificativamente, na hipótese de uma madeira ter sido desembarçada no porto do Estado do Espírito Santo, com domicílio fiscal da empresa importadora em São Paulo e a madeira ter sido remetida do porto diretamente para outro estabelecimento da mesma empresa em Minas Gerais, o ICMS devido na importação é devido ao Estado de Minas Gerais, tendo em vista o critério da entrada física de que trata o mencionado dispositivo da Lei Complementar nº 87/96.

Em outras palavras, trata-se da mesma empresa importadora, a mercadoria importada não transitará no estabelecimento do CNPJ indicado na

importação e o ICMS, em razão disto, é devido, nesta hipótese, ao Estado em que se situa o estabelecimento que a receba para comercializar ou industrializar.

A guerra fiscal se caracteriza como um fenômeno em que entes subnacionais (Estados-membros e municípios) se envolvem entre si em agudas disputas tributárias para atrair para seus territórios empresas e capitais, concedendo benefícios fiscais inconstitucionais.

Trata-se de uma questão muito séria e comprometedora do federalismo fiscal brasileiro em razão de que se espera que entes da federação exerçam sua autonomia política para legislar produzindo normas jurídicas constitucionais.

Do poder público se espera, presumivelmente, que suas leis estejam conforme o esquema de validade de Kelsen e apenas excepcionalmente e não voluntariamente edite alguma norma que contrarie a Constituição.

Quando um ente da federação voluntariamente edita uma lei inconstitucional com o propósito de afetar outro ente da federação na disputa por empresas e capitais estamos diante de grave crise federativa desencadeada deliberadamente pela adoção do modelo de federalismo fiscal competitivo.

Conceitualmente, segundo CAVALCANTI, p.7, *“a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e iniciativas fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.”*

É interessante notar que a guerra fiscal entre os entes subnacionais se dá em dois âmbitos:

- no conflito de competências tributárias quando a Constituição da República define um fato gerador e dois entes da federação disputam a incidência do seu tributo sobre este fato;

- quando um ente da federação concede benefícios fiscais ilegais para atrair empresas e capitais para seu território em prejuízo de outro ente da federação.

Na guerra fiscal relativa ao conflito de competências tributárias podemos exemplificar os conflitos que se estabelecem entre os Estados-membros e os municípios em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), de competência estadual, e o imposto sobre serviços (ISS), de competência municipal.

Um dos casos concretos desse conflito se dá em relação à industrialização por encomenda entendida como processo de agregação de valor à mercadoria, na ótica dos Estados-membros, e entendida como prestação de serviços, na ótica dos municípios.

Como exemplo desta modalidade de guerra fiscal, em relação a produtos florestais, podemos apontar processos por encomenda envolvendo o beneficiamento de madeira. Os Estados consideram fato gerador do ICMS e os municípios consideram fato gerador do ISS.

Geralmente a guerra fiscal dessa modalidade envolve interpretações inconstitucionais efetuadas pelo ente da federação interessado em exigir o tributo, o que deixa os contribuintes inseguros, principalmente em relação às longas discussões até a decisão judicial definitiva.

Em relação à outra modalidade de guerra fiscal, quando um ente da federação concede benefícios fiscais ilegais para atrair empresas e capitais para seu território em prejuízo de outro ente da federação, os conflitos entre os entes subnacionais tem alcançado seu ápice.

Este tipo de guerra fiscal se dá pela edição frequente, chega até a ser diária, de normas jurídicas ilegais de caráter desenvolvimentista com oferta de variados benefícios fiscais compreendendo isenções, reduções de base de cálculo, crédito presumido, diminuição de alíquotas, devoluções financeiras, entre outros.

São benefícios inconstitucionais, porque a Constituição da República estabelece, como já vimos, determinados limites à concessão de benefícios fiscais.

Em regra, nesta modalidade de benefícios fiscais os governantes abrem mão de arrecadar para, em troca, ganharem capital político, movimentando a economia dos territórios que governam e reduzindo o nível de desemprego.

No caso do ICMS, como ressaltamos, a concessão de benefícios fiscais depende de decisão unânime do Estados por meio de um órgão colegiado denominado Conselho Nacional de Política Fazendária. (CONFAZ).

Todavia, os Estados-membros interessados em atrair empresas e capitais concedem diretamente em sua legislação benefícios variados sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Cabe destacar que o ICMS é o maior imposto brasileiro em arrecadação, o que representa um caso único no mundo o imposto de maior arrecadação ser da competência tributária de um ente subnacional.

Assim, considerando a amplitude do território nacional, os 26 Estados-membros tributando de forma diferenciada, através de benefícios ilegais, setores tão diversos quanto a produção primária e industrial, a União, conseqüentemente, perde o controle da política econômica e a adequada regulação desses setores.

