

AVALIAÇÃO DA SONEGAÇÃO DE IMPOSTOS NA AGROPECUÁRIA BRASILEIRA

Ricardo Brugnaro¹
Egmar Del Bel Filho¹
Carlos José Caetano Bacha²

RESUMO: Este trabalho analisa a questão tributária na agropecuária e a sonegação de tributos. Para tanto, nove produtos são analisados, extendendo suas análises às suas cadeias produtivas. A metodologia utilizada nesse trabalho é a análise tabular e gráfica de dados primários e secundários. O período de maior relevância no estudo é de 1989 a 2002. Observa-se que o atual sistema tributário brasileiro apresenta regressividade, tributação em cascata e facilita a sonegação. Conclui-se que o destino da produção da cadeia agroindustrial é um dos fatores determinantes da intensidade de sonegação de impostos, em especial do ICMS.

Palavras-chaves: impostos, agropecuária, sonegação, Brasil.

THE EVALUATION OF TAXATION AND FISCAL EVASION IN BRAZILIAN AGRICULTURE

ABSTRACT: This paper analyzes taxation and fiscal evasion in the Brazilian agriculture. To reach that target, nine agricultural products encompassing their agroindustrial chains are analyzed. Primary and secondary data sets are considered into a graph and table analysis. The 1989-2002 time period is more thoroughly examined. It is proved that the Brazilian taxation system is regressive, shows bi-taxation and facilitates fiscal evasion. The paper posits the destination of products as the main determinant of fiscal evasion, especially of local business tax, the so-called ICMS.

Key-words: tax, agriculture, fiscal evasion, Brazil.

JEL Classification: Q1.

¹Bacharel em Ciências Econômicas pela ESALQ/USP.

²Professor Associado da ESALQ/USP.

1 - INTRODUÇÃO

Uma vez que a participação da agropecuária na economia brasileira é de suma importância como geradora de empregos, divisas (apresenta superávit na balança comercial) e como grande mercado consumidor para certos produtos, seria imprescindível a participação da mesma quanto à contribuição para o funcionamento do governo. Essa contribuição diz respeito, por exemplo, ao custeio/financiamento da máquina estatal através de impostos, taxas e contribuições advindas da atividade agropecuária.

Entretanto, o que se pode notar é que a realidade é outra. O setor agropecuário é caracterizado por sua elevada sonegação fiscal. Sonegação que ocorre em consequência da atual complexidade do sistema tributário brasileiro, que causa distorções nos diferentes setores produtivos, além da incapacidade/dificuldade de fiscalização por parte do estado, devido ao grande custo que essa fiscalização acarretaria, inviabilizando a execução da mesma.

Para se ter uma idéia da participação pífia da agropecuária na arrecadação de impostos, segundo Petti (2000), o agronegócio (conjunto de atividades vinculadas com a agropecuária) contribuiu com 23% da receita total do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é a maior fonte de recursos financeiros, arrecadado em São Paulo no ano de 1999. Entretanto, este valor apresenta elevada cifra devido aos processos de industrialização e comercialização da produção agropecuária. Quando são contabilizadas as lavouras, a pecuária e demais atividades agropecuárias, esse valor não ultrapassa a insignificante cifra de 0,1% da receita total do ICMS³. É claro que a diferença exorbitante existente entre os números mostrados não é consequência apenas da sonegação fiscal, mas também da agregação de valor que ocorre nos processos sucessores ao agropecuário e do diferimento do pagamento do ICMS. Na agroindústria e na comercialização são adicionados valo-

res aos produtos agropecuários, gerando-se uma base tributária maior. Além disso, é comum para alguns produtos (caso da cana-de-açúcar e da laranja, por exemplo) a transferência do pagamento do ICMS do produtor ao comprador (o diferimento). Ou seja, é a agroindústria ou o agente comprador do produto agropecuário quem paga o ICMS.

Fica evidente, portanto, a importância da realização de um estudo sobre a carga tributária e seu respectivo sistema tributário sobre a agropecuária. Esse trabalho, entretanto, não abordará de forma tão ampla e abrangente essa questão, dando enfoque à sonegação, relatando suas formas.

Como a sistemática de cobrança de alguns impostos, como o ICMS, implica, em alguns casos, seu diferimento para a agroindústria ou a bitributação, faz-se necessário considerar, também, a tributação de algumas cadeias produtivas.

2 - OBJETIVO

O presente estudo tem como objetivo analisar a incidência tributária na agropecuária e a sonegação desses impostos. Atenção especial é dada às seguintes atividades: bovinocultura de corte, cana-de-açúcar, citricultura, café, algodão, soja e outros grãos (arroz, feijão e milho).

Devido ao fato de alguns desses produtos terem sistemática de ICMS diferido, caso da citricultura e da cana-de-açúcar, os seus produtos industriais gerados (suco de laranja, açúcar e álcool) são também analisados no referente à cobrança de ICMS.

3 - REVISÃO DE LITERATURA

A literatura sobre tributação na agropecuária é bastante escassa, restringindo-se à análise dos seguintes temas: evolução dos tipos de impostos incidentes sobre essa atividade, mudanças nas alíquotas e sistemática de cobrança, a questão da bi-tributação e a sonegação.

Analisando a evolução dos tipos de impostos

³O valor apresentado por Petti (2000) é menor do que o que aparece na tabela 2 deste artigo. Não obstante, o ICMS arrecadado na agropecuária paulista é inexpressivo em relação ao total de ICMS arrecadado pelo Estado de São Paulo.

cobrados na agropecuária, destaca-se o trabalho de Petti (1993), no qual foi analisada a evolução do ICM/ICMS. Consta-se que, em 1965, criou-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignação (IVC). O ICM foi mais tarde substituído pelo atual ICMS (foi incorporado na base de cálculo do ICM os Impostos sobre Serviços de Transportes e Comunicações Intermunicipais e Interestaduais), quando da nova Constituição Federal (BRASIL, 1988). Petti (1993) afirma que o ICM deveria ter alíquota uniforme, de modo a não distorcer os preços, e que o mesmo deveria resolver *“a problemática relativa às distorções causadas pelas diferentes alíquotas estabelecidas pelos estados e pela incidência em cascata”*. Porém, nota-se que a uniformidade de alíquotas (para todos os produtos e Estados) não existe, devido à autorização concedida pelo CONFAZ, em 1992, permitindo a redução de alíquota do ICMS para produtos de primeira necessidade, ficando para cada Estado definir os produtos que compõe as respectivas cestas. A diferenciação de alíquotas entre produtos caracterizados como essenciais e de luxo gerou distorções de preços entre os mesmos.

Avaliando mudanças nas alíquotas e sistemáticas de cobrança do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) destacam-se Millan e Maman (1997) e Petti e Dulley (2000). Esses últimos afirmam que com a nova legislação, a partir de 1997, o produtor passou a realizar a própria declaração do ITR, como é feito com o Imposto de Renda, e esse mecanismo de declaração, feito pelo produtor, aumenta a eficiência da arrecadação do ITR, pois o produtor declara o quanto deve pagar e o paga. Antes, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) determinava o quanto o produtor deveria pagar e havia casos de não concordância por parte dos produtores. Essas situações faziam com que produtores retardassem o pagamento do ITR. Na nova sistemática do ITR, no entanto, ocorre o risco de sonegação, visto que a fiscalização quase inexistente. As alíquotas de ITR passaram de valores ínfimos para alíquotas de até 20% do valor do imóvel rural, dependendo de seu tamanho e grau de utilização (MIL-

LAN e MAMAN, 1997). O trabalho de Petti e Dulley (2000) também orientam os produtores sobre como proceder ao preenchimento da declaração do ITR.

Braga (1999), Simões (1993), Rodrigues (1993) e Tomich; Magalhães; Guedes (1998) estudaram a tributação do ICMS na agropecuária. Segundo Braga (1999), a incidência tributária potencial no setor agrícola brasileiro é a mais elevada dentre os países do Mercosul e União Européia. Enquanto as alíquotas modais da União Européia são de 1 a 6%; da Argentina, 11%; as brasileiras podem chegar a 20%. Braga (1999) comenta que a alta carga tributária existente entre as cadeias agroindustriais contribui para a existência de enorme mercado informal. Isso se transforma em importante obstáculo à modernização das atividades produtivas, comerciais, e financeiras, representando um empecilho à competitividade. A tolerância para com mercados informais (sonegação e clandestinidade) perpetua o ciclo vicioso da falta de competitividade e de subdesenvolvimento em alguns segmentos da agropecuária.

Simões (1993) e Rodrigues (1993) argumentaram que o Brasil tem adotado políticas tarifárias desfavoráveis à agropecuária, com incidência de cerca de 30% dos impostos totais no valor da produção agrícola. Estudos da Ocesp/Denacoop (1990)⁴, citados por Simões (1993), indicaram que nos custos finais de aquisição de um produto ou insumo agrícola estão embutidos 57 tipos diferentes de tributos, impostos e taxas que, freqüentemente, incidem não-somente em operações correntes, mas em operações de compra e venda anteriores (incidência em cascata).

Tomich; Magalhães; Guedes (1998) demonstraram que, ao considerar-se uma cadeia agroalimentar com três etapas, para uma alíquota nominal de ICMS de 12%, o impacto nominal no produto final é um imposto efetivo⁵ de 21%. No caso de ca-

⁴OCESP/DENACOOP. Programa de reformas estruturais e plano nacional de crescimento com equidade na agricultura. São Paulo, 1990.

⁵Esse aumento do imposto efetivo ocorre porque há perdas, de créditos fiscais, no processo de comercialização. No processo de diferimento fiscal, os produtos acabam não aproveitando a totalidade dos créditos de ICMS.

deias mais complexas, com maior número de segmentos, obtém-se valores que correspondem até 30% do valor final do produto. Os mais prejudicados por essa situação são os consumidores de baixa renda. Caso houvesse isenção total do ICMS em toda a cadeia, o aumento da renda da população poderia atingir 17,7%, em média, o que teria grande impacto nas condições nutricionais das camadas mais pobres da população.

G&S Assessoria & Análise Econômica (s/d) ressalta que o ICMS é o tributo com maior peso no valor dos produtos alimentares. No entanto, apesar do ICMS ter sido criado como um imposto sobre valor adicionado, ele acaba sendo cumulativo, tornando a alíquota efetiva maior que a alíquota nominal. Isso ocorre devido à multiplicidade de alíquotas diferenciadas entre os estados, além das isenções e diferimentos concedidos a diferentes etapas dos processos produtivos.

Segundo Braga (1999), as agroindústrias exportadoras, por serem tomadoras de preços internacionais, não conseguem repassar os impostos para frente. Então, quem acaba arcando com o ônus da carga tributária é o produtor rural, que tem sua renda rural reduzida. As agroindústrias alimentares de mercado interno, por terem poder de mercado, tentam repassar o ônus dos impostos para frente. Com isto, são os consumidores que pagam a conta, reduzindo seu poder aquisitivo.

Há escassez de literatura sobre os esquemas e as dimensões da sonegação de impostos na agropecuária. O único trabalho sobre o tema é o de Rezende (1991), o qual traz informações para carne bovina e feijão no que se refere ao início da década de 1990. Essa carência de trabalhos sobre as formas e as dimensões da sonegação de impostos na agropecuária motivou a realização do presente trabalho.

4 - METODOLOGIA

A metodologia utilizada nesse trabalho é a análise tabular e gráfica de dados primários e secundários.

Os dados primários referem-se a entrevistas realizadas com pessoas vinculadas diretamente com a comercialização de produtos dentro de cada cadeia agroindustrial analisada. As entrevistas foram feitas nos meses de fevereiro a abril de 2003 e foram entrevistados pesquisadores, produtores e dirigentes de associações. Não se entrevistaram fiscais.

A escolha de uma amostra intencional se deve às dificuldades em se aplicar questionários a agentes econômicos, principalmente produtores, a respeito de sonegação fiscal. A princípio, planejou-se selecionar cinco informantes para cada produto analisado, dando ênfase às principais regiões produtoras⁶. Entretanto, não foi possível atingir essa meta, sendo que para o algodão foi entrevistado um informante; para a soja e milho contactaram-se dois informantes para cada um desses produtos; no setor sucro-alcooleiro foram entrevistados três informantes; e na bovinocultura de corte foram entrevistados quatro informantes. Por outro lado, conseguiu-se um número maior de informantes para a laranja e o café (seis informantes cada) do que a meta prevista inicialmente. É importante ressaltar que as entrevistas se limitaram à sonegação de ICMS e se concentram nas práticas adotadas no Sudeste e Centro-Oeste do Brasil.

