



Presidência da República
Secretaria de Assuntos Estratégicos

Soerguimento econômico e tecnológico do extrativismo na Amazônia:

mapeamento e avaliação da carga
tributária incidente sobre produtos
florestais não-madereiros

PROJETO BRA/06/032
**CARGA TRIBUTÁRIA
EXTRATIVISTA**

Consultora: Edna de Cássia Carmélio



Brasília, agosto 2010

1 INTRODUÇÃO

Este estudo desenvolve-se sob o projeto “Brasil 3 Tempos” (BRA06/32), de responsabilidade da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República – SAE/PR e está inserido no conjunto de ações dirigidas à valorização do extrativismo florestal no âmbito de coordenação do Plano Amazônia Sustentável – PAS. Neste relatório é apresentada a carga tributária incidente sobre os produtos do extrativismo.

Em primeiro lugar é feita uma breve descrição dos tributos passíveis de incidir sobre os produtos do extrativismo, destacando-se casos em que não há incidência ou em que a tributação não se aplica. São analisados os tributos indiretos (Previdência Rural, PIS/Pasep e Cofins, IPI, Imposto de Importação e Exportação, Contribuições Trabalhistas, ICMS e ISS) e os diretos (IRPJ e CSLL). A seguir é feita uma análise sumarizada de políticas de desoneração tributária específicas que, em alguma medida, podem ser aplicáveis aos produtos do extrativismo. Com este objetivo são descritos o Simples Nacional, a Lei Kandir, a política de processamento de exportação-ZPE, da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio – ALC, bem como as políticas tributárias específicas dos estados do AC, AM, AP, MT e PA relativas ao ICMS sobre os produtos do extrativismo que são objetos desta consultoria. A seguir é feita uma análise da incidência tributária na cadeia produtiva da castanha, tomando-se como referencial os dados de campo e promovendo-se simulações para exercitar as diferentes situações.

Ao final, é apresentada uma proposta de desoneração tributária considerada a mais eficiente para o desenvolvimento sustentável da cadeia produtiva do extrativismo não madeireiro da Floresta Amazônica. em primeiro lugar é feita uma descrição das principais conclusões obtidas no levantamento de dados de campo e de literatura tributária, elencando-se os detalhes que têm relação direta na cadeia produtiva do extrativismo. Nesta etapa, o peso relativo dos tributos nas diferentes estruturas de cadeia produtiva é em um quadro, sendo que os tributos sociais e trabalhistas são agrupados em um único bloco, os tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL) são agrupados em outro bloco e o ISS, taxas, multas, CIDE, IPVA são agrupados em um terceiro bloco. A

partir das conclusões são feitas duas propostas, uma de desoneração completa do ICMS incidente na comercialização dos produtos do extrativismo e outra de desoneração do bloco de tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL). Cada uma das situações é aplicada no conjunto dos nove casos de estrutura da cadeia produtiva e analisados. A partir desta análise, são apresentados os princípios que norteiam a proposta de desoneração tributária. A seguir a proposta é apresentada em seus detalhes. Para se estimar a renúncia fiscal que a proposta delineada acarretará, são tomados os referenciais do IBGE e é feita uma simulação de perda de arrecadação. O relatório finaliza apontando as possíveis formas de implementação com base no arcabouço tributário atual.

2 METODOLOGIA

A metodologia adotada para o levantamento da carga tributária incidente nos produtos do extrativismo delimitados deverá ser otimizada para a consecução do objetivo final que é o conhecimento dos principais entraves de ordem tributária que inibem o desenvolvimento do setor e a proposição de desoneração tributária.

A primeira etapa será a definição da extensão e agentes de cada cadeia produtiva¹. A maioria das matérias-primas selecionadas resulta em múltiplos produtos direcionados a setores diferentes, tal como a indústria química e alimentícia e se sujeitam a diversos níveis de transformação, podendo compor pequeno percentual do produto final. Considerando-se a maior significância dos tributos indiretos, o peso desta tributação ficará mais evidente nos produtos mais puros, ou seja, aqueles compostos exclusivamente ou majoritariamente pela matéria-prima extrativista. E, na hipótese de uma possível adoção de política de desoneração tributária, as empresas que utilizam estas matérias-primas desoneradas também serão beneficiadas, especialmente aquelas optantes pela modalidade de tributação pelo lucro real.

A carga tributária incidente num produto é função do regime contábil da empresa e não do produto em si, salvo exceção expressa em arcabouço legal próprio. O nível de

¹ A cadeia produtiva considerará a produção primária, com destaque para a forma organizativa de cooperativa, o transporte da matéria-prima, a transformação, o transporte do produto e a venda para o consumidor final.

agregação de valor também influencia a carga tributária, apesar de existência de uma política de não-cumulatividade de tributos.

Sob estas considerações, a análise focará a estrutura de governança e o nível de agregação de valor ao produto. E, para atender os objetivos de delimitar a incidência tributária sobre os produtos em específico, irá identificar a existência de políticas de desoneração tributária.

2.1 CADEIAS PRODUTIVAS SELECIONADAS

Este produto tratará de elucidar a carga tributária incidente direta e indiretamente sobre a cadeia dos sete produtos extrativistas, a saber: **açaí, borracha natural, castanha do Brasil, babaçu, copaíba, andiroba e piaçava**. Como o Plano Nacional da Sociobiodiversidade atua em seis estados (AC, AM, MT, PA, AP e RO) com a cadeia da castanha do Brasil, com um mercado voltado para a exportação, e em quatro estados (PI, TO, MA e CE) com a cadeia do coco babaçu, voltada para o mercado interno, e devido à relevância ambiental, social e econômica essa análise, partirá dessas duas cadeias. Ademais, Os atores do PNPSB adotaram a metodologia Cadeia de Valor (Cdv)², desenvolvida pela Agência de Cooperação Técnica Alemã - Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit – GTZ GmbH (BRASIL, 2008d), para a promoção dos produtos da sociobiodiversidade. Como resultado prático dois estudos, do babaçu e da castanha do Brasil, foram elaborados (BRASIL, 2008 a e b) e serão utilizados como fonte secundária de consulta. Para fins do objetivo desta consultoria, o foco é na cadeia produtiva em lugar da cadeia de valor, pois se trata de observar a carga tributária no produto final de consumo em função das etapas de beneficiamento e de agregação de valor a que se submete. A proposta de desoneração tributária que será desenhada, por seu turno, uma vez implementada, constitui-se em ferramenta importante para a promoção da cadeia de valor, focada no fortalecimento dos PCTAF.