Ademais, o ICMS foi concebido para ser um imposto neutro, ou seja, um imposto que não deveria interferir em aspectos concorrenciais, de modo que os contribuintes que exercem as mesmas atividades econômicas não poderiam estar sujeitos a distintos tratamentos tributários.

O ICMS, como imposto sobre circulação de mercadorias, incide sobre a produção primária (agricultura, pecuária, mineração), sobre a produção industrial resultante da elaboração dos referidos produtos primários e sobre a comercialização de produtos acabados (atacado e varejo).

Deste modo, a incidência do ICMS é muito abrangente e a exata compreensão da guerra fiscal em relação a quais Estados-membros ganham e quais perdem envolve conhecer o perfil produtivo desses Estados como produtores de produtos primários, como produtores de produtos industrializados e como simplesmente comercializadores.

Ocorre que muitos benefícios fiscais ilegais concedidos no Estado-membro de origem da mercadoria repercutem negativamente sob a forma de créditos fiscais no Estado de destino, onde se situa o consumidor final, tornando ainda mais distorcido e injusto o arranjo competitivo criado.

Outro resultado nocivo deste tipo de guerra fiscal é que as empresas tomam a decisão de se deslocar para auferir vantagens tributárias e, muitas das vezes, assumem maiores custos de logística de comercialização e de exportação ou

de acesso a matérias-primas, ou seja, reduzem o custo tributário e aumentam outros aspectos do custo geral causando externalidades.

Também, do ponto de vista da distribuição regional da intenção de investimento as empresas preferem as regiões desenvolvidas e de maior mercado consumidor como sudeste e sul do Brasil, ou seja, as empresas pressionam os governantes das regiões menos desenvolvidas a uma concessão maior de benefícios o que se torna um paradoxo para a formulação dessa política pública: benefício equivalente ao das regiões desenvolvidas não é suficiente.

A guerra fiscal resulta em um modelo do tipo autofágico em que o ente subnacional que se sente prejudicado adota medidas de contra-ataque. Algumas dessas medidas são equivalentes às praticadas pelo ente subnacional provocador do conflito e outras medidas recaem sobre o contribuinte sob a forma de penalidades e restrições.

Ao adotar medidas de contra-ataque o ente subnacional oferece benefícios fiscais maiores o que resulta em uma espiral em que todos os entes subnacionais perdem e a arrecadação tributária para todos tende a zero.

A rigor, a atuação dos entes subnacionais para promover de forma desordenada o desenvolvimento econômico tendo em vista apenas o seu território fere o dispositivo da Constituição da República de 1988 que dispõe ser de competência da União planejar e executar medidas relativas ao referido desenvolvimento:

*“Art. 21. Compete à União:*

...

*IX – elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social.”*

Vê-se que a guerra fiscal entre os entes subnacionais prejudica o mercado interno brasileiro. Mercadorias provenientes de outras unidades da federação são discriminadas com benefícios fiscais contidos em leis e decretos que os restringem a produtos locais, com a seguinte expressão ‘produzidas neste Estado’.

Como se vê, em razão da guerra fiscal se encontra instaurada uma crise política e jurídica no modelo de federalismo fiscal brasileiro.

Constitui objeto de diversas propostas de Reforma Tributária que tramitam no Congresso Nacional as alterações no sistema tributário para impedir a guerra fiscal dos entes subnacionais e para resgatar o modelo de federalismo fiscal cooperativo.

Como medida de defesa em relação à guerra fiscal a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais editou a Resolução nº 3.166/2001 que veda a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto.

O objetivo desta norma é vedar a repercussão em Minas Gerais de benefícios concedidos ilegalmente por outros Estados e alcança diversos benefícios ilegais que envolvam produtos florestais.

A mencionada Resolução lista os diversos benefícios fiscais concedidos ilegalmente, os Estados que os concederam e a legislação que deu amparo aos referido benefícios.

Em razão do carácter técnico deste trabalho monográfico, omitiremos aqui a informação relativa ao Estado concedente e a respectiva legislação. Tais informações, todavia, poderão ser obtidas pelo exame do Anexo Único da Resolução nº 3.166/2001.

Em relação aos benefícios ilegais concedidos para operações com produtos florestais, constatamos um diversificado rol presente no referido Anexo Único:

- crédito presumido de 20% nas saídas de madeira semi-elaborada;
- crédito presumido de 10,4% nas saídas de produtos industrializados derivados da madeira em estágio preliminar;
- crédito presumido de 59,4% nas saídas de produtos industrializados derivados da madeira em estágio intermediário (lambris, forros, tacos, pré-cortados, esquadrias, faqueados, laminados faqueados e compensados);
- crédito presumido de 67,45% nas saídas de produtos industrializados derivados da madeira em estágio avançado (móveis em geral, painéis decorativos multilaminados para pisos e revestimentos, aglomerados, MDF - madeira densa de fibra e chapa dura);
- crédito presumido de 80% nas saídas de produtos industrializados derivados do aproveitamento de resíduos de madeira e bagaço de cana-de-açúcar;

- crédito presumido de 75% nas saídas de madeira, frutos do mar e seus derivados;

- crédito presumido de 92% nas saídas de produtos das seguintes cadeias produtivas: agroindústria; pecuária aquícola; artigos de vestuários; madeira e mobiliário; calçados, produtos químicos e petroquímicos; máquinas e equipamentos; máquinas e equipamentos de sistema eletrônico para processamento de dados; bebidas; celulose, papel e produtos de papel.

## CONCLUSÃO

Como pudemos ver, o tratamento tributário relativo aos produtos primários, no âmbito do ICMS, se encontra no cerne dos graves problemas do modelo de federalismo fiscal brasileiro.

Estados produtores de produtos primários, dentre os quais se encontram os produtos florestais, sofrem crescentes perdas de arrecadação nas operações interestaduais e de exportação e têm dificuldades de obter agregação de valor industrial em seus próprios territórios.

Os produtos florestais, ao longo da cadeia de circulação de mercadorias, se apresentam como produtos primários ou, na hipótese de se submeterem a qualquer dos processos industriais, passam a se apresentar como produtos industrializados.

No tocante à classificação de produtos vimos que para a qualificação do produto, como primário ou industrializado, a legislação tributária pode se valer da classificação fiscal de mercadorias e da tabela de incidência do IPI.

O Estado de Minas Gerais, por exemplo, tem adotado o referido critério.

Deste modo, é importante que a legislação tributária de cada Estado adote expressamente, como critério distintivo de produtos primários e produtos industrializados, um critério objetivo tal como o que apresentamos.

Quanto aos possíveis regimes tributários aplicáveis aos produtos florestais, apontamos o regime débito/crédito de ICMS, o regime do Simples Nacional e, em relação à etapa de produção primária, o regime de ICMS aplicável ao produtor rural pessoa física.

A importância de um regime de ICMS aplicável ao produtor rural pessoa física reside no fato de se reconhecer a realidade da produção primária desenvolvida por pessoas físicas e suas famílias e também estabelecer um tratamento que dispense, considerando um limite razoável de renda, a constituição de pessoa jurídica para a exploração da produção agrícola, pecuária, pesca e extrativismo.

A legislação mineira prevê um cadastro próprio, o Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física previsto no art. 97, Parte Geral do Regulamento do ICMS/2002, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, e um regime tributário próprio, diferenciado e simplificado, nos termos do art. 458, Anexo IX deste Regulamento.

Neste regime são isentas do ICMS as operações internas promovidas pelo produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto e, em relação às operações destinadas a pessoa não contribuinte do imposto e às operações interestaduais, o imposto devido será apurado utilizando-se de crédito equivalente a determinados percentuais.

Assim, operações internas com produtos florestais qualificados como primários, em Minas Gerais, promovidas por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto são isentas do ICMS.

Por sua vez, nas operações interestaduais com produtos florestais qualificados como primários, a partir de Minas Gerais, promovidas por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, o ICMS devido será apurado utilizando-se de crédito equivalente a 20% (vinte por cento).

No âmbito deste regime também se admite o pequeno produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, que além de aplicar o regime de ICMS do produtor rural pessoa física para produtos primários e atividades complementares pode também aplicá-lo à saída de produto agroindustrial.

Assim, o pequeno produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física poderá, por exemplo, promover operações internas com madeira esquadriada (industrializada, alíquota zero de IPI) com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, com isenção do ICMS.

Também, poderá promover operações interestaduais com madeira esquadriada (industrializada, alíquota zero de IPI) aplicando o tratamento do regime diferenciado (crédito equivalente a 20% - vinte por cento).

Um regime aplicável ao produtor rural pessoa física com vantagens tributárias em relação às operações internas incentiva os pequenos negócios rurais, a agricultura familiar e de subsistência e estimula a agregação de valor no âmbito do Estado em que o produto florestal é produzido.

Considerando a abrangência das operações com produtos florestais no âmbito do ICMS, internas, interestaduais, de importação e de exportação, defendemos um modelo tributário que favoreça a industrialização no Estado produtor.

Neste sentido, como vimos, a Lei Complementar nº 87/96 apresenta alguns mecanismos de proteção dos Estados produtores tais como o previsto no inciso III, § 4º, art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, dispondo que na saída de mercadoria não industrializada (produto primário) para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente à mesma empresa, a base de cálculo do imposto é o

preço de venda no mercado atacadista do estabelecimento remetente e não o preço de custo.

Todavia, não obstante a preocupação da Lei Complementar nº 87/96 com a base de cálculo do ICMS nas operações que envolvam produtos primários, determinados tratamentos aplicáveis às operações interestaduais anulam e distorcem o modelo tributário.

Um dos exemplos que citamos se trata da previsão de isenção nas operações internas e interestaduais, autorizada pelo Convênio ICM 44/1975.

Ao possibilitar a isenção também nas operações interestaduais o referido Convênio promove severo desestímulo à industrialização no Estado produtor.

Registramos, contudo, experiências interessantes, tais como a medida de incentivo à industrialização de produtos florestais no mesmo Estado em que são extraídos, com a criação no Estado de Santa Catarina da denominada Zona de Processamento Florestal.

Em relação às exportações, vimos que a imunidade passou a alcançar também produtos primários e trouxe expressivas perdas de arrecadação de ICMS para os Estados cujo perfil econômico corresponde ao setor primário.

Como demonstramos, o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado de Minas Gerais para o exercício de 2017 estima perdas de arrecadação do ICMS em razão desta desoneração sobre exportações no montante de R\$ 4.043.115.000 e um percentual considerável destas perdas refere-se à exportação de produtos primários.

Preocupado com as perdas na registradas na arrecadação do ICMS em relação às exportações de produtos primários, o Estado do Pará ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25 e, por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), julgou procedente a referida ação.

Vê-se, então, a repercussão dos tratamentos tributários do ICMS, em relação aos produtos primários, no modelo de federalismo fiscal brasileiro.

Outra grave questão que abordamos, fruto do modelo de federalismo fiscal competitivo, é a guerra fiscal entre os Estados que se envolvem em agudas disputas tributárias para atrair para seus territórios empresas e capitais, concedendo benefícios fiscais inconstitucionais.

Vimos que diversos benefícios fiscais ilegais, no âmbito do ICMS, foram concedidos em operações com produtos florestais: madeira semi-elaborada, saídas de produtos industrializados derivados da madeira em estágio preliminar, intermediário e avançado, celulose, papel, produtos de papel e mobiliário.

Geralmente são créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados em saídas interestaduais destes produtos florestais, ocasionando o pagamento a menor do ICMS no Estado de origem e gerando um crédito indevido de ICMS para o contribuinte adquirente situado no Estado de destino.

Graves distorções concorrenciais de mercado são causadas por esta prática ilícita, afetando os demais contribuintes do setor que apuram o ICMS por outro regime e lesando o Estado de destino com os créditos indevidos de ICMS apropriados pelo contribuinte adquirente.

Em resumo, devemos compreender o tratamento tributário dos produtos florestais, no âmbito do ICMS, à luz do tratamento tributário dispensado aos produtos primários e dos demais problemas do modelo de federalismo fiscal brasileiro.

## REFERÊNCIAS

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998.

DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA – São Paulo, Editora Melhoramentos Ltda, 2016. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/>> Acesso em: 26/12/2016.

KALUME, Célio Lopes. ICMS Didático. Belo Horizonte, Del Rey, 2011.

MANUAL BÁSICO SOBRE NOMENCLATURA E CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS - Centro das Indústrias do Estado de São Paulo – São Paulo, 2007.

Disponível em: <[www.ciesp.com.br/arquivo-download/?id=5429](http://www.ciesp.com.br/arquivo-download/?id=5429)> Acesso em: 26/12/2016.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE – Brasília, 2016. Produtos Madeireiros e Não Madeireiros. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/florestas/manejo-florestal-sustentavel/produtos-madeireiros-e-nao-madeireiros>> Acesso em: 26/12/2016.

SCANAVINNO, Caetano. A irracionalidade do ICMS em um exemplo na Amazônia. In: Revista GGN. Disponível em: <<https://jornalggm.com.br/blog/caetano-scannavino/a-irracionalidade-do-icms-em-um-exemplo-na-amazonia>> Acesso em: 26/12/2016.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE SANTA CATARINA - Resolução - 050 - Zona de Processamento de Produtos Florestais. Disponível em:

<[http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib\\_internet/html/consultas/resolu%C3%A7%C3%B5es\\_normativas/rn\\_050.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/consultas/resolu%C3%A7%C3%B5es_normativas/rn_050.htm)> Acesso em 02/01/2017.

SERVIÇO FLORESTAL BRASILEIRO – SFB - Brasília, 2017. Produção Florestal.

Disponível em: <<http://www.florestal.gov.br/snif/producao-florestal/comercio>>

Acesso em: 02/01/2017.