Os dados secundários referem-se, principalmente, a montantes arrecadados de impostos e foram coletados junto a órgãos federais e estaduais. Além desses dados, informações foram obtidas junto ao Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (SINDICOM), G&S Assessoria e Análise Econômica, Sociedade Brasileira de Cartografia, INCRA, Ocesp/Denacoop, e autores que estudaram a questão da tributação na agropecuária, sendo estes: Braga (1999), Petti (1993, 2000), Petti e Dulley (2000), Millan e Maman (1997), Simões (1993), Rezende (1991), Saes (1998), Spers e Nassar (1998), Rodrigues (1993), Pernambuco e Carvalho (2002) e Tomich; Magalhães; Guedes (1998).

⁶A falta de recursos financeiros para financiar a pesquisa limitou o máximo de informantes a serem entrevistados.

5 - IMPOSTOS E SONEGAÇÃO NA AGROPECUÁRIA

Na agropecuária brasileira são cobrados, principalmente, os seguintes tributos: ITR, Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) ou Imposto de Renda por Pessoa Jurídica (IRPJ), ICMS e Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL). Nos sub-itens a seguir analisa-se a sistemática de cobrança desses impostos, o montante arrecadado e as práticas de sonegação. Nem todos esses itens puderam ser tratados com a mesma profundidade devido à inexistência de certos dados.

5.1- Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)

O Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, ITR, é um imposto que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município, em 1º de Janeiro de cada ano.

O ITR, cuja legislação foi modificada pela lei 9.393/96, em vigência a partir de 1997, tem como objetivos: estimular o uso mais sustentável da propriedade agrícola (do ponto de vista ambiental) e principalmente desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, já que o ITR apresenta alíquotas diferenciadas de acordo com grau de utilização do imóvel. Esse último objetivo reflete a situação tensa verificada no meio rural nessa época, com inúmeras invasões de terra promovidas pelo Movimento dos Sem Terra (MST).

O ITR passou por uma reformulação a partir de 1997. Seu cálculo é feito com base no Valor da Terra Nua (VTN). VTN é o valor do imóvel, excluídos os valores das:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas; e
- d) florestas plantadas.

Assim,

$$ITR = (VTN/ha) \times \text{Alíquota} \times \text{Área sujeita à Tributação}$$

As alíquotas do ITR variam segundo o grau de utilização da terra e a dimensão da área total do imóvel rural (Tabela 1). As alíquotas são maiores à medida que a dimensão do imóvel rural aumenta e o seu grau de utilização diminui. Por exemplo, imóveis rurais que tenham até 50ha e que utilizam mais de 80% da área aproveitável da propriedade pagam 0,03% de alíquota do ITR. De outro lado, imóveis rurais com área total acima de 5.000ha e que utilizam no máximo 30% de sua área aproveitável, pagam 20% de alíquota do ITR. Essa progressividade do ITR é feita de modo a incentivar o uso da terra e desestimular a sua posse para especulação.

A área sujeita à tributação (área aproveitável) é a área total do imóvel rural, retirando-se as áreas de preservação permanente e reservas legais.

Pela nova sistemática da Lei 9.393/96, cabe ao proprietário rural declarar o quanto ele deve pagar de ITR. Assim, o ITR segue a mesma sistemática do Imposto de Renda. Portanto, é possível que o proprietário rural manipule informações sobre a utilização da terra e o Valor da Terra Nua de modo a pagar menos ITR.

A fiscalização da veracidade da declaração dos dados do ITR cabe ao INCRA. No entanto, esse órgão não tem grandes motivações para proceder a essa verificação, pois os recursos arrecadados pelo ITR devem ser divididos entre estados e municípios, não entrando como receita para o INCRA.

A figura 1 mostra a evolução do total arrecadado, anualmente, com o ITR de 1989 a 1998 em valores de julho de 2002. Observa-se que nos anos de 1996 a 1998 houve expressivos aumentos dos valores arrecadados, os quais podem ser atribuídos aos impactos da Lei n.9.393 de 19 de dezembro de 1996.

Apesar da melhoria no montante arrecadado, o ITR como participação na receita total do Governo Federal é bastante reduzido, como mostra a figura 2. O ITR não chega, em seus picos de arrecadação, a representar 0,5% da receita total de Impostos do governo Federal.

Se comparado com o Uruguai e o Chile, a pequena participação do ITR na carga tributária brasileira é ainda mais evidente. O Uruguai arrecadou com imposto, que tem como fato gerador a proprie-

Tabela 1 - Alíquotas de ITR

| Área total do imóvel (ha) | Grau de Utilização (GU) (em %) | | | | |
|------------------------------|-----------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|--------|
| | Maior que 80 | Maior que 65 até 80 | Maior que 50 até 65 | Maior que 30 até 50 | Até 30 |
| Até 50 | 0,03 | 0,20 | 0,40 | 0,70 | 1,00 |
| Maior que 50 até 200 | 0,07 | 0,40 | 0,80 | 1,40 | 2,00 |
| Maior que 200 até 500 | 0,10 | 0,60 | 1,30 | 2,30 | 3,30 |
| Maior que 500 até 1.000 | 0,15 | 0,85 | 1,90 | 3,30 | 4,70 |
| Maior que 1.000 até 5.000 | 0,30 | 1,60 | 3,40 | 6,00 | 8,60 |
| Acima de 5.000 | 0,45 | 3,00 | 6,40 | 12,00 | 20,00 |

Fonte: Instituto de Economia Agrícola.

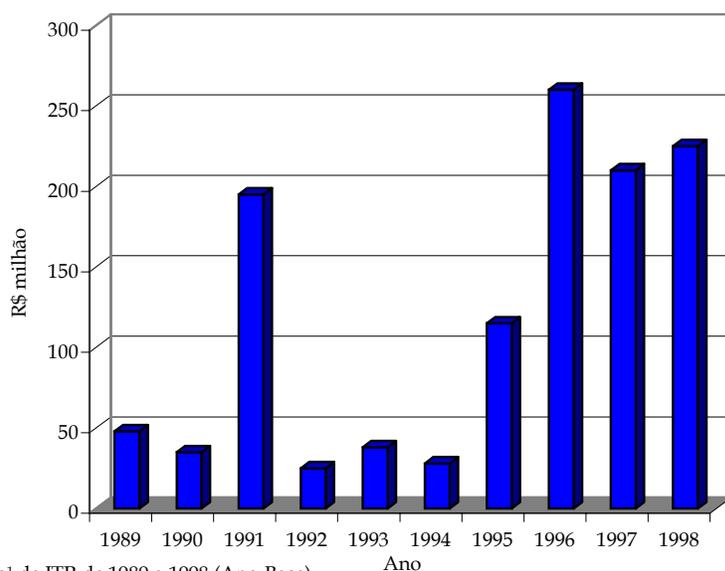


Figura 1 - Arrecadação¹ de ITR de 1989 a 1998 (Ano-Base).

¹Em R\$ milhão de julho de 2002.

Fonte: Receita Federal (2003).

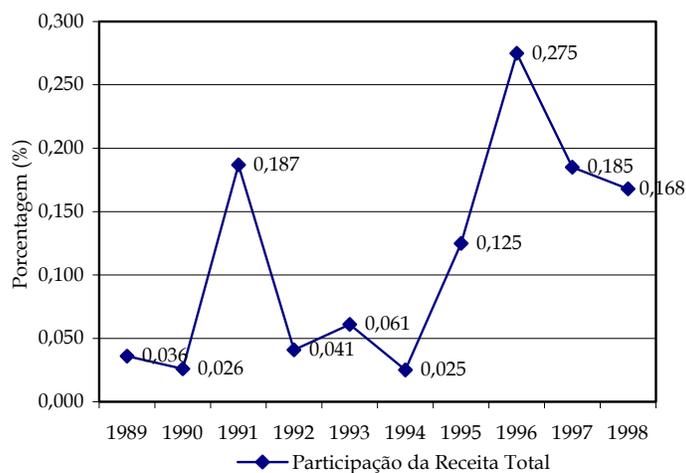


Figura 2 - Participação do ITR na Receita Total do Governo Federal, 1989-1998.

Fonte: Receita Federal (2003).

dade da terra, cerca de 6% da arrecadação total do país em 1995 (G&S ASSESSORIA e ANÁLISE ECONÔMICA, 2002), enquanto que o Chile apresentou uma arrecadação de 4,5% no ano de 1989 com esse tipo de imposto.

O ITR pode ser considerado um imposto cujos objetivos, além da própria arrecadação, são nobres, pois serviria para estimular o uso mais intensivo da propriedade, já que sua alíquota é diferenciada de acordo com o grau de utilização da terra (Tabela 1).

Entretanto, este imposto não cumpre, de forma satisfatória, nem a função de arrecadação nem a de incentivo ao uso da terra. Essa ineficiência vem ocorrendo há décadas devido, principalmente, a dois fatores: o alto custo de fiscalização decorrente da necessidade de checagem das informações, e da forte pressão política que sofre o Estado por parte dos proprietários de terra.

Em relação às técnicas que seriam necessárias, as mesmas já avançaram muito, e, atualmente, não implicariam custos elevados, como eram no passado. De acordo com a Sociedade Brasileira de Cartografia, o Brasil deixa de arrecadar R\$2 bilhões por ano em impostos na área rural. Há muita divergência quanto às declarações dos proprietários de terras e de órgãos governamentais quanto ao uso da terra (fator que define a alíquota a ser cobrada). Cerca de 87% dos proprietários de terra declaram alcançar grau de utilização maior que 80% de suas terras, enquanto que o INCRA indica que o grau de utilização média da terra no Brasil⁷ é da ordem de 59%. Estes dados mostram a grande evasão (sonegação) existente no caso do ITR. Além disso, há também uma certa subestimação do preço da terra, por parte dos proprietários, o que leva a uma menor base tributária. Isso é uma outra forma de evasão fiscal.

O que se nota, portanto, é que o fator decisivo para a contínua ineficiência da arrecadação do ITR é a pressão política dos proprietários de terra e a falta de vontade e/ou interesse (já que muitos deles são proprietários) dos parlamentares para alterar tal situação. Deve-se ressaltar que a chamada “bancada

ruralista” detém parcela expressiva do Congresso Nacional e mudanças no ITR conflitam com os interesses pessoais desse grupo de congressistas.

5.2 - Imposto de Renda

O Imposto de Renda incide diretamente sobre a agropecuária na forma de IRPJ, quando a propriedade rural se constitui como uma firma, ou na forma de IRPF, quando o imposto é recolhido em nome do produtor.

A pessoa jurídica que explorar atividade rural e obtiver resultado líquido positivo pagará o Imposto de Renda à alíquota de 15%, mais adicional de 10% (chegando a até 27,5% nos anos de 2001 e 2002 em função da alteração na legislação) sobre a parcela do lucro que exceder, anualmente, o limite de R\$240.000,00 (para os anos de 2001 e 2002 esse valor permaneceu constante), apurados de acordo com os critérios contábeis (RECEITA FEDERAL, 2003).

As pessoas físicas com receita bruta anual inferior a R\$56.000,00 ficam dispensadas da apresentação de qualquer espécie de declaração de Imposto de Renda. As pessoas físicas com receita bruta anual entre R\$56.000,00 e R\$63.480,00 ficam dispensadas da declaração completa, apresentando a declaração simplificada e o demonstrativo de atividade rural, sem a escrituração de livro-caixa (fica facultada a apresentação de provas documentais). Para produtores rurais (pessoa física) com receita bruta anual superior a R\$63.480,00 torna-se obrigatório a declaração completa do Imposto de Renda (RECEITA FEDERAL, 2003)

As pessoas físicas que optarem pela tributação simplificada terão o seu resultado (lucro) apurado com base no faturamento. Tem-se que 20% da receita é considerada como lucro e, a partir disso, calcula-se o imposto devido, de acordo com a alíquota vigente. Para os anos de 2001 e 2002, a alíquota máxima foi de 27,5%. Porém, a mesma se reduzirá a 25%, caso não seja aprovado novamente pelo Congresso Nacional o adendo de 2,5 pontos percentuais.

Apurado o lucro da atividade rural pela de-

⁷Não há dados publicados por estados.

claração de pessoa física, tanto pelo critério de declaração completa ou simplificada, calcula-se o imposto devido, de acordo com as alíquotas de cada categoria (faixa de lucro), especificada pela Receita Federal. Calculado o imposto, isenta-se R\$8.000,00 referente ao benefício fiscal concedido aos produtores rurais (RECEITA FEDERAL, 2003).

Não existem dados disponíveis sobre quantos são os contribuintes do Imposto de Renda com atividade agropecuária e quanto eles representam no total arrecadado com Imposto de Renda. Conforme comunicação verbal de funcionários da Receita Federal⁸, esta informação não está disponível dentro da Receita Federal e não se sabe se a mesma é coletada. Isso porque a obtenção dessa informação envolve custos de processamento de dados que podem ultrapassar as receitas a serem obtidas com uma eventual fiscalização.

É possível ao Governo Federal cruzar os dados das declarações de ITR e IR e avaliar possíveis sonegações. No entanto, esse processamento de dados gera custo expressivo e pouca receita adicional, pois o ITR não fica no caixa do Governo Federal.

5.3 - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto que cada um dos Estados e o Distrito Federal podem instituir, como determina a Constituição Federal de 1988.

Para atuar em um ramo de atividade alcançado pelo imposto, a pessoa, física ou jurídica, deve se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS. Também deve pagar o imposto a pessoa não inscrita nesse cadastro quando ela importa mercadorias de outro país, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial. Esse imposto pode ser seletivo. Na maior parte dos casos, o ICMS é embutido no preço; cor-

responde ao percentual de 18%. Entretanto, para certos alimentos básicos, como arroz e feijão, o ICMS cobrado é de 7%. Já no caso de produtos considerados supérfluos e/ou que são prejudiciais à saúde, como, por exemplo, cigarros, cosméticos e perfumes, cobra-se o percentual de 25%.

Em princípio, o ICMS adota o princípio da tributação sobre o valor adicionado. Assim, o ICMS pago na compra de insumos pode ser descontado do ICMS devido na venda de produtos.

Embora o ICMS utilize o princípio do valor adicionado, cuja vantagem seria a não cumulatividade do imposto, na agropecuária isso é de difícil aplicação, pois a maioria dos produtores são de pessoas físicas, que não mantêm qualquer sistema de controle contábil. Assim, apenas uma pequena fração de produtores constituídos como pessoas jurídicas podem beneficiar-se do atual sistema de tributação de valor adicionado (PERNAMBUCO e CARVALHO, 2002). Isso faz com que o ICMS seja cumulativo. Outro caso de cobrança em cascata do ICMS é quando o produtor acumula créditos de ICMS, mas na venda de seus produtos, o pagamento de ICMS é diferido. Nesse caso, o produtor rural fica sem poder descontar o ICMS na compra de insumos.

O ICMS é um imposto sobre o valor agregado, porém, sua aplicação pode ser distorcida pela ocorrência de isenções e diferenciações de alíquotas. Para o funcionamento sem distorções de um tributo do tipo Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), como é a intenção do ICMS, são essenciais a universalidade e a uniformidade de alíquotas. Tal não é o caso da experiência brasileira, principalmente com o ICMS. Isso é ainda mais claro quando se considera a incidência desse imposto nos produtos alimentares.

O ICMS é, de longe, o tributo indireto com maior representatividade na Carga Fiscal Bruta (CFB), respondendo sozinho por parcela superior a 25% do total arrecadado no país. Registre-se que os tributos diretos mais importantes em termos de arrecadação, o Imposto de Renda e a Contribuição para o INSS, atingiram no ano 2000, respectivamente, 14,94% e 19,75% da CFB (G&S ASSESSORIA e ANÁLISE ECONÔMICA, 2002).

⁸Obtida em fevereiro de 2003.

Apesar do ICMS ser o principal gerador de tributos, a agropecuária não se destaca como geradora desse imposto. A tabela 2 apresenta as contribuições da agropecuária para o total de ICMS arrecadado por alguns estados (não se incluem os valores diferidos e pagos por outros agentes). Observa-se que em São Paulo, em 2002, a agropecuária representou 0,24% do ICMS arrecadado. Em Minas Gerais, essa percentagem foi de 0,18% e em Santa Catarina de 0,23%. A importância da agropecuária como fonte geradora de ICMS aumenta em estados onde a agropecuária está crescendo mais, como os Estados do Centro-Oeste. No Mato Grosso, em 2002, o ICMS recolhido na agropecuária representou 4,9% do total arrecadado de ICMS.

Tabela 2 - Participação Percentual da Agropecuária no ICMS Arrecadado em alguns Estados Brasileiros, 1995 a 2002

| Ano | São Paulo | Minas Gerais | Mato Grosso | M. Grosso do Sul | Santa Catarina |
|------|-----------|--------------|-------------|------------------|-------------------|
| 1995 | 0,46 | - | - | 10,14 | - |
| 1996 | 0,35 | - | - | 7,74 | - |
| 1997 | 0,27 | 0,14 | - | 6,71 | - |
| 1998 | 0,23 | 0,14 | - | 4,80 | - |
| 1999 | 0,23 | 0,16 | - | 4,02 | - |
| 2000 | 0,24 | 0,21 | - | 1,88 | - |
| 2001 | 0,24 | 0,18 | 4,77 | - | 0,18 ¹ |
| 2002 | 0,24 | 0,18 | 4,89 | - | 0,23 ² |

¹Valor referente a dez./2001.

²Valor referente a dez./2002.

Fonte: SÃO PAULO: Secretaria da Fazenda. Disponível em: <www.sefaz.sp.gov.br>; MINAS GERAIS: Secretaria da Fazenda. Disponível em: <www.sef.mg.gov.br>; MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda. Disponível em: <www.sefaz.mt.gov.br>; MATO GROSSO DO SUL. Secretaria da Fazenda. Disponível em: <www.sefaz.ms.gov.br>; SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. Disponível em: <www.sef.sc.gov.br>.

Pode-se concluir que, de modo geral, a arrecadação de ICMS na agropecuária é reduzida em relação ao que se arrecada em outros setores. Porém, no setor agroindustrial, essa participação cresce consideravelmente. Dessa forma, esse imposto acaba encarecendo os alimentos. Como a participação dos gastos com alimentação nas famílias mais pobres é ainda, em média, superior a 50% do rendimento familiar *per capita*, segundo os dados da Pesquisa de

Orçamentos Familiares (POF) de 1995/96, as políticas públicas redutoras dos preços dos alimentos apresentam grande potencial de melhoria do bem-estar das populações mais pobres através da desoneração da carga tributária de bens e serviços de maior peso no orçamento da população mais pobre, particularmente a desoneração dos impostos indiretos - principalmente o ICMS, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - dos produtos alimentares. Em relação aos tributos indiretos incidentes sobre os produtos alimentares, constata-se que estes perfazem uma lista considerável. Entre os principais impostos e contribuições listam-se: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que atualmente incide apenas sobre o açúcar; o ICMS, que incide sobre vasta lista de produtos alimentares, a COFINS, o PIS e a Contribuição sobre Movimentações Financeiras (CPMF).

A G&S Assessoria e Análise Econômica (2002) estimou que a carga de ICMS sobre os insumos agrícolas (em valores de 1996) deveria chegar a R\$853 milhões. Em 1998, a carga de ICMS estimada teria atingido R\$899 milhões em valores correntes.

A despeito da possibilidade de recuperação dos créditos fiscais oriundos da aquisição dos insumos, grande parte dos produtores não aproveita integralmente esses créditos, abrindo a possibilidade de incidência do ICMS em cascata no processo de formação dos preços dos produtos agrícolas. Isso ocorre porque a maioria dos produtores, como já foi dito, não possui um sistema de controle contábil, ou seja, não possui a documentação necessária para se cadastrar na Delegacia da Receita Estadual do seu domicílio tributário, órgão cujo produtor deve manifestar interesse para obter os benefícios dos créditos fiscais. Se o produtor recebesse esse crédito, sua receita líquida seria maior, podendo, neste caso, ocorrer uma redução, na mesma proporção, do preço final do seu produto. Não o recebendo, o produtor mantém o seu preço, cujo ICMS está embutido. Nota-se, portanto, que o ICMS, mesmo que diferido, incide não sobre o valor adicionado a cada etapa de produção, mas, sim, sobre o valor total de cada pro-

cesso produtivo, tornando sua incidência em cascata.

O ICMS é o imposto incidente na agropecuária brasileira que gera maior repercussão quanto à sonegação, já que afeta diretamente outros setores da economia (é altamente transferível para os elos seguintes dentro da economia). Muitos produtos da agropecuária têm seu imposto diferido para empresas beneficiadoras ou processadoras dos produtos agropecuários, como é o exemplo claro da laranja, em que as indústrias de suco são quem recolhem o ICMS; e da cana-de-açúcar, em que as usinas são quem recolhem o ICMS na venda do álcool e do açúcar.

Para Braga (1999), a desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semi-elaborados, estabelecida pela Lei Kandir, assim como sobre a aquisição de bens de capital, corrigiu, em parte, as distorções tributárias que oneravam as exportações brasileiras. Porém, para algumas cadeias agroindustriais, como a da soja, o custo da matéria-prima para a indústria processadora elevou-se em função da equiparação ao preço internacional. Como na exportação o produtor deixa de pagar impostos indiretos, o produtor acaba recebendo mais pelo seu produto. Isso leva a uma preferência do produtor a exportar mais, diminuindo a oferta no mercado interno. Conseqüentemente, o preço de venda no mercado interno se eleva.

A sonegação de ICMS, segundo entrevistas realizadas, varia de 35% a 50% na comercialização do boi vivo. Essa sonegação se faz via a venda de boi sem a correspondente nota fiscal, ou o uso da mesma nota fiscal para o transporte de diferentes boiadas. Alguns produtores declararam comercializar várias cargas com a mesma nota fiscal. Segundo Rezende (1991), a sonegação no começo da década de 1990 era da ordem de 90% no seguimento de carne bovina. Assim, percebe-se que houve uma redução significativa na sonegação fiscal e na informalidade do setor, mas que ainda continua demasiadamente informal.

Com relação à cana-de-açúcar, apesar de não se recolher ICMS como matéria-prima para as usinas processadoras, esse imposto incide na venda de

álcool e açúcar. Para especialistas do setor, a sonegação nesse elo da cadeia é em torno de 20% a 30%, sem contar que ocorrem grandes sonegações ao emitir notas fiscais de álcool anidro, produto em que não há incidência de ICMS, quando na verdade está sendo vendido álcool hidratado, cujas alíquotas são de 25% para vendas dentro do Estado de São Paulo, 12% para os Estados do Sul do país e de 7% para os Estados do Nordeste.

As estimativas sobre sonegação fiscal na comercialização de álcool são muito díspares entre si. De acordo com a Secretaria da Fazenda de São Paulo, esse Estado deixa de arrecadar R\$360 milhões por ano com a sonegação de ICMS na distribuição de álcool (PEREIRA, 2003, p. 12). De acordo com o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (SINDICOM), apenas o mercado clandestino de álcool sonega cerca de R\$1,5 bilhão de impostos anualmente, sem contar as isenções que algumas empresas conseguem através de liminares judiciais. Para citar um exemplo, uma distribuidora (de porte médio) associada ao SINDICOM, ficou isenta do pagamento de cerca de R\$35 milhões em impostos no período de apenas noventa dias, referentes a operações com álcool.

Outra fonte de sonegação do álcool é forjar vendas para os Estados do Sul ou Nordeste do Brasil, cujas alíquotas são menores, quando na verdade o destino do álcool é o próprio Estado de São Paulo. Frente a essas sonegações no setor de álcool hidratado, encontram-se as grandes distribuidoras de combustíveis, que pela sua estrutura (grandes empresas de capital aberto) não sonegam, e acabam sendo prejudicadas.

Na citricultura, segundo produtores entrevistados, a sonegação ocorre no sentido de reduzir a receita, e dessa forma reduzir o lucro e o recolhimento de Imposto de Renda (não há incidência de ICMS na laranja). Porém, cabe ressaltar que a produção destinada à industrialização não é sonegada, uma vez que as indústrias exportam (o que dificulta a sonegação) a quase totalidade de sua produção e, assim, emitem notas fiscais de entrada de laranjas, o que corresponde à nota fiscal de saída do produtor. A la-

ranja comercializada internamente, que corresponde a cerca de 15% a 20% do total produzido no país, é altamente sonegada. Os entrevistados revelaram sonegar de 60% a 80% nas vendas de laranja de mesa. Essa sonegação é praticada através da redução do valor da nota fiscal e também ao transacionar duas ou mais cargas de laranja com a mesma nota fiscal.

A sonegação no segmento do café também é elevada quando da comercialização interna. Segundo alguns produtores entrevistados, essa sonegação chega a 40% ou até 50% do total negociado. Grande parte dessa sonegação ocorre pelo fato do café torrado e moído ser transacionado internamente e ter um mercado essencialmente local ou regional, isso implica empresas de menor porte, que são menos fiscalizadas, com maior liberdade para sonegar. A atuação dessas empresas, principalmente de pequeno porte, que se valem da sonegação de impostos, distorcem a concorrência na indústria do café. Além de permitir a sobrevivência destas empresas, tal estratégia chega a ameaçar empresas de maior porte.

Por não haver cobrança de ICMS nas operações de exportação a partir de 1996, as empresas exportadoras de café solúvel têm problemas ao usar crédito desse imposto, sendo obrigadas a negociá-lo com deságio de até 30%.

A cadeia do algodão representa um exemplo de distorção fiscal provocada pela estrutura de impostos, especialmente o ICMS. Verifica-se essas distorções no comércio interestadual, em que estados brasileiros importadores de algodão compram o produto de outros países, pois o ICMS é arrecadado pelo estado de destino da importação, ao invés de comprar o algodão de outras unidades da federação, caso em que a arrecadação fica nos estados de origem (SAES; JOYO; NUNES, 1998).

Alguns especialistas do setor comentam que essas distorções fiscais abrem espaço para os serviços dos corretores do produto. O Estado do Mato Grosso⁹ devolve aos produtores 9% dos 12% referentes ao ICMS (ou seja, cobra alíquota efetiva de 3%). No entanto, o Estado de Minas Gerais (grande com-

prador de algodão) não aceita o crédito de ICMS quando o produto vem do Mato Grosso, porém aceita o crédito do ICMS referente ao algodão originado de São Paulo. Assim, criam-se intermediários nas transações do algodão, que geram a triangulação do algodão do ponto de vista fiscal. Por exemplo, emite-se nota fiscal de algodão saindo do Mato Grosso com destino ao Estado de São Paulo, e depois é emitida nova nota fiscal do produto saindo de São Paulo com destino a Minas. No entanto, o produto vai diretamente de Mato Grosso para Minas Gerais e passa a ter direito ao crédito de ICMS dado por Minas Gerais, supondo que o produto proveio de São Paulo. Cabe ressaltar também que ocorre significativa sonegação fiscal do algodão tanto em quantidade transacionada quanto em preço declarado na nota fiscal.

Especialistas comentam que a sonegação fiscal na comercialização da soja é bastante reduzida, pois grande parte é exportada e a fiscalização nas operações de exportação¹⁰ é intensa. Além disso, para ocorrer a entrada de divisas no país exige-se a documentação fiscal.

Na comercialização interna da soja em grãos e do óleo de soja tem-se alíquota nominal de ICMS de 12%. Para a comercialização do farelo de soja, tem-se as seguintes alíquotas de ICMS: 12% para as operações entre Estados do Sul e Sudeste, e Norte/Nordeste e Centro-Oeste; e 7% para transações das regiões Sul e Sudeste para outras regiões, além de ser diferido nas transações dentro do Estado. Se o farelo for destinado à alimentação animal, tem-se desconto de 30% nas alíquotas. A mesma regulamentação do farelo de soja é válida para a comercialização do milho. Além do ICMS, há incidência de outros impostos, como FUNRURAL e Imposto de Renda nos lucros. Para Braga (1999), a carga tributária total no preço da soja em grão, comercializada internamente, foi estimada em 21%. Nos casos do farelo de soja e óleo bruto, a carga tributária representava cerca de,

⁹O Estado do Mato Grosso é o maior produtor brasileiro de algodão, mas não o beneficia em grande parte.

¹⁰Mesmo as exportações de produtos agrícolas sendo isentas de ICMS, há fiscalização das mesmas por parte do Governo Federal (devido à questão cambial) e dos governos estaduais (devido à compensação que o Governo Federal paga aos estados decorrente das perdas causadas pela Lei Kandir.)

respectivamente, 34,5% e 32%.

Segundo especialistas, antes da Lei Kandir, que isentou as exportações de ICMS, ocorria nas operações com soja sonegação da ordem de 30% a 35%. Essa sonegação ocorria via redução do preço do produto declarado na nota fiscal.

Para outros grãos como o milho, feijão e arroz, pelo fato de seus consumos serem essencialmente interno e regionalizado, quer dizer, o consumo ocorre próximo à produção, a sonegação atinge valores elevadíssimos, estimados em torno de 35% a 40% de acordo com algumas entrevistas realizadas junto a produtores e comerciantes. No começo da década de 1990, segundo Rezende (1991), a evasão tributária na comercialização do feijão em São Paulo foi estimada em 70%. Spers e Nassar (1998) ressaltam que grande parte da sonegação fiscal na comercialização do feijão ocorre nas transações entre corretor e empacotador, o que permite a sobrevivência de agentes de intermediação (que extraem renda), sem qualquer função de logística.

5.4 - Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL)

O FUNRURAL é descontado do produtor rural quando este efetua vendas a industriais e comerciantes. O recolhimento é feito pelo comprador. A verba descontada deve estar discriminada na nota fiscal. Os negócios praticados entre produtores rurais não estão sujeitos ao recolhimento do FUNRURAL.

O FUNRURAL foi criado pela Lei Complementar n.11, de 25 de maio de 1971¹¹. Posteriormente, através da Lei n.10.256 de 09 de Outubro de 2001, novas mudanças foram feitas quanto ao sistema de contribuição social, para o segmento produtivo rural, já alteradas anteriormente pela Emenda Constitucional n.20 de 1998.

A Emenda Constitucional n.20/98 estabeleceu uma alíquota de 2,6% sobre o faturamento da em-

presa agropecuária (pessoa jurídica) para o FUNRURAL. Para o empregador rural - pessoa física e segurado especial - as alíquotas foram estabelecidas em 2,1% do faturamento para o FUNRURAL, adicionado de 0,1% do faturamento destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), totalizando 2,2% do faturamento. Em 2001, com nova regulamentação do tributo, para os produtores rurais (pessoa física), manteve-se a alíquota destinada ao FUNRURAL em 2,1% e elevou-se a alíquota destinada ao SENAR para 0,2% do faturamento, totalizando 2,3% do valor do faturamento bruto da propriedade rural (Federação da Agricultura do Estado do Paraná).

A sonegação de FUNRURAL ocorre da mesma forma do ICMS. Quando o produtor não emite a nota fiscal das mercadorias ou a emite com valor inferior ao da transação está ocorrendo sonegação do FUNRURAL. Portanto, os índices de sonegação do FUNRURAL são os mesmos do ICMS.

6 - CONCLUSÃO

O presente trabalho analisou a incidência e a sonegação fiscal nas principais atividades agropecuárias. Os impostos considerados foram o ITR, o IR, o ICMS e o FUNRURAL.

Notou-se que a reformulação da estrutura de alíquotas e a sistemática de cobrança do ITR, ocorrida em 1996, não resolveu totalmente o problema de sua sonegação. Embora a arrecadação tenha aumentado substancialmente, o tributo ainda apresenta grandes gargalos para sua fiscalização.

Percebeu-se que no caso do ICMS a sonegação varia em função da estrutura do mercado de cada produto agropecuário. Quanto mais formal é a atividade agropecuária, como, por exemplo, produtos essencialmente destinados a exportação, como é o caso da soja, menor é a sonegação, pois o setor é altamente organizado e fiscalizado. Além disso, por se tratar de produto para exportação, ele não está sujeito a incidência de ICMS, de acordo com a lei Kandir. Por outro lado, percebeu-se também que

¹¹Site www.planalto.gov.br

produtos que são transacionados de forma muito informal e apresentam mercados mais regionalizados são pouco fiscalizados e apresentam alta incidência de sonegação. Exemplos disso são a cadeia de carne bovina e a cadeia do feijão (REZENDE, 1991).

A arrecadação do FUNRURAL, por ser feita via nota fiscal, sofre os mesmos mecanismos e proporção de sonegação que o ICMS.

Segundo Braga (1999), o atual sistema tributário brasileiro tem sido desfavorável ao desenvolvimento do país, pois gera distorções em preços e em 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.

Uma solução plausível seria uma reforma fiscal cujos objetivos deveriam ser, principalmente, a equalização das alíquotas inter-estaduais, para acabar com a guerra fiscal; e, em segundo lugar, a redução dessas alíquotas nos produtos agropecuários de modo a promover uma maior formalidade das cadeias agroindustriais.

LITERATURA CITADA

- BRAGA, M. J. **Reforma fiscal e desenvolvimento das cadeias agroindustriais brasileiras**. 1999. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Viçosa, Minas Gerais.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- G & S ASSESSORIA E ANÁLISE ECONÔMICA. Disponível em: <<http://www.gsassessoria.com.br>>. Acesso em: 2002.
- _____. **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/prublicacoesCNA>>.
- MILLIAN, P. S.; MAMAN, M. A. Novidades sobre o Imposto Territorial Rural - ITR - 1997. **Preços Agrícolas**, Piracicaba, v. 11, n. 127, p. 42, maio 1997.
- PERREIRA, R. Álcool faz passeio virtual antes de chegar ao posto. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo. 22 abr. 2003. Caderno B, p. 12.
- PERNAMBUCO, G.; CARVALHO, L. M. de. Proposta para o campo: tributos incidem em cascata na atividade primária: **Revista Gleba**, São Paulo, set. 2002.
- PETTI, R. H. V. ICMS: avaliação de mudanças recentes na legislação paulista. **Informações Econômicas**, São Paulo, v. 30, n. 11, p. 24-33, nov. 2000.
- _____. **ICMS e agricultura: da reforma tributária de 1965/67 à sistemática atual**. Rio de Janeiro: Universidade Federal Rural, 1993.
- _____; DULLEY, R. D. Manual de Orientação sobre o Imposto Territorial (ITR). **Informações Econômicas**, São Paulo, v. 30, n. 8, p. 53-89, ago. 2000.
- RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2003.
- REZENDE, F. **O peso dos impostos no custo da alimentação: uma análise do problema e proposta de redução**. Rio de Janeiro: Rezende e Accorsi Consultoria e Planejamento, 1991. 81p.
- RODRIGUES, R. A agropecuária brasileira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 31, 1993, Ilhéus, BA. **Anais...** Brasília: SOBER, 1993. p. 987-1002.
- SAES, M. S. M.; JOYO, M.; NUNES, R. Competitividade do sistema agroindustrial do café. In: FARINA, E. M. M. Q.; ZYLBERSZTANJ, D. **Competitividade do agribusiness**. São Paulo: PENSA/FIA/FEA/USP, 1998. v. 4, p. 1-221.
- SIMÕES, R. As grandes questões do desenvolvimento agrícola e do desenvolvimento rural. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 31, 1993, Ilhéus, BA. **Anais...** Brasília: SOBER, 1993. p. 942-956.
- SPERS, E. E.; NASSAR, A. M. Competitividade do sistema agroindustrial do feijão. In: FARINA, E. M. M. Q. **Competitividade do agribusiness brasileiro**. São Paulo: PENSA/FIA/FEA/USP, 1998. p. 103-251.
- TOMICH, F. A.; MAGALHÃES, L. C. C.; GUEDES, E. M. Desoneração do ICMS da cesta básica. **Planejamento e Políticas Públicas**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 17, p. 213-51, 1998.

Recebido em 16/05/2003. Liberado para publicação em 21/08/2003.