Especificamente, as seguintes estruturas de governança serão avaliadas sob o ponto de vista tributário:

² Cadeia de Valor é o conjunto de atividades desempenhadas por uma organização envolvendo relações com fornecedores, ciclos de produção e vendas até a distribuição final (Michael Porter, 1985). Logo ao o conceito de cadeia de valor tem foco na organização/empresa.

Cadeia produtiva é o conjunto de etapas consecutivas, ao longo das quais os diversos insumos sofrem algum tipo de transformação até a constituição de um produto final e a sua colocação no mercado. Logo o conceito de cadeia produtiva tem foco no produto.

a) Uma cadeia produtiva voltada para a exportação para outros países. O estudo poderá ser feito com a castanha do Brasil, possivelmente com a empresa Ouro Verde e/ou Mundial Exportadora.

b) Uma cadeia produtiva em que o primeiro processamento da matéria-prima seja feito em uma cooperativa singular que vende o produto para uma cooperativa central que faz um segundo beneficiamento e o vende a um distribuidor e, então, para o mercado de varejo. O estudo de caso poderá ser a Cooperacre.

c) Uma cadeia produtiva com venda direta do extrativista organizado em cooperativa ao mercado final, com terceirização da produção. É o caso da Comaja que vende castanha do Brasil para a rede supermercadista Walmart e terceiriza a operação de beneficiamento em uma empresa privada, a Covema (AM).

d) Uma cadeia produtiva convencional, em que o extrativista entrega ao atravessador (informal) e este vende à primeira empresa que faz o beneficiamento, esta vende à segunda empresa que realiza o segundo beneficiamento e encaminha a uma distribuidora que então revende ao mercado final. É o caso da cadeia produtiva dos produtos da Natura, que tem como primeiro *player* a Beraca e como segundo *player* a Cognis.

Assim, os resultados sobre a carga tributária analisada serão a soma de um conjunto de situações encontradas nas cadeias produtivas selecionadas e não será uma medida do universo de possibilidades de incidência tributária. Entretanto, a seleção das empresas e das estruturas de governança na cadeia produtiva representa grande parte da realidade dos produtos da sociobiodiversidade da Amazônia.

2.2 ETAPAS DO TRABALHO

2.2.1 Levantamento de dados

O arcabouço tributário nacional é um emaranhado de normas legais e infralegais que torna difícil a adoção de fórmulas e métodos simples de análise. Tal fato decorre da diversidade de instituições arrecadadoras, da forma de incidência dos diversos tributos, bem como das políticas de desoneração e de incentivo existentes no Brasil. Assim, a tributação ocorre em nível federal, estadual e municipal. A incidência tributária possui diversos mecanismos, tais como os tributos indiretos, que incidem sobre o preço do produto ou serviço e os tributos diretos, que incidem sobre a empresa.

Considerada a complexidade do tema, o levantamento de informações será feito com base nos dados contábeis das próprias empresas a serem analisadas. Os dados serão complementados e/ou justificados fazendo-se a referência à norma que o suporta.

A relação de empresas passíveis de serem avaliadas elencadas pelo MMA, MDA e pela SAE estão sistematizadas a seguir.

Quadro 1. Relação preliminar de possíveis empresas a serem entrevistadas e/ou visitadas.

Nome	Ramo de atividade	Matéria-prima	Detalhe
Aboissa Óleos Vegetais	Indústria química	Babaçu, andiroba	Produz óleos laúricos de babaçu (bruto, refinado, clarificado e hidrogenado), ácido graxo de babaçu (bruto, destilado, ácido hidrogenado) e amida de babaçu. Faz intermediação entre vendedor e comprador Comercialização de óleos vegetais brutos e refinados e gorduras animais
Ouro Verde Agroflorestal	Cosméticos Alimentos	Castanha-do-Brasil	Possui unidades no PA, AP, AM, AC, RO e MT (sede). No AP a Comaja processa castanha para a Ouro Verde
Mundial Exportadora Comercial Ltda.	Alimentos	Castanha-do-Brasil	Exportação
Benedito Mutran e Cia Ltda.	Alimentos	Castanha-do-Brasil	Grande empresa do setor.
Beraca Sabará – Químicos e Ingredientes Ltda.	Cosméticos	Andiroba, castanha-do-Brasil	Faz a primeira obtenção de óleos para a Natura
Cognis do Brasil Ltda.	Cosméticos	Andiroba, castanha-do-Brasil	Faz refino de óleos para a Natura
Distribuidora Amaral Ltda.	Cosméticos	Andiroba	
Farmaervas		Andiroba	
Natura Cosméticos S.A.	Cosméticos	Andiroba, castanha-do-Brasil	Faz o produto final
Cooperacre	Cosméticos. Alimentos	Óleo de andiroba, copaíba, castanha e borracha.	Tem cooperativa central. Acessa mercado institucional
C.M.E.V.A de Laranjal do Jari/ Comaja	Alimentos	Castanha do Brasil (amêndoa e azeite)	Cooperativa com venda direta ao Walmart. Também terceiriza produção da Ouro Verde
WAL MART	Varejo		Comercializa castanha da Comaja
SINDIÓLEO	Ent. Classe		Representante do setor de óleos
Usina Santa Clara	Alimentos químicos	Babaçu	
Amazon Fruit	Alimentos	Açaí	Possui unidade no RJ. Produz polpas congeladas
Natex	Saúde	Borracha	Empresa estatal. Produz preservativos masculinos
Neotec	Químico	Borracha	Empresa em Manaus que produz pneu

Fonte: Dados internos da Secretaria de Extrativismo e Desenvolvimento Rural Sustentável – MMA.

A listagem acima citada é um ponto de partida e não uma garantia de que as empresas se disponibilizarão a apoiar este estudo. Outras empresas indicadas poderão ser objeto da análise desde que não impliquem em ônus adicional ao projeto. Espera-se que as empresas a serem analisadas disponibilizem minimamente suas informações contábeis, com o objetivo de se proceder aos cálculos equivalentes. Isto se deve ao fato que parte dos tributos está associada ao preço (ICMS, IPI p.ex.), mas outra está associada ao lucro auferido pela empresa como um todo. É o caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL. Para projetar o peso destes tributos no produto é preciso analisar a margem de lucro de cada item que compõe os negócios da empresa.

O formato de cálculo não será predefinido, na medida em que depende da forma de organização contábil das empresas. Entretanto, a memória de cálculo será descrita detalhadamente.

Para uma análise dos tributos diretos será feita uma caracterização mínima do regime tributário (lucro real, lucro presumido ou optante pelo simples nacional), da forma jurídica das principais empresas envolvidas na cadeia produtiva delimitada (sociedade limitada, anônima ou cooperativa) e os dados de viabilidade técnico-econômica serão adotados como referência de análise. Em nível federal serão considerados o Imposto de Renda da pessoa Jurídica– IRPJ, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL; em nível municipal será considerado o Imposto Sobre Serviços Autônomos e Similares – ISS. O Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR, o Imposto sobre a Transmissão Intervivos – ITBI, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, não serão analisados, face à natureza dos mesmos e à necessidade de traçar cenários muito específicos e detalhados. Os tributos diretos serão projetados na margem de lucro do produto e serão analisados ao longo da cadeia produtiva.

As obrigações tributárias trabalhistas serão avaliadas com base nos dados de custos de produção mostrados pelas empresas e estimados para o produto da cadeia produtiva, compondo a base dos tributos indiretos. A parte do trabalhador que é descontada da folha de pagamento não será considerada como item de formação do custo do produto.

Será feita coleta e análise de informações secundárias e entrevista aos principais agentes da cadeia produtiva, visando complementar as informações. A incidência dos impostos federais indiretos (PIS/PASEP, Cofins, IPI, importação-exportação) será

levantada para cada cadeia produtiva delimitada por meio de pesquisa documental e entrevista com a Secretaria da Receita Federal, se necessário. A incidência dos impostos diretos considerará a legislação aplicada e o regime classificatório das empresas. Os impostos diretos serão calculados sobre a base de formação de preço em cada etapa da cadeia produtiva e serão apresentados de forma agregada e em separado.

O levantamento da tributação estadual e municipal será feito no local de produção informado pelas empresas. Será feito com base em dados disponíveis na internet ou por apoio de terceiros e, na ausência destes, por pesquisa nos órgãos competentes e nas empresas.

Durante a fase de levantamento de informações nas empresas será identificado, na visão delas, qual o tributo que mais onera a cadeia produtiva e quais as medidas deveriam ser tomadas pelo Governo a fim de fomentar o seu desenvolvimento.

Os dados disponibilizados nas fontes secundárias relativos ao tamanho do mercado dos produtos selecionados serão acessados para uso do cálculo de renúncia fiscal esperada com a proposta de desoneração tributária a ser delineada. As fontes de consulta serão o IBGE, dados de estudos do MMA, do MDA e consultas a empresas e instituições representativas do setor, como o Sindióleo.

2.2.2 Análise de dados coletados

Os dados serão analisados e sistematizados em conformidade com o fluxo da cadeia produtiva, ultimando identificar o peso agregado e individual de cada tributo sobre o produto final.

2.2.3 Elaboração de uma proposta de desoneração tributária

As análises realizadas, as informações coletadas e as discussões com a SAE, o MMA e o MDA servirão de base para a elaboração de uma proposta de desoneração tributária, considerada a mais eficiente para a promoção e desenvolvimento da cadeia produtiva dos produtos extrativistas selecionados, visando o soerguimento econômico sustentável das regiões produtoras.

3 BASE LEGAL

3.1 TRIBUTOS INDIRETOS

3.1.1 Previdência Rural

O produtor rural pessoa física é caracterizado como Segurado Especial e há incidência sobre a receita bruta às alíquotas apresentadas a seguir.

Quadro 1. Alíquotas da previdência rural incidente sobre a receita bruta.

Base Legal	Previdência	RAT ¹	Senar	Total
Art. 25 da Lei 8.212/91, Art. 6º da Lei 9.528/97 com a redação da Lei 10.256/01	2%	0,1%	0,2%	2,3%

1. RAT – Risco Acidente do Trabalho.

Não há exceção prevista em lei, de forma que o imposto deve sempre incidir sobre o valor comercial da operação. Por lei o comprador obriga-se ao recolhimento da previdência rural (Lei nº 8.812, Art. nº5 inciso IV) ³. O imposto rural é cumulativo.

3.1.2 PIS/Pasep e Cofins

O Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins são contribuições sociais de natureza tributária, devida pelas pessoas jurídicas, com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos, no caso do PIS e a seguridade social, no caso da Cofins.

A base de cálculo do PIS e da Cofins é a receita ou o faturamento da pessoa jurídica. Não há, portanto, incidência sobre a pessoa física. O PIS e a Cofins podem ser tributados no sistema cumulativo, não cumulativo ou misto.

As alíquotas incidem sobre o faturamento e são apresentadas a seguir.

Quadro 2. Alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre o faturamento.

Sistema	Alíquota (% sobre o faturamento)		
	PIS	Cofins	Total
Cumulativo (Lei 10.637/02 e lei no 9.718/98)	0,65	3	3,65
Não-cumulativo (Lei no 10.637/02 e 10.833/03)	1,65	7,6	9,25

³ BRASIL. Lei nº 8.812, 24/07/1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. DOU de 14/08/1991.

Permanecem no sistema cumulativo, dentre outros:

- As pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado; e
- As pessoas jurídicas optantes pelo Simples.

A partir de 1/05/2004, as cooperativas de produção agropecuária e de consumo estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins (art. nº10 e 15)⁴.

Da base de cálculo do PIS/ Pasep e da Cofins pode ser deduzida a receita proveniente do processamento da produção dos cooperados (art. 15 Inciso IV MP n. 2.158)⁵. Assim, a base de cálculo fica reduzida a zero para o produto beneficiado do cooperado, mas tem incidência normal para o beneficiamento de produto de não-cooperado, sob o regime de não cumulatividade. Por exemplo, a análise dos dados de 2009 de uma central de cooperativas do Acre mostrou que 97% da receita da castanha era de matéria-prima proveniente de seus cooperados e 3% era de não-cooperados. Sobre uma receita de R\$1.000,00, tem-se que 3% deverá ter incidência do PIS e da Cofins à uma alíquota total de 9,25% e 97% desta receita terá o PIS e a Cofins igual a zero. Isto resulta em:

Valor do PIS e Cofins=R\$1.000,00*3%*9,25%

Valor do PIS e Cofins=R\$3,13

Nesta mesma situação, se não fosse ato cooperativo, o valor do tributo seria:

Valor do PIS e Cofins=R\$1.000,00*9,25%

Valor do PIS e Cofins=R\$92,50

O PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I da Constituição Federal).

3.1.3 IPI

Segundo a Constituição, é um imposto não-cumulativo. É um tributo que incide sobre o valor do produto. O cálculo é feito por fora e deve ser destacado na nota fiscal. O vendedor é fiel depositário, ou seja, o responsável por fazer a arrecadação. O fato gerador do IPI é sua saída do estabelecimento industrial. O IPI tem várias alíquotas, estabelecidas na tabela TIPI.

⁴ BRASIL. Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. DOU de 30/12/2003.

⁵ BRASIL. MP nº2.158, de 24/08/2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. DOU de 27/08/2001.

As matérias-primas e produtos industrializados destinados a empresas exportadoras sairão do estabelecimento com suspensão de sua alíquota.

A castanha do Brasil é chamada na tabela TIPI de castanha do Pará e tem alíquota zero para o IPI, bem como os demais produtos objeto desta consultoria, conforme quadro a seguir.

Quadro 3. Dados da tabela TIPI para os produtos do extrativismo em análise.

Produto	Código NCM	Alíquota IPI (%)
Castanha do Pará com casca	0801.21.00	0
Castanha do Pará sem casca	0801.22.00	0
Látex de borracha natural, mesmo pré-vulcanizado	4001.10.00	0
Borracha natural em outras formas:	4001.2	
Folhas fumadas	4001.21.00	0
Borracha natural tecnicamente especificada (TSNR)	4001.22.00	0
Outras	4001.29	0
Crepadas	4001.29.10	0
Granuladas ou prensadas	4001.29.20	0
Outras	4001.29.90	0
Matérias vegetais das espécies principalmente utilizadas na fabricação de vassouras, escovas, pincéis e artigos semelhantes (por exemplo: sorgo, piaçaba, raiz de grama, tampico), mesmo torcidas ou em feixes. Outros	1404.90.90	NT
Óleos de amêndoa de palma ou de babaçu, e respectivas frações: De babaçu	1513.29.20	0
Outras gorduras e óleos vegetais (incluído o óleo de jojoba), e respectivas frações, fixos, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados. Outros (enquadramento da andiroba, copaíba)	1515.90.90	0
Outras frutas frescas. Outras (enquadramento do açaí)	0810.90.00	NT

Fonte: BRASIL (a).

Portanto, em conformidade com a tabela TIPI não há incidência de IPI nos produtos do extrativismo em análise.

3.1.4 Impostos com incidência sobre importações e exportações

A entrada de produtos e serviços no Brasil enseja a incidência dos seguintes impostos: Imposto de Importação – II , IPI, ICMS, PIS - Importação, Cofins - Importação, ISS e IOF. Incidem também taxas como o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM e tarifas aduaneiras (Portal tributário, 2010).

O Imposto de Importação é um imposto federal e tem alíquota variável. Trata-se de um imposto extrafiscal que tem sua motivação não na arrecadação em si, mas na política econômica. Um dos principais usos do imposto de importação é proteger os produtos nacionais da concorrência dos produtos estrangeiros. A alíquota do II pode variar até 30% sobre o valor do bem ou serviço e é permitido que aumente sem limite predefinido para os casos de necessidade de neutralizar *dumping*^{6,7}.

A MP nº 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida com modificações na Lei nº 10.865, de 2004, instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços denominados, respectivamente, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep - Importação) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins - Importação). Suas alíquotas são de 1,65%, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e 7,6 %, para a Cofins-Importação. O referido imposto é sujeito a uma enormidade de exceções e regras. Como não tem impacto sobre os produtos em análise, não será aprofundado.

O Imposto de Exportação é de competência exclusiva da União, segundo a Constituição Federal (art. 153, II). Tem como fato gerador a saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional. Uma de suas características é a cobrança com função fiscal e regulatória, não só na medida em que se presta a arrecadação, mas também, de acordo com a variação de suas alíquotas, à disciplina do fluxo de exportação. As suas alíquotas são de 30%, sendo facultado ao poder executivo aumentá-la até o limite máximo de 150% sobre o preço normal do produto ou seu similar⁸.

Dentre os produtos sujeitos ao Imposto de Exportação que resguarda alguma similaridade com os produtos do extrativismo objeto desta consultoria, está a castanha de caju com casca, cuja alíquota foi de 30% até 2005, para cotas acima de 10.000 t, destinadas a qualquer país. Tal medida foi uma reivindicação do estado do Ceará e objetivou fomentar a indústria nacional e estimular a exportação da castanha de caju

⁶ BRASIL. Lei nº 8.085, DE 23/10/1990. Dispõe sobre o Imposto de Importação. DOU de 24/10/1990.

⁷ BRASIL. Lei nº 3.244, de 14/08/1957. Dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas, e dá outras providências. DOU de 14/08/1957.

⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11/10/1997. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. D.O.U. de 12.10.1977.

processada. Tal medida surtiu efeito, tanto que o país foi o terceiro maior exportador da castanha sem casca em 2009 (Faostat, 2009).

3.1.5 Contribuições trabalhistas e sociais incidentes sobre a folha de pagamento

Sobre a folha de salários incidem os encargos sociais (INSS, SAT, contribuições para terceiros, FGTS) e trabalhistas (Provisões de Férias, 13º salário e Descanso Semanal Remunerado - DSR).

O empregador contribui com 20% sobre o salário para a previdência (INSS) e para o Seguro do Acidente de Trabalho – SAT, com 1% se a atividade é considerada de risco leve, com 2% se considerada de risco moderado e com 3% se considerada de risco elevado.

O empregador faz as seguintes contribuições a terceiros: Sebrae (0,6%), Senai ou Senac (1%), Incra (0,2%), salário-educação (2,5%), Sesi ou Sesc (1,5%). Total de 5,8% sobre a folha de pagamento.

A parte devida pelo empregado para o INSS não incide sobre a formação de custos do produto e, portanto, não é considerada para fins desta análise.

O FGTS devido pelo empregador é da ordem de 8%, somado à provisão de multa por rescisão de 4%. Os encargos trabalhistas são: 13º salário (corresponde a 1/12 do salário), férias (corresponde a 1/12 do salário) e Descanso Semanal Remunerado – DSR que totalizam 7,93% sobre o salário.

Assim, discrimina-se a seguir os encargos trabalhistas e sociais para uma empresa optante pelo Simples Nacional e para uma empresa com regime de apuração com base no lucro real, com atividade do trabalhador considerada de risco moderado.

Quadro 4. Discriminação de encargos incidentes sobre a folha de pagamento devido pelo empregador, para empresa optante pelo Lucro Real e pelo Simples Nacional.

Discriminação do encargo	Simples Nacional	Lucro real
13º salário	8,33%	8,33%
Férias (1/12 do salário)	8,33%	8,33%
1/3 das férias	2,78%	2,78%
INSS	0% ⁽¹⁾	20%
SAT, risco moderado	0% ⁽¹⁾	2%
Contribuições a terceiros:	0,00% ⁽¹⁾	
Sebrae	0,00%	0,60%
Senai ou Senac	0%	1%
Incra	0,00%	0,20%
Salário-educação	0,00%	2,50%
Sesi ou Sesc	0,00%	1,50%
FGTS	8%	8%
Previdenciário sobre 13º/férias/DSR	2,33%	7,93%
Provisão de multa rescisória	4%	4%
Total de encargos trabalhistas	33,77%	67,17%

Fonte: Elaborado pela autora com base na Lei nº8.212 de 24/07/1991, na Lei nº8.036 de 11/05/1990 e na Lei Complementar nº123/2006.

1. No caso do Simples Nacional as contribuições previdenciárias estão embutidas na alíquota única, a Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, conforme discriminado no Quadro 5.

No caso de cooperativas, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados (art. nº90)¹³. As cooperativas igualam-se às demais empresas em relação aos seus empregados para os fins da legislação trabalhista e previdenciária (art.nº91)¹³. Logo, o cooperado que também atua nas atividades internas da cooperativa, sejam administrativas ou operacionais, não são regidos pela legislação trabalhista.

3.1.6 ICMS

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, Inciso I, § 2º, prevê que o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

O ICMS é um tributo de competência dos estados. Conceitualmente é um imposto que incide sobre o valor agregado, dado seu mecanismo de não cumulatividade (Fabretti, 2009). Entretanto, diversas situações acabam por fazer com que o imposto se

acumule, no chamado efeito cascata. É o caso, por exemplo, do café cru em Minas Gerais. A compensação não é efetuada no caso das operações internas realizadas na compra do café cru, em coco ou em grão, considerando que o pagamento do imposto na saída da mercadoria fica diferido nos termos do artigo nº 111 do RICMS/2002, aprovado pelo Decreto 43.080/2002. O Benefício da não cumulatividade se encerra quando a mercadoria for destinada à micro e pequenas empresas optantes pelo SIMPLES Minas. Neste caso, a base de cálculo do imposto passa a ser o valor da operação, com a incidência da alíquota de 18,0%, tanto para operações realizadas no âmbito do estado ou interestaduais. Nessa última, apesar da alíquota incidente ser de 12,0%, cobrada na origem, efetua-se a recomposição tributária (6,0%) nos termos do artigo 12 da Lei nº 15.219/04, com base na alíquota interna (Abrantes, 2010). Tal fato estudado por Abrantes também pôde ser observado durante a coleta de dados de campo desta consultoria. As empresas compram insumos para a limpeza e higiene da indústria de supermercados optantes pela modalidade do Simples Nacional o que não possibilita o aproveitamento do crédito de ICMS destas aquisições. Situação semelhante foi observada em relação ao combustível (óleo diesel) adquirido para abastecer os caminhões de coleta de castanha do Brasil junto aos extrativistas. As empresas da região Norte somente têm acesso ao combustível de postos revendedores. O ICMS não é recolhido nestes estabelecimentos, mas sim nas refinarias e distribuidoras. Como consequência o valor do ICMS não é discriminado no documento fiscal, impossibilitando legalmente o aproveitamento dos créditos.

O ICMS é regido pela Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

O imposto incide sobre⁹:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

O imposto não incide sobre⁹:

I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadoria, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

II – operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

O contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação

de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS possui três mecanismos distintos de operação que pode ser arbitrado pelo estado:

- Substituto tributário. Aquele a quem é dado, por força de lei estadual, a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário⁹;
- Diferimento. É a transferência do lançamento e do recolhimento do ICMS incidente em determinada operação para operação posterior (Ribeiro, 2005); e
- Suspensão. O ICMS é suspenso quando condicionada a ocorrência de evento futuro, como é o caso das operações de envio de matéria prima para a industrialização e do retorno do produto industrializado.

É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou à prestação de serviços a ele feita⁹:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou 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 serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

O ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadoria, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior⁹.

As mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior darão direito de crédito do ICMS⁹.

Se a saída for isenta ou não tributada, o crédito de entrada deverá ser anulado, por meio de lançamento de estorno, exceto se a mercadoria for destinada ao exterior⁹.

As alíquotas do ICMS em operações interestaduais são assim definidas¹⁰:

⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996. 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. (LEI KANDIR). D.O.U de 16/09/1996.

- Quando realizadas por contribuintes que estejam nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no estado do Espírito Santo, aplica-se 12%, independente da região em que estiver o destinatário; e
- Quando realizadas por contribuintes que estejam nas regiões Sudeste e Sul, aplica-se a alíquota de 12% se o destinatário estiver localizado na região Sudeste ou Sul e aplica-se a alíquota de 7% quando o destinatário estiver localizado na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no estado do Espírito Santo.

Note que, no caso de uma mercadoria produzida na região Sudeste ou Sul que seja destinada à região Norte, o emitente irá aplicar a alíquota de 7%. Entretanto, no ato da entrada da mercadoria no estado da região Norte, a alíquota interna será aplicada (17% no caso do Acre, por exemplo) e o importador pagará a diferença ao estado. Em sentido contrário, quando a mercadoria é originada na região Norte, Nordeste e Centro-Oeste a alíquota é de 12% quando se destinar a qualquer outro estado. Assim, constata-se que a política de ICMS favorece a exportação para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, mas não incentiva a exportação destas regiões para outros estados.

3.1.7 Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS

O Imposto Sobre Serviço - ISS incide sobre representação comercial, sobre armazenagem de qualquer natureza, sobre assistência técnica, sobre *leasing* (arrendamento mercantil), serviços de transporte de natureza municipal, serviços técnicos administrativos, jurídicos e contábeis. É um tributo cumulativo, de competência dos municípios e do Distrito Federal. É regido pela Lei Complementar nº 116/2003. A sua alíquota máxima é de 5%¹¹ e mínima de 2%¹².

No caso de cooperativas, serão contribuintes do ISS somente se prestarem a terceiros serviços tributados pelo referido imposto. A prestação de serviços a cooperados não caracteriza operação tributável pelo ISS, já que, expressamente, a Lei nº 5.764/1971, em

¹⁰ BRASIL. Resolução SF nº22 de 19/05/1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. DOU de 22/05/1989.

¹¹ BRASIL, Lei Complementar nº116, de 31/07/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. D.O.U. de 01.08.2003.

¹² BRASIL, Emenda Constitucional nº37, de 13/06/2002. Altera os arts. nº100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. nº 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. D.O.U. de 13/06/2002.

seu artigo 79, especifica que os atos cooperativos não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda (Zanluca, 2010).

Ato cooperativo
Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. (Art. nº79, Lei nº5.764 de 16/12/1971). Por conseguinte o beneficiamento

3.2 TRIBUTOS DIRETOS

3.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

A alíquota é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado apurado pelas pessoas jurídicas em geral, seja comercial ou civil o seu objeto (Brasil, a).

O lucro real é o resultado da equação em que se subtrai da receita bruta (vendas ou serviços) as devoluções e impostos, as despesas operacionais e se somam as receitas não-operacionais e se subtraem as despesas não operacionais (Fabretti, 2009).

O lucro presumido é de 8% sobre a receita da venda de mercadorias (exceto revenda de combustíveis) ou produtos, do transporte de cargas ou de serviços hospitalares e de 32% sobre a receita proveniente da prestação de serviços em geral, excetuando-se os serviços hospitalares e de transportes e as empresas prestadoras de serviço com receita bruta anual não superior a R\$120.000,00 (Fabretti, 2009).

Para as cooperativas, os resultados (sobras) decorrentes dos atos cooperativos não são tributáveis pelo IRPJ (Lei 5.764, art. nº 3)¹³. Todos os demais resultados, decorrentes de atos não-cooperativos são tributáveis integralmente (Zanluca, 2010).

3.2.2 Contribuição Social Sobre o lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas foi instituída pela Lei nº 7.689. A CSLL possui a mesma base de cálculo do IRPJ e sua alíquota é de 9%.

A partir de 01.01.2005, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Esta isenção não alcança as sociedades cooperativas de consumo conforme disposto nos artigos 39 e 48 da Lei nº 10.865/2004 (Zanluca, 2010).

¹³ BRASIL. Lei nº 5.764, de 16/12/1971 . Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. DOU de 16/12/1971.

Para o caso de empresas optantes pelo imposto de renda na modalidade de lucro presumido, a base de cálculo da CSLL será de 12% sobre a receita bruta auferida no ano civil¹⁴. A alíquota incidente é de 9%.

3.3 POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS ESPECÍFICAS

3.3.1 Simples Nacional

O Simples Nacional¹⁵ é destinado à micro e pequenas empresas, entendidas como aquelas com receita bruta anual inferior a R\$240.000,00 (microempresa) e àquelas com receita superior a R\$240.000,00 e igual ou inferior a R\$2.400.000,00 (pequena empresa). A lei objetiva o tratamento tributário diferenciado e simplificado a estas empresas. As sociedades cooperativas, exceto as de consumo, não podem aderir ao Simples Nacional (art. n°3º parágrafo IV, inciso VI)¹⁵.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: o IRPJ, o IPI (exceto o IPI de produto importado), a CSLL, a COFINS (exceto a Cofins – importação), o PIS/Pasep (exceto o PIS/Pasep – Importação); a Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. n° 22 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991; o ICMS e o ISS. O Simples Nacional não abrange os seguintes tributos: o IOF, o imposto de Importação de Produtos Estrangeiros, o Imposto de Exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, o ITR, o imposto de renda avindo de operações financeiras, o FGTS, a contribuição para a manutenção da seguridade social devida ao trabalhador, o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; o ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte.

¹⁴ BRASIL. Lei n° 10.684, de 30/05/2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. DOU de 31/05/2003.

¹⁵ BRASIL. Lei Complementar n°123 de 14/12 /2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n°s 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n° 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n° 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n°s 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar n° 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar n° 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar n° 128, de 19 de dezembro de 2008. Alterada pela Lei Complementar n° 133, de 28 de dezembro de 2009. DOU de 15/12/2006. Republicada no DOU de 31/01/2009 (Edição Extra).

O ICMS e o ISS poderão ser reduzidos para valores fixos mensais estabelecidos pelos estados e municípios (art. n°18 parágrafo 18)¹⁵. Na hipótese de redução ou isenção de ICMS e/ou ISS pelos estados e municípios, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido (art. n°18 parágrafo 20)¹⁵.

As empresas optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional (art. n°23 seção VI)¹⁵. A lei excetua a vedação se empresas não optantes do Simples Nacional fizerem as aquisições, para fins de industrialização, de empresas enquadradas no Simples Nacional. Entretanto, esta excepcionalidade está condicionada ao destaque do valor do ICMS na nota fiscal e não se aplica quando o ICMS do Simples Nacional for enquadrado na modalidade de valores fixos mensais (art. 23)¹⁵. Com efeito, nas empresas visitadas foi observado o não aproveitamento do ICMS de insumos adquiridos de empresas enquadradas no Simples Nacional, como supermercados e pequenos atacadistas. Com isto, o valor do ICMS e demais tributos açambarcados pelo Simples Nacional, via de regra, são cumulativos e oneram o produto final.

As alíquotas do Simples Nacional são variáveis em função da receita bruta anual, conforme mostrado no quadro a seguir. As alíquotas incidem sobre a receita bruta e tem apuração mensal (art. n°18)¹⁵.

Quadro 5. Apresentação de parte das alíquotas do Simples Nacional com a partilha por tributo¹⁵ nos setores de indústria, serviços e comércio.

Indústria								
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP ¹	ICMS	IPi
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
Serviços								
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS		
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%		
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%		
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%		
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%		
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%		
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%		
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%		
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%		
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%		
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%		
Comércio								
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP ¹		
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%		
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%		
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%		
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%		
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%		
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%		
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%		
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%		
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%		
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%		

1. Contribuição Patronal Previdenciária.

Os benefícios de acesso a mercado das microempresas e empresas de pequeno porte são preferência em caso de empate em processos licitatórios, participação exclusiva em certames com valores de até R\$80.000,00, cota de até 25% do objeto da contratação para microempresas e empresas de pequeno porte quando o objeto do certame for divisível (art. n°47 e 48)¹⁵. A alíquota do Simples Nacional varia em função da receita.

3.3.2 Lei Kandir

A Lei Complementar nº 87, chamada Lei Kandir, disciplina o ICMS. O ICMS não incide sobre os produtos e matérias-primas destinados a exportação ao exterior¹⁶. A não incidência é extensiva a empresas comerciais exportadoras, *tradings*, armazéns alfandegários e entrepostos aduaneiros.

As mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior darão direito de crédito (art. 32)¹⁶.

3.3.3 Política de zona de processamento de exportação – ZPE

A lei nº 11.508/2007, criou a Zona de Processamento de Exportação – ZPE¹⁷. As ZPEs caracterizam-se como áreas de livre comércio com o exterior, destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior. Visam, portanto, eminentemente a exportação.

Os benefícios tributários para empresas que se instalem em ZPEs são a suspensão dos tributos Imposto de Importação, IPI, Cofins, Cofins –Importação, PIS/PASEP, PIS/PASEP-Importação e Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM de importações ou as aquisições no mercado interno de bens e serviços (Art.nº6A)¹⁷.

A condição básica é de que pelo menos 80% da receita bruta da empresa seja proveniente de exportação (art. nº18)¹⁷. As vendas que ocorrerem para o mercado interno terão incidência normal de tributos (art.nº18, § 3º)¹⁷.

3.3.4 Política tributária da Zona Franca de Manaus

A política tributária vigente na Zona Franca de Manaus prevê, em relação aos tributos federais:

- “*Redução de até 88% do Imposto de Importação (I.I.) sobre os insumos destinados à industrialização;*
- *Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I.);*

¹⁶ BRASIL. Lei complementar nº87 de 13/09/1996. 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. (LEI KANDIR). DOU de 19/06/1996.

¹⁷ BRASIL. Lei nº11.508, de 20/07/2007. Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação, e dá outras providências. DOU de 23/07/2007.

- *Redução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, inclusive adicionais de empreendimentos classificados como prioritários para o desenvolvimento regional, calculados com base no Lucro da Exploração até 2013; e*
- *Isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nas operações internas na Zona Franca de Manaus” (BRASIL, Suframa, 2010).*

Não há consenso sobre a suspensão do PIS e da Cofins para insumos destinados à Zona Franca de Manaus.

No que tange os tributos estaduais, isenção de 100% do ICMS na saída de mercadorias e, com respeito aos tributos municipais, isenção do IPTU, de taxas de serviços de coleta de lixo, de conservação de vias e logradouros públicos para empresas que gerarem um mínimo de quinhentos empregos, de forma direta, no início de sua atividade, mantendo este número durante o gozo do benefício. (Lei Municipal nº 427/1998).

3.3.5 Política tributária das Áreas de Livre Comércio

As Áreas de Livre Comércio – ALC objetivam o aquecimento do mercado local, ao incentivar a importação de produtos para venda dentro da própria área beneficiada ou para o exterior. As empresas instaladas nesta referida área de livre comércio terão isenção de impostos federais: IPI, PIS, Confins, PASEP, Imposto de Importação e, no âmbito estadual, do ICMS. As empresas situadas nas ALC têm assegurado, conforme a legislação estadual de cada estado, o direito de crédito de ICMS das matérias-primas, materiais secundários e de embalagem utilizados na produção do bem^{18,19}. A gestão das Áreas de Livre Comércio é feita pela Suframa.

As Áreas de Livre Comércio compreendem: a) os municípios de Cruzeiro do Sul, Brasiléia, com extensão para Eitaciolândia, no Acre¹⁹; os municípios de Manaus e Tabatinga, no Amazonas¹⁸;

Confaz

O Confaz é composto pelos secretários de fazenda dos estados, do Distrito Federal e pelo Ministro da Fazenda. Tem por objetivo elaborar políticas e harmonizar procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. A concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS necessariamente precisam de aprovação, por meio do

¹⁸ AMAZONAS. Decreto nº 25.275, de 11 de agosto de 2005. DOE de 11.08.05.

e os municípios de Macapá e de Santana do Amapá¹⁹, no Amapá.

Na prática as Áreas de Livre Comércio têm funcionado precariamente com a importação de artigos como perfumaria e materiais eletrônicos com venda local.

3.3.6 Política tributária da polpa de cupuaçu e açaí

Os estados do AC, AM, AP, RO e PA possuem um convênio com o Confaz que autoriza a isenção de ICMS nas operações internas e interestaduais com a polpa de cupuaçu e de açaí^{20,21 e 22}. Entretanto, a deficiência deste convênio é de não incluir os demais estados da federação, sobremaneira os maiores consumidores dos produtos extrativistas em questão. Este convênio com esta limitação aos estados citados pode gerar um efeito contrário que é a instalação de indústrias longe dos centros produtivos, ainda que em um dos estados contemplados pelo Convênio. Com efeito, o estado do Pará, por exemplo, é o maior produtor nacional de açaí. Em estudo coordenado pelo IICA para o Banco do Brasil (Carmélio, 2010), foi constatado que o Pará, além de grande produtor de açaí, recebe a matéria prima do Amapá e do Maranhão em quantidades significativas. O açaí é uma matéria prima que tem putrefação rápida, o que, de alguma forma, limita esta logística. Se a mesma política fosse adotada para a castanha do Brasil que tem vida de prateleira longa, sem condicionantes, o estado com mais atratividade ao investimento, como facilidade logística e políticas de incentivo, provavelmente seria o pólo de produção em detrimento dos demais.

3.3.7 Políticas tributárias específicas no Acre

O Regulamento do ICMS do Acre – RICMS estabelece as alíquotas de 17% para operações internas e de 12% para operações interestaduais, em conformidade com o Confaz. Estabelece, ainda, que os produtos *in natura* têm ICMS diferido e que este

¹⁹ BRASIL. Convênio ICMS nº25, de 4 de abril de 2008. Altera o Convênio ICMS 52/92, que estende às Áreas de Livre Comércio dos Estados do Amapá, Roraima e Rondônia os benefícios do Convênio ICM 65/88. DOU de 9/04/2008.

²⁰ BRASIL. Convênio ICMS nº66/94. Autoriza os Estados do Acre, Amazonas e Rondônia a conceder isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOU de 8/07/1994.

²¹ BRASIL. Convênio ICMS nº 8/95, de 4/04/1995. Dispõe sobre a adesão do estado do Pará ao convênio no 66/94, de 30/07/94 que autoriza os Estados do Acre, Amazonas e Rondônia a conceder isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOU de 7/04/95.

²² BRASIL. Convênio ICMS nº 69/99, de 22/10/99. Dispõe sobre a adesão do estado do Amapá ao convênio no 66/94, de 30/07/94 que autoriza os Estados que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOU de 28/10/99.

diferimento se encerra na saída do produto resultante da industrialização. O estabelecimento industrial é responsável pelo recolhimento do imposto²³. A regra é e aplicável as mercadorias remetidas pelo estabelecimento de cooperativa de produtores para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria cooperativa, de cooperativa central, de federação de cooperativas de que a cooperativa remetente faça parte²³. Desta forma, aquela cooperativa que receber por último o produto é que se responsabilizará pelo recolhimento do ICMS. Se, entretanto, o produtor destinar o produto ao consumidor, ao feirante, a instituição governamental, a outro produtor e a outro estado ele fica responsável pelo recolhimento do ICMS. Assim, conclui-se que na exportação do produto *in natura* para outros estados incide a alíquota máxima (12%) e que o produto *in natura* com venda direta dentro do estado enseja a alíquota de 17%. Quando esta venda é realizada para instituições governamentais ou empresas há razoável probabilidade de que o imposto seja efetivamente cobrado. Tal probabilidade tem pouca chance de ocorrer para os casos de vendas diretas ao consumidor final, seja em feiras ou pequenos mercados, devido ao custo que teria a fiscalização da atividade.

O Acre dispõe de um regime especial de tributação. Na aduaneira²⁴ o valor da mercadoria é acrescido de um percentual, chamado percentual de agregação, ao valor do produto, sobre o qual incide a alíquota interna (17%). O valor a ser pago é o resultado da diferença entre o valor do ICMS aplicado ao valor agregado e a alíquota de crédito que acompanha o produto. Após esta fase o produto não se sujeita mais a nenhuma tributação do ICMS e fica vedada a utilização de qualquer crédito^{23,25}. Este regime não se aplica quando a mercadoria se destinar a empresa optante pelo Simples Nacional. Neste caso a empresa pagará apenas o diferencial entre os valores do ICMS da alíquota interestadual e interna²³.

O Acre possui uma política de incentivo tributário na modalidade de financiamento direto ao contribuinte, limitado no total do investimento fixo realizado mediante dedução de até 95% dos saldos devedores do ICMS, declarados no Demonstrativo da Arrecadação Mensal – DAM, a ser utilizado no prazo de até 120 meses. A redução

²³ ACRE. Decreto nº8 de 26/01/1998. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, do Estado do Acre. DOE de 26/01/1998.

²⁴ Note que o Acre possui apenas duas entradas por terra, a rodovia BR 364 (Rondônia-Rio Branco) e a BR 317 (Acre-Amazonas) o que facilita muito o controle aduaneiro.

²⁵ ACRE. Decreto nº 13.287, de 29/11/2005. Altera e acrescenta dispositivos ao Decreto n.º008, de 26 de janeiro de 1998 que regulamenta o Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. DOE 02/12/2005.

prevista é condicionada ao atendimento de critérios de desenvolvimento como o fortalecimento das atividades produtivas do estado, a agregação de valor aos produtos, a geração de empregos e renda, ao aumento da competitividade do estado, por meio da expansão dos mercados e a promoção da interiorização do desenvolvimento em consonância com o Zoneamento Ecológico Econômico do Acre²⁶. Para efeitos de cálculos, é feita a conta gráfica (modalidade crédito-débito de ICMS). Tal política é coordenada pela Comissão da Política de Incentivos às Atividades Industriais no Estado do Acre – Copiai, subordinada à Secretaria Executiva de Indústria, Comércio e Turismo – SEICT em parceria com a Secretaria de Fazenda do Estado.

O transporte de borracha da unidade do produtor rural para a indústria é dispensado da emissão de nota fiscal de transporte, sendo substituído pelo documento de Autorização de Transporte²⁷.

Os pequenos produtores rurais e extrativistas usufruem do benefício de redução de 100% da base de cálculo de ICMS em suas mercadorias comercializadas no estado do Acre²⁸.

Os produtos de borracha, a saber: cernambi virgem comum, cernambi virgem prensado - cvp, entrefina fina in-natura e borracha natural bruta possuem preço mínimo de pauta no estado, de R\$2,00/kg²⁹.

3.3.8 Políticas tributárias específicas no Amazonas

A legislação do ICMS do estado do Amazonas desonera os produtos florestais não-madeireiros³⁰, dentre eles: os óleos de castanha do Brasil, de babaçu, de copaíba e de andiroba, látex e resinas de CVP - Cernambi Virgem Prensado, FSA – Folha Semi-Artefato, FDL – Folha de Defumação Líquida, couro vegetal e breu, frutas e sementes de castanha do Brasil, fibras de piaçava, polpas de frutas de açaí. O instrumento legal foi celebrado no âmbito do Confaz e incorporado ao arcabouço legal tributário do estado do Amazonas.

²⁶ ACRE. Lei nº 1.358 de 29/12/2000 e Decreto nº 4.196 de 1/10/2001.

²⁷ ACRE. Portaria nº 062 de 10/02/2009. Estabelece normas relativas à circulação de borracha natural bruta por extrativistas e produtores rurais. DOE 12/02/2009

²⁸ ACRE. Decreto nº 11.923, de 8/4/2005. Altera dispositivos do Decreto nº 789, de 11 de junho de 1999.

²⁹ ACRE. Portaria nº 31, de 21/01/2009. D.O.E de 28/01/2009.

³⁰ AMAZONAS. Decreto nº 25.275, de 11/08/2005. DOE de 11/08/05.

3.3.9 Políticas tