

# INCIDÊNCIA DO ICMS NO CUSTO DE PRODUÇÃO E DE COMERCIALIZAÇÃO NO SEGMENTO DE PRODUÇÃO DO CAFÉ EM GRÃO EM MINAS GERAIS

**Luiz Antônio Abrantes**  
**RAFAEL DE LACERDA MOREIRA**  
**CHARLES OKAMA DE SOUZA**  
**ALEXANDRE SANTOS**

## **Resumo:**

*Este trabalho busca avaliar e analisar o sistema de tributação e mensurar a incidência tributária na composição do preço final do café no segmento produtivo da cadeia agroindustrial em Minas Gerais, bem como suas implicações na formação do preço de custo da produção. Na pesquisa foi adotado como espaço de análise, o conjunto de agentes representativos do segmento produtor da cadeia agroindustrial do café, considerando as etapas do processo de produção, beneficiamento e comercialização dos produtos. Os resultados mostram que em geral a taxa do ICMS é complexa, dada à existência de diversas medidas legais, múltiplas alíquotas incidentes sobre uma variedade de insumos e produtos agrícolas. A complexidade da legislação somada a falta de organização contábil e administrativa da maioria dos produtores rurais faz com que o ICMS perca a sua principal característica de tributo sobre o valor adicionado, pois os produtores acabam não compensando os créditos tributários, fazendo que o imposto incida em cascata, onerando o processo de produção e circulação do café cru.*

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

## **Incidência do ICMS no custo de produção e de comercialização no segmento de produção do café em grão em Minas Gerais**

### **Resumo**

Este trabalho busca avaliar e analisar o sistema de tributação e mensurar a incidência tributária na composição do preço final do café no segmento produtivo da cadeia agroindustrial em Minas Gerais, bem como suas implicações na formação do preço de custo da produção. Na pesquisa foi adotado como espaço de análise, o conjunto de agentes representativos do segmento produtor da cadeia agroindustrial do café, considerando as etapas do processo de produção, beneficiamento e comercialização dos produtos. Os resultados mostram que em geral a taxa do ICMS é complexa, dada à existência de diversas medidas legais, múltiplas alíquotas incidentes sobre uma variedade de insumos e produtos agrícolas. A complexidade da legislação somada a falta de organização contábil e administrativa da maioria dos produtores rurais faz com que o ICMS perca a sua principal característica de tributo sobre o valor adicionado, pois os produtores acabam não compensando os créditos tributários, fazendo que o imposto incida em cascata, onerando o processo de produção e circulação do café cru.

**Palavras-chave:** Tributação, ICMS, Café.

**Área Temática:** Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios.

### **1 – Introdução**

A Atividade cafeeira no Brasil, apesar dos problemas enfrentados nos últimos anos, é considerada estratégica na economia nacional, sendo grande geradora de divisas e empregos. Atuando em um ambiente competitivo, o crescente aumento dos gastos com insumos e mão de obra, demanda do produtor a busca de alternativas para otimização dos seus custos.

Além desses fatores, compõem o custo total da produção do café em grãos, os custos dos serviços de infra-estrutura e das taxas de juros, o custo do capital investido, da carga tributária e da tecnologia utilizada.

Como a carga tributária é um componente importante no processo produtivo e na comercialização, acaba onerando diretamente o desempenho financeiro e econômico do segmento da produção rural, tendo efeito sobre o custo e preço dos produtos e, consequentemente, sobre seus resultados.

Esse fato torna-se mais agravante, se considerar que, ao longo da cadeia, o produto é tributado em função da legislação federal, estadual e municipal incidentes sobre a produção e sobre a circulação de mercadorias e serviços. Os impostos e contribuições em nível federal, em sua maioria indiretos, têm incidência em cascata, onerando cumulativamente cada etapa da cadeia produtiva.

O mesmo não ocorre com o ICMS, principal imposto estadual, cuja incidência se dá sobre o valor agregado. Porém, as múltiplas incidências na formação da sua base de cálculo, além das políticas de diferimentos e isenções concedidas, e por toda complexidade da legislação, acabaram por gerar uma sobreposição de impostos, fazendo com que eles percam parte de sua capacidade de desoneração, afetando não só o produtor, como todos os agentes da cadeia, pois o valor do tributo passa a ser cobrado sobre o valor total do bem.

Assim sendo, o objetivo deste estudo é analisar o montante da incidência do ICMS que compõe o preço final do café no segmento produtor e suas principais conseqüências na formação dos custos de produção.

Especificamente, pretende-se:

- a) descrever a sistemática da incidência tributária do ICMS sobre os principais insumos e bens de capitais utilizados na produção;
- b) identificar as alíquotas e seus princípios legais;
- c) identificar como esses tributos interferem nos custos de produção e comercialização do café.

## 2 – Referencial Teórico

### 2.1 – A agroindústria do café e os aspectos tributários

A agroindústria é um dos principais segmentos da economia brasileira, com importância tanto no abastecimento interno como no desempenho exportador do Brasil. Na década de 70, a agroindústria chegou a contribuir com 70% das vendas externas brasileiras e atualmente, essa participação está em torno de 40%, não só pela diversificação da pauta de exportações, mas também pela tendência da queda dos preços das *commodities* agrícolas nos últimos 20 anos. Ainda assim, o setor cresceu e aumentou o valor das exportações em quase todos seus segmentos (SILVEIRA, 2006).

Abrantes (2006) enfoca que o setor agroindustrial brasileiro, além de sua grande importância para o desenvolvimento econômico e social, sempre teve expressiva participação na arrecadação tributária nacional. Nesta mesma linha, Brugnaro et al. (2003), ressaltam que a participação desse setor na economia brasileira é de suma importância como geradora de empregos, divisas e como grande mercado consumidor para determinados produtos, dentre eles destaca-se o café como uma das mais tradicionais e importantes *commodities* no mercado internacional de produtos agrícolas e agroindustriais.

Estima-se que o agronegócio do café movimenta mais de US\$ 55 bilhões anuais em todo o mundo. Só no Brasil essa movimentação foi, em média, US\$ 3,8 bilhões, no período de 1996 a 2003, sendo US\$ 1,8 na indústria de torrefação e solúvel e US\$ 2,0 em exportações (ANUÁRIO ESTATÍSTICO DO CAFÉ, 2004/2005).

Segundo Oliveira (2004), o café é uma cultura característica das regiões intertropicais, pois necessita de um clima quente e úmido, o que faz do Brasil o maior produtor mundial, sendo Minas Gerais o maior estado produtor do País, responsável por cerca de 42% da produção nacional.

É notório que o Brasil apresenta consideráveis vantagens comparativas na produção de café em grãos, o que para Abrantes (2006), são acarretadas em função, principalmente, do custo dos fatores produtivos e da abundância dos recursos naturais, ao passo que apresenta grandes limitações na agregação de valor à produção.

Para se compreender a notoriedade do setor agrícola cafeeiro brasileiro, vale destacar que o mesmo é constituído por cerca de 300 mil produtores, ocupando uma área plantada de aproximadamente 2,5 milhões de hectares, com 5,7 milhões de pés de café, são pelo menos 1700 municípios cafeeiros, o que representa o maior complexo cafeeiro do mundo (RIBEIRO, 2005).

O sistema agroindustrial brasileiro está pautado em atividades complexas e com estreita inter-relação com os setores agrícola, agroindustrial, indústria de insumos e bens de capital e varejista, o que faz com que a sua competitividade seja significativamente afetada pela produtividade e pela eficiência desses agentes econômicos, que fazem parte, direta ou indiretamente, da sua cadeia produtiva.

Ribeiro (2005) observa que apesar da cadeia produtiva do café ser curta e de pouca complexidade, é composta por um número expressivo de participantes como os fornecedores de insumos à cafeicultura, o setor industrial a montante da produção agrícola; o setor agrícola que engloba a produção de café nas propriedades agrícolas e o setor exportador de café em grãos.

Para Martin et al. (1995) e Grossi (1998) o setor cafeeiro tem requerido utilização de sistemas de produção inovadores que buscam aumentos de competitividade pelas reduções de custos de produção pela elevação de produtividade e pela adoção de novas tecnologias de produção e administração do negócio.

Além dos gastos operacionais e de manutenção da atividade cafeeira destaca-se os impostos e contribuições que dependendo da modalidade de opção tributária ou do nível de incidência pode onerar o processo produtivo e de comercialização ao longo da cadeia produtiva.

Para Amaral (2004), a realidade tributária brasileira, traz um custo financeiro enorme ao contribuinte e ainda, causa uma constante insegurança de ser estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo Fisco. Essa complexidade pode ser explicada em função da quantidade de tributos, pela quantidade de normas e obrigações acessórias, e pela cumulatividade dos impostos.

A alta carga tributária existente entre as cadeias agroindustriais contribui para a existência do enorme mercado informal, se transformando em importante obstáculo à modernização das atividades produtivas, comerciais e financeiras, representando um empecilho à competitividade (BRAGA, 1999)

Nesse sentido, para o referido autor o atual sistema tributário brasileiro tem sido desfavorável ao desenvolvimento do país, pois gera distorções em preços e nas alocações de recursos na economia, provocando inibição da atividade empresarial e dos investimentos; redução na demanda por produtos domésticos; perda de competitividade no comércio internacional; informalidade e sonegação.

Na visão de Giambiagi & Além (2000), o sistema tributário é um dos determinantes da competitividade dos bens produzidos pelo país, algo particularmente importante no contexto da disputa crescente por mercados externos.

Do ponto de vista da eficiência econômica e da competitividade dos produtos brasileiros nos mercados doméstico e internacional, há enormes entraves fiscais que precisam ser eliminados, conforme destacados por Rezende (2001):

- a) O pesado ônus sobre as exportações, tendo em vista que a exoneração, na última etapa do processo (saída para o exterior), não resolve o problema do imposto pago nas etapas anteriores do processo de produção e circulação de mercadorias e serviços, o que, em alguns casos, pode representar um custo tributário excessivo.
- b) A tributação dos bens de capital, considerando-se que os atuais custos tributários associados à aquisição de máquinas e equipamentos são fatores importantes de inibição dos investimentos necessários à expansão e à modernização do parque produtivo brasileiro.
- c) O peso dos impostos que incidem sobre matérias-primas e sobre demais insumos utilizados no processo de produção, pois a multiplicidade de tributos e a inobservância plena das regras aplicáveis a um imposto sobre o valor agregado, no caso da tributação estadual, acarretam distorções severas no custo de produção, em alguns importantes segmentos da atividade produtiva.

Do ponto de vista histórico, a tributação é um sistema de arrecadação compulsória imposta pela autoridade investida de poder de governo (TORRES, et al. 2003).

A Constituição Federal de 1988 (CF-88) em seu artigo 145 dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e da poder a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios de instituir os seguintes tributos:

- I – impostos; sendo que sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte;
- II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III – contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.

Segundo Rezende (2001), do ponto da base econômica, os tributos podem ser classificados em três grandes categorias: impostos sobre riqueza (patrimônio), o qual incide sobre o acúmulo de capital; impostos sobre a renda, que incidem sobre os fluxos anuais de rendimento; e impostos sobre vendas de mercadorias e serviços, que incidem sobre a compra e venda de produtos e serviços.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, dá competência aos Estados e ao Distrito Federal a instituir imposto sobre 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 (ICMS).

### **2.3 – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)**

O ICMS é concebido como um imposto indireto que incide sobre a compra e venda de produtos e serviços. O ICMS é também um imposto calculado “por dentro”, ou seja, o valor do imposto é computado na base de cálculo, fazendo com que sua alíquota efetiva seja superior à alíquota nominal.

A Constituição Federal impõe o ICMS como um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço, sendo o montante cobrado nas operações anteriores por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

De acordo com Fabretti (1995), a não-cumulatividade de que trata a Constituição Federal, faz com que o ICMS seja um imposto sobre valor agregado em cada operação, dessa forma, ao tributar o preço da mercadoria de uma venda, deve ser abatido o valor do imposto pago na operação anterior, evitando a tributação “em cascata”.

Seguindo essa linha, Rezende (2001) complementa descrevendo que tributando cada unidade contribuinte na proporção do valor que ela adiciona ao produto, a carga tributária não se concentra num só estágio da atividade econômica.

Porém, a existência de alíquotas diferenciadas ou isenções em uma ou mais etapas intermediárias do processo de produção e comercialização são mecanismos criados pela lei que implicam em crédito tributário não recuperado na etapa seguinte, aumentando, desse modo, a carga tributária do imposto. Ou seja, a base efetiva de cálculo do tributo torna-se maior que o montante correspondente ao valor adicionado no mesmo período (G & S, ASSESSORIA E ANÁLISE ECONÔMICA, 2006).

Logo, a existência desses mecanismos, amparados pela legislação fiscal, distorcem a forma original de concepção desse imposto que tem a base de cálculo sobre o valor agregado e muitas vezes acabam por impedir a recuperação dos créditos gerados nos processos de produção e comercialização, tornando-o um imposto cumulativo, ampliando seus efeitos na carga tributária ao longo da cadeia agroindustrial. Esse fato é agravado ao se considerar a variabilidade de detalhes e situações especiais que dificultam o entendimento e a própria operacionalização do imposto por parte até mesmo dos agentes fiscais que muitas vezes divergem entre si na interpretação da legislação. Até mesmo nas soluções de consultas

emitidas pela secretaria de estado ocorrem divergências nos pareceres de consulta do contribuinte.

Para Torres et al. (2003) o ICMS poder ser seletivo em função da essencialidade do produto. O legislador poderá, de acordo com seu critério subjetivo, aplicar alíquotas diferenciadas para produtos com o objetivo de baratear o custo de determinadas mercadorias. Portanto a seletividade busca diminuir essa possível injustiça fiscal, tornando os produtos, ditos de primeira necessidade, mais em conta para favorecer os menos afortunados.

Estes fatos, que acabam diferenciando o imposto em suas alíquotas, base de cálculo, isenções acarretam diferenciação na sistemática de tratamento dos diversos produtos fazendo com que o ICMS torne-se um imposto complexo, levando-se em conta a sua regulamentação nos diferentes estados e Distrito Federal. Em Minas Gerais o ICMS é regulado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/2002).

Para Petti (1997), a quantidade de medidas legais utilizadas deve-se, em primeiro lugar, ao fato do ICMS ser um imposto estadual submetido a convênios interestaduais regulados pelo Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) estabelecido pela Lei Complementar 24/75. Políticas de incentivos fiscais são aprovadas apenas através de unanimidade entre as unidades da Federação.

A legislação do ICMS prevê ainda, com o fim de facilitar a arrecadação, o diferimento, ou seja, o Estado permite que o tributo devido em relação a uma operação seja recolhido em etapa posterior.

Assim, ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior. Para Ferreira & Paulino (2004) mesmo não havendo o destaque do imposto no documento fiscal, a operação continua sendo tributada, o que acontece é o adiamento do lançamento e o recolhimento.

Aplica-se o diferimento, salvo acordo celebrado entre as unidades da Federação, somente às operações e prestações internas, e, quando previsto para operação com determinada mercadoria, ressalvada disposição em contrário, alcança a prestação do serviço de transporte com ela relacionada.

Com o objetivo de facilitar o controle e fiscalização dos impostos, o governo instituiu, também, a substituição tributária, definido por Ferreira & Paulino (2004) como um regime de tributação que tem por finalidade concentrar a arrecadação do imposto num só contribuinte, atribuindo-lhe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente em todas as operações e/ou prestações realizadas com a mercadoria e o serviço até sua chegada ao consumidor final.

O Fisco estadual conceitua substituição tributária como a alteração da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária pelo legislador a terceiro que não praticou o fato gerador, mas que possui vinculação indireta com o real contribuinte.

Sendo o ICMS um imposto não-cumulativo, a legislação não proíbe o crédito do imposto na aquisição de bens de uso e consumo e bens destinados ao Ativo Permanente Pelo contrário, diz que o imposto será não-cumulativo, permitindo, a princípio, a compensação de todo o ICMS pago indiretamente, nas aquisições da empresa. Já a lei complementar optou por definir a possibilidade de crédito, por exemplo, nas aquisições de bens para o imobilizado, que é aproveitável apenas quando vinculado à atividade fim do contribuinte. Para Pêgas (2006), o problema será o critério para definição dessa atividade-fim.

A Lei Complementar 87/96 em seu artigo 20 dispõe que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Sendo que não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento; o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

- I – para industrialização ou consumo em processo de industrialização ou a produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;
- II – para comercialização ou prestação de serviços, quando a saída ou as prestações subseqüentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Em linha geral, quando a saída for isenta ou não tributada, o crédito pela entrada do produto deve ser anulado, através de estorno. Todavia, os créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objetivo de operações ou prestações destinadas ao exterior não precisam ser estornados (PÊGAS, 2006).

A referida lei e suas posteriores alterações dadas pelas Leis complementares 102/2000 e 114/2002, também definem que:

- I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007;
- II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:
  - a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
  - b) quando consumida no processo de industrialização;
  - c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;
  - d) a partir de 1º de janeiro de 2007 nas demais hipóteses.

III - Para serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento, só darão direito a créditos:

- a) os que tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;
- c) a partir de 1º de janeiro de 2007 nas demais hipóteses.

A LC 114/02 postergou o início da possibilidade de crédito de ICMS nos itens de uso e consumo, e algumas possibilidades de crédito para energia elétrica e serviços de comunicação para janeiro de 2007. Pêgas (2006) adverte que não é a primeira vez que ocorre a prorrogação, o que traz desconfiança em relação à data programada.

Segundo Schmidt (2004), muitos problemas surgirão se não houver um método capaz de elucidar e as dúvidas que surgirem quanto ao direito de as empresas se creditarem desta parcela do imposto. A falta de um critério estabelecido poderá ocasionar sérios transtornos às finanças públicas, ao fisco, à arrecadação, às empresas e, conseqüentemente, à esfera judicial.

As alíquotas do ICMS são eletivas em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, bem como da localização da unidade da federação, podendo, de acordo com o artigo 42, do RICMS/2002, variar de 7 a 30%. A alíquota utilizada na maioria das operações internas é de 18%, nas operações interestaduais para os estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, para o Espírito Santo, de 7%; e para os demais estados, de 12%.

É importante salientar que o ICMS não teria o caráter de um imposto cumulativo, caso os agentes econômicos fossem capazes de fazer valer o princípio da restituição dos créditos fiscais, previsto no sistema de cobrança desse tributo. No entanto, no ciclo de produção e comercialização de vários produtos agrícolas, o nível de organização dos agentes é muito baixo, onde a maioria dos produtores são pessoas físicas, que não mantêm qualquer sistema

de controle contábil, permitindo que a não-restituição dos créditos fiscais ao longo do ciclo transforme o ICMS num imposto em cascata para aqueles produtos (TOMICH ET AL., 1997)

Antes da aprovação da Lei Kandir não era permitido o aproveitamento de crédito do ICMS pago por ocasião da aquisição de ativos imobilizados a serem utilizados no processo produtivo. Tal procedimento levava em consideração o fato de que a depreciação desses ativos já estava embutida no preço do produto final e que, portanto, as empresas teriam o retorno do custo de aquisição de qualquer modo (RIANI & ALBURQUERQUE, 2000)

Com a Lei esperava-se que o nível de investimento interno da economia se elevasse. Assim, os créditos referentes a entradas de mercadorias destinadas ao ativo permanente, a sua apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, sendo que não é admitido o creditamento em relação à proporção de operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas.

Todavia, as autoridades tributárias do país e o Congresso Nacional não encontraram ainda uma fórmula consensual que preserve os aspectos mais positivos do ICMS, no que diz respeito à sua finalidade básica de prover recursos necessários a execução das políticas públicas dos Estados. Tampouco têm definida uma política consistente de estímulo efetivo ao desenvolvimento do comércio internacional que paralelamente estimule o engajamento dos governos estaduais a um maior empenho nesse segmento (RIANI E ALBUQUERQUE, 2000).

### **3 – Metodologia**

#### **3.1 – Considerações Analíticas**

Para avaliar o impacto exercido pelas alíquotas efetivas do ICMS sobre a produção e comercialização do café *in natura*, usou-se como referência, para elaboração do modelo analítico, a formação do custo de produção no segmento produtor e na comercialização do produto final. Assim, a análise a ser efetuada se fundamentará nas relações externas e internas na cadeia de produção, visando efetuar a quantificação da carga tributária.

Tomou-se como base para seleção do espaço de análise, o conjunto de agentes representativos do segmento produtor da cadeia agroindustrial do café, considerando-se as fases do processo de produção, beneficiamento e comercialização dos produtores, numa visão contábil-financeira.

A escolha do estado de Minas Gerais utilizou como critérios a representatividade do estado na produção e comercialização no mercado brasileiro de café, e o destaque do café na arrecadação tributária estadual, sendo, segundo a FAEMG (2006) o principal produto, em termos de faturamento bruto, do PIB agrícola do estado.

A região do sul de Minas Gerais foi referenciada para a análise, por ser a tradicional líder na produção de café no país, representando, conforme dados do Anuário Estatístico do Café 2004/2005, 44,8% da produção no estado e 18,8% da brasileira, na safra de 2003/2004.

Neste estudo foram considerados os custos dos recursos consumidos no ciclo operacional da atividade na safra 2003/2004 e a legislação pertinente ao ICMS até junho de 2006.

#### **3.2 – Coleta e operacionalização dos dados**

Primeiramente, a metodologia adotada nesta pesquisa foi a documental, baseada na pesquisa bibliográfica, partindo da Constituição Federal que molda o sistema tributário nacional quanto às competências e base de cálculo e princípios gerais, Código Tributário Nacional e o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, sendo levantadas as medidas legais relativas ao Produtor Rural de café. Foram utilizadas também, fontes secundárias de

consulta, levantando e diferenciando toda a estrutura de custos que compõe as diversas fases da produção de café.

A estrutura de custos foi construída com base em coeficientes técnicos estimados pela Cooperativa Regional dos Cafeicultores em Guaxupé Ltda. (Cooxupé), localizada na cidade de Guaxupé, no sul do estado. Sobre esses coeficientes, foram aplicados os preços médios praticados pelo comércio com os produtores no ano de 2004 para diversos fatores de produção.

Para um melhor ajuste dos dados, considerando a grande variação na utilização dos fatores de produção na formação dos custos, foram realizadas entrevistas pessoais com produtores, técnicos, pesquisadores e demais agentes de comercialização na região, selecionados por procedimento não-probabilístico e escolha aleatória, buscando também, aprofundar na averiguação da percepção desses agentes a respeito da política tributária para o setor.

O ICMS incidiu sobre as máquinas e implementos agrícolas e outros custos, como energia elétrica, manutenção e conservação, combustíveis, beneficiamento e sacaria. A alíquota utilizada variou da isenção até 18,0%. Houve isenção nos casos de compra de produtos para o controle fitossanitário e de mudas, já que se enquadram no anexo I do regulamento do ICMS como produtos isentos de imposto. No caso dos fertilizantes, calcário, sulfato de amônio e cloreto de potássio, por se enquadrarem no anexo II do RICMS, o imposto é diferido nas operações internas. Nos demais casos, a alíquota base obedeceu ao disposto na legislação em vigor.

Nesse sentido, foi levantado o valor efetivo da tributação incidente em cada item de formação do custo da produção do café, para, assim, conhecer a interferência efetiva dos tributos na produção cafeeira e observar a participação de cada tributo no custeio do café.

## **4 – Resultado e discussão**

### **4.1 – O segmento produtor e o ICMS na relação com a indústria de insumos e bens de capital**

O segmento produtor do estado é representado, em sua maioria, por pequenos e médios produtores, responsáveis pela maior parcela da produção mineira. Esse grupo encontra sérias dificuldades em competir no mercado, pois na maioria das vezes não apresentam uma adequada capacidade de beneficiamento, encontrando também, empecilhos para negociar sua produção diretamente com o setor de processamento, tendo que ser intermediada por cooperativas e corretores.

Além disso, o Produtor Rural tem a carga tributária como influenciador dos seus custos, pois se encontra na área de abrangência do ICMS. A legislação define contribuinte desse tributo qualquer pessoa, Física ou Jurídica, que realize operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços descritos como fatos geradores do imposto, logo, deverão se inscrever no Cadastro de Produtor Rural ou no Cadastro de Contribuinte de ICMS, conforme o seu caso particular.

A carga tributária é um elemento importante no processo produtivo e na comercialização, pois onera diretamente o desempenho financeiro e econômico do segmento da produção rural, tendo efeito sobre o custo e preço dos produtos e, conseqüentemente, sobre seus resultados.

Sendo assim, a diversidade de medidas que regem a legislação do ICMS e a existência de múltiplas alíquotas, diferimentos e isenções aplicadas sobre os produtos agrícolas, insumos

e bens de capital, abre espaço para ocorrência de distorções na cadeia. Neste aspecto, o produtor de café fica sujeito a tratamentos tributários diferenciados ao adquirir esses produtos.

No caso de fertilizantes, calcário, sulfato de amônio e cloreto de potássio, produzidos no estado, o imposto é diferido nas operações internas. A exceção ocorre quando da venda para produtores rurais inscritos como microprodutor rural (MPR) ou produtor de pequeno porte (PPP) ou para empresas inscritas no Simples Minas.

A outros produtos diretamente ligados à produção do café, também são concedidos benefícios como redução de base de cálculo e isenção (Tabelas 1 e 2).

Tabela 1 – Operações internas entre contribuintes do ICMS.

<b>Produtos</b>	<b>Alíquotas</b>	<b>Reduções</b>	<b>Alíquota Efetiva</b>
Embalagem	18%	33,33%	12%
Fertilizantes (produzidos no Estado)	Diferido		
Fertilizantes	18%	30%	12,6%
Calcário (produzidos no estado)	Diferido		
Calcário	18%	60%	7,2%
Sulfato de amônio e cloreto de potássio (saída da indústria ou do importador com destino ao Produtor Rural ou Indústria)	Diferido		
Sulfato de amônio e cloreto de potássio	18%	30%	12,6%
Formicida	Isenção		
Fungicidas e inseticidas	Isenção		
Sementes (destinadas à semeadura e certificadas Lei 10.711/03)	Isenção		
Muda de planta	Isenção		
Máquinas e implementos agrícolas	18%	68,88%	5,6%
	12%	53,33%	5,6%

Fonte – Adaptada do Regulamento do ICMS – Decreto n.º 43.080/2002 e Cooxupé

Tabela 2 – Operações interestaduais com contribuinte de ICMS, originadas em Minas Gerais com destino aos estados da região Sul e Sudeste, exceto do Espírito Santo.

<b>Produtos</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Reduções</b>	<b>Alíquota Efetiva</b>
Fertilizantes	12%	30%	8,4%
Calcário	12%	60%	4,8%
Sulfato de amônio	12%	30%	8,4%
Cloreto de potássio	12%	30%	8,4%
Formicida	12%	60%	4,8%
Fungicidas e inseticidas	12%	60%	4,8%
Sementes	12%	60%	4,8%
Muda de planta	12%	60%	4,8%
Máquinas e implementos agrícolas	12%	41,66%	7%
Máquinas e implementos industriais	12%	26,66%	8,8%

Fonte - Adaptado do RICMS – Decreto nº 43.080/2002

Em relação à redução da base de cálculo, independente do destino da operação, não é aplicada quando houver previsão de diferimento e só haverá redução se o remetente deduzir, do preço da mercadoria, o valor do imposto dispensado na operação e o demonstrar no documento fiscal. Já o diferimento só ocorre nas operações internas, com exceção na saída para empresas inscritas no Simples Minas e para produtores rurais inscritos como microprodutor rural (MPR) ou produtor rural de pequeno porte (PPP), onde ele se encerra.

Apesar do ICMS ser um imposto caracterizado pelo princípio da não cumulatividade, a legislação permite ao produtor rural, creditar-se do imposto incidente nas operações de aquisição de insumos de energia elétrica e de bens do ativo imobilizado, apenas se vinculado à atividade agrícola. Dessa forma, a energia elétrica, que tem grande representatividade nos custos de produção do café, principalmente na irrigação e beneficiamento, de acordo com o §4º. Do art 66 do Decreto nº. 43.080/02, poderá ser abatida do imposto incidente quando

consumida no processo de industrialização ou quando consumida por estabelecimento que realize operações para o exterior.

Entretanto, a compensação dos créditos tributários é de difícil utilização, pois as exigências legais e os aspectos burocráticos fazem com que o produtor rural necessite de uma organização contábil para o registro dos créditos gerados na compra dos insumos e bens de capital e uso dos serviços. Na prática, essa medida é pouco usual, até mesmo porque, a legislação desobriga os produtores rurais inscritos no Cadastro de Produtores Rurais de escriturar os livros fiscais.

Essa falta de organização e conhecimento contábil faz com que o ICMS perca a sua principal característica de tributo sobre o valor adicionado, passando a incidir sobre o faturamento e a compor o custo de produção, provocando assim, o efeito da cumulatividade dos impostos, aumentando significativamente a carga tributária em relação à sua alíquota nominal.

#### 4.2 – A incidência do ICMS no custo de produção do segmento produtor de café

A produção do café tem característica de uma atividade competitiva, dessa forma, o custo de produção e sua composição em relação às receitas auferidas são de grande importância para a lucratividade do setor.

Deve-se levar em consideração que o produtor é tomador de preços, que são baseados no mercado internacional, dessa maneira, a margem conseguida na comercialização dependerá da estrutura de custos do produtor. Logo, a competitividade é influenciada por fatores como o processo tecnológico, a carga tributária e capacidade e conhecimento administrativo.

Para tanto, no estudo realizado adotamos que a produção proporciona a média de 20 sacas por hectare ano, tendo um custo médio de R\$ 187,00 por saca para a safra 2003/2004 (Tabela 3).

Tabela 3 – Percentual dos custos da produção de café arábica, Sul de Minas Gerais, safra 2003/2004

<b>Especificação</b>	<b>Quantidade Unidade/Saca</b>	<b>Preço Unitário (R\$)</b>	<b>Valor por saca (R\$)</b>	<b>%</b>
<b>Mão de obra</b>			<b>104,15</b>	<b>55,70%</b>
- Permanente			29,92	16,00%
- Temporária			74,23	39,70%
<b>Insumos</b>			<b>56,23</b>	<b>30,07%</b>
- Superfosfato simples	5,5 T	0,51	2,81	1,50%
- Fertilizante	36 T	0,90	32,40	17,33%
- Sulfato de Zinco	0,18 Kg	1,34	0,24	0,13%
- Ácido bórico	0,18 Kg	2,43	0,44	0,23%
- Calcário	0,10 T	56,21	5,62	3,01%
- inseticidas	0,20 Kg	20,61	4,12	2,20%
- fungicidas	0,20 Kg	42,25	8,45	4,52%
- herbicidas	0,15 L	14,31	2,15	1,15%
<b>Depreciação máq. e equip.</b>		<b>3,46</b>	<b>3,46</b>	<b>1,85%</b>
<b>Custos complementares</b>			<b>23,16</b>	<b>12,38%</b>
- energia elétrica	7,8994 Kwh	0,12	0,95	0,51%
- manutenção e conservação	R\$ 0,92		0,92	0,49%
- combustíveis	2,8958 L	1,63	4,72	2,52%
- Sacaria			4,32	2,31%
- beneficiamento	2,00 Sc	1,75	3,50	1,87%
- serviços de terceiros	0,35 Ht	25,00	8,75	4,68%
<b>CUSTO TOTAL</b>			<b>187,00</b>	<b>100,00%</b>

Fonte – Dados da pesquisa.

Sendo assim, observou-se que o ICMS é um dos principais tributos que compõe a carga tributária do café em grãos, pois mesmo com as políticas de benefícios para os insumos, incidem em outros fatores como a energia elétrica, combustíveis e serviços (Tabela 4).

Tabela 4 – ICMS embutido nos insumos e serviços utilizados na produção do café em R\$.

<b>Especificação</b>	<b>R\$/60 kg</b>	<b>ICMS</b>
<b>Mão de obra</b>	<b>104,15</b>	
- permanente	29,92	
- temporária	74,23	
<b>Insumos</b>	<b>56,23</b>	
- superfosf. simples	2,81	
- fertilizante	32,40	
- sulfato de Zinco	0,24	
- ácido bórico	0,44	
- calcário	5,62	
- inseticidas	4,12	
- fungicidas	8,45	
- herbicidas	2,15	
<b>Dep. máq. e equip.</b>	<b>3,46</b>	<b>0,19</b>
<b>Outros custos</b>	<b>23,16</b>	<b>2,05</b>
- energia elétrica	0,95	0,17
- manut. e conserv.	0,92	0,17
- combustíveis	4,72	0,57
- beneficiamento	3,50	0,63
- sacaria	4,32	0,52
- serv. de terceiros	8,75	
<b>CUSTO TOTAL</b>	<b>187,00</b>	<b>2,24</b>
<b>Custo sem ICMS</b>		<b>184,76</b>
<b>Partic. ICMS (%)</b>		<b>1,20%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor fundamentado no Decreto nº 43.080/2002

Outro fator considerado é que a tributação que realmente incide nos custos de produção mostra-se desigual da nominalmente apresentada, pois os impostos indiretos estão inclusos na sua base de cálculo.

O ICMS para o segmento da produção de café, desconsiderando os fatores não contemplados com diferimento ou isenção, possui três alíquotas nominais básicas: 5,6% nas máquinas e equipamentos agrícolas, 12% nos combustíveis e sacarias e 18% nos serviços de manutenção e conservação e na energia elétrica. Assim, após a incidência, essas alíquotas possuem a diferença de 0,003; 0,016 e 0,04 respectivamente da incidência efetiva.

Quando o produtor realiza operações internas destinadas à cooperativa de produtores, estabelecimento comercial atacadista de café, estabelecimento exportador de café, outro estabelecimento do mesmo produtor, estabelecimento de outro produtor rural inscrito, indústria de café solúvel e indústria de torrefação e moagem de café; a saída é amparada pelo diferimento. Entretanto, encerra o diferimento nas saídas internas de mercadorias destinadas a estabelecimentos optantes pelo SIMPLES Minas, microprodutor rural ou de produtor rural de pequeno porte enquadrado no regime diferenciado e simplificado, e quando a mercadoria destina-se diretamente ao consumidor final, sendo recolhido o imposto a base de 18% sobre o valor da operação.

Para uma análise do custo causado pelo não aproveitamento do crédito de ICMS nas operações internas com café devido a falta de organização contábil, utilizou-se o preço do

café em 2004, onde a saca de 60 kg foi comercializada no período de março a agosto pelo preço médio de R\$ 210,87.

Desse modo, na comercialização do produto não amparada pelo diferimento, a operação sairia com um destaque de ICMS de 18% no valor de R\$ 37,96; porém o produtor tem o direito de usar o crédito de R\$ 2,24; sendo assim, o ICMS a recolher totalizaria R\$ 35,72. Contudo, na grande maioria das vezes isso não acontece, e o produtor acaba recolhendo o valor de R\$ 37,96.

Nas vendas de café cru para fora do estado existem duas formas de recolhimento. A primeira é quando o produto destina-se a indústria de torrefação e moagem, onde o imposto será recolhido na base da alíquota interestadual sobre o valor da operação, onde igualmente ao exemplo anterior o produtor desprovido de um controle contábil acabaria por perder o crédito de R\$ 2,24.

A segunda forma acontece nas demais operações para fora do Estado, onde os valores do ICMS são recolhidos antecipadamente, sendo que, a base de cálculo para a formação do preço tem como referência os valores de pauta fixados pela Superintendência da Receita Estadual (SER), resultantes da média ponderada das exportações efetuadas do primeiro ao último dia útil da segunda semana imediatamente anterior, nos portos de Santos, Rio de Janeiro, Vitória, Varginha e Paranaguá, relativamente aos cafés arábica e conillon, convertidos em moeda nacional à taxa cambial de compra do dólar do segundo dia imediatamente anterior ao da saída da mercadoria, divulgada pelo Banco Central do Brasil no fechamento do câmbio livre.

Sem uma estrutura de ajustes de acordo com a oscilação de mercado, o valor da pauta fiscal torna-se um empecilho quanto à sua aplicabilidade, pois não avalia a complexidade de tipos e qualidade dos grãos, e acaba de certa forma, prejudicando a comercialização entre produtores e indústria quando estipulada acima de preço de mercado.

Para exemplificar citamos mais uma vez o café em 2004, onde a saca de 60 kg foi comercializada no período de março a agosto pelo preço médio de R\$ 210,87; enquanto a pauta fiscal estabeleceu um preço médio de R\$ 227,05. Este fato acarretou uma diferença de R\$ 16,18 por saca, onde o aumento na base de cálculo do ICMS, fez com que o produtor recolhesse R\$ 1,94 a mais do tributo por saca comercializada. Este evento acaba desestimulando o produtor, que mais uma vez é prejudicado pela legislação, instigando-o a comercializar seus produtos na informalidade.

## **5 – Conclusões**

O setor agroindustrial brasileiro, além da sua grande importância para o desenvolvimento econômico e social, sempre teve expressiva participação na arrecadação tributária nacional.

As múltiplas relações entre indústria de insumos, agropecuária, agroindústria e mercado induzem fatos geradores para incidência de impostos, contribuições e encargos sociais, muitas vezes de natureza cumulativa, afetando o produtor na aquisição dos insumos e bens de capital ou, muitas vezes, pela transferência para trás, por meio da redução do preço por parte do cliente.

Observou-se o empenho do Estado na formulação das políticas tributárias para o setor, com efeito na redução dos custos de produção e comercialização, via isenção, diferimento ou redução de base de cálculo nos insumos agrícolas. Entretanto, praticamente é nula a possibilidade de deduzir os tributos pagos na compra de insumos e bens de capital não incorporados ao processo produtivo.

As exigências legais e os aspectos burocráticos fazem com que o produtor rural necessite de uma organização contábil para o registro dos créditos gerados na compra dos insumos e bens de capital e uso dos serviços, o que é pouco usual no setor. Essa falta de organização contábil faz com que o ICMS perca a sua principal característica de tributo sobre o valor adicionado, passando a incidir sobre o faturamento e a compor o custo de produção, gerando, assim, o efeito da cumulatividade dos impostos, aumentando, significativamente, a carga tributária em relação à sua alíquota nominal.

Além do mais, os aspectos burocráticos que dificultam a recuperação total dos créditos gerados no processo produtivo e de comercialização, a diversidade das alíquotas, do fato gerador e dos tributos incidentes sobre a produção cafeeira e a complexidade da legislação em vigor acabam por afetar a eficiência dos inúmeros agentes econômicos que fazem parte dessa cadeia.

Mesmo sendo o produtor rural beneficiado pelo diferimento, base de cálculo reduzida e isenções, a incidência de impostos é representativa ao longo da cadeia. Pois a dificuldade em se recuperar dos créditos durante o processo produtivo e de comercialização cria um aumento do custo do produto final, afetando as margens de lucro da atividade, sendo um processo negativo para as finanças do setor.

## 6. Referências Bibliográficas

ABRANTES, L. A. **Tributos Indiretos Incidentes nos Segmentos Primário e de Processamento na Cadeia Agroindustrial do Café em Minas Gerais.** 2006. 180 p. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, 2006.

AMARAL, G.L. **O Sistema tributário mais caro e complexo do mundo.** Revista Brasileira de Contabilidade Setembro/Outubro 2004 n° 149.

ANUÁRIO estatístico do Café. Rio de Janeiro: Coffeebusiness, 2004/2005.

BRAGA, M. J. **Reforma fiscal e desenvolvimento das cadeias agroindustriais brasileiras.** 199. 155 p. Tese (Doutorado em Economia Rural) – Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, MG, 1999.

BRASIL, **Constituição Federal**, 05 out. 1998. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, 05 out. 1998

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24**, 07 jan. 1975. Dispõe sobre os convênios de isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília, 09 jan. 1975.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87**, 13 set. 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e da comunicação, e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil,** Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 102**, 11 jul. 2000. Altera dispositivos da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e da comunicação, e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil,** Brasília, 12 jul. 2000.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 114**, 16 set. 2002. Altera dispositivos da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil,** Brasília, 17 de dez. 2002.

BRASIL. **Convênio ICM 66/88**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 16 dez. 1988.

BRASIL. **Convênio ICMS 36/92**. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 08 abr. 1992.

BRUGNARO, R., BEL FILHO, E. D., BACHA, C. J. C. **Avaliação da arrecadação e da sonegação de impostos na agropecuária brasileira**. 2003.

FABRETTI, C. L. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FABRETTI, C. L. **Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FERREIRA, L., PAULINO, P. A. **ICMS de A a Z: principais operações fiscais**. São Paulo: Cenofisco, 2004.

G & S Assessoria e Análise Econômica. **Incidência tributária na agricultura e nos produtos alimentares: impactos da desoneração sobre preços ao consumidor e na sua renda**. disponível em <http://www.cna.org.br/Tributa%E7%E3o/SUMARIO%20EXECUTIVO.doc> acessado em: 04 jul. 2006.

GIAMBIAGI, F., ALÉM, A. C. **Finanças Públicas**. 2º ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GROSSI, J. C. Administrar o agronegócio do café é o maior desafio. **Preços Agrícolas**, v.12, n.142, p.8, 1998.

MARTIN, N.B.; VEGRO, C.L.R.; MORICOCHI, L. Custos e rentabilidade de diferentes sistemas de produção de café. **Informações Econômicas**, v.25, nº8, ago.1995.

MINAS GERAIS. **Decreto n.º 43.080**, de 13 de dez. 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Belo Horizonte, 14 de dez. 2002.

OLIVEIRA, L. **Cadeia de Criação de valor em Empresas Torrefadoras de Café**. 2004. 116 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, 2004.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

PETTI, R. H. V. **ICM E ICMS nas Cadeias Agroindustriais: Um estudo da Legislação Paulista**. Revista Agricultura em São Paulo, São Paulo: 44(1): 51-73, 1997.

REZENDE, F. A. **Finanças públicas**. 2ªed. São Paulo: Atlas, 2001. 382 p.

RIBEIRO, A. R. Panorama setorial: o complexo agroindustrial cafeeiro no Brasil. **Revista das Faculdades de Tecnologia e de Ciências Econômicas Contábeis e de Administração de Empresas Padre Anchieta**, n.11, p.23-34, 2005.

RIANI, F.; ALBUQUERQUE, C. M. P. **A Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir): Balanço de Perdas e Ganhos e Proposta de Mudança – O Caso de Minas Gerais**. In. IX Seminário sobre a Economia Mineira. 2000.

SCHMIDT, H. W. **ICMS: o crédito nas aquisições de materiais para Uso e Consumo**. Revista Brasileira de Contabilidade Setembro/Outubro 2004 n° 149.

SILVEIRA, J. M. **Agroindústria**. Disponível em: <<http://www.mre.gov.br/cdbrasil/itamaraty/web/port/economia/agroind/apresent/apresent.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2006.

TOMICH, F. A.; MAGALHÃES, L. C. G.; GUEDES, E. M. **Texto para Discussão nº. 467 - Desoneração do ICMS na Cesta Básica**. IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 1997.

TORRES, D.; CAVALCANTI, C. E. G.; AMORIN, L. A. M.; LONGO, M. **Revelando o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: SINAFRESP, 2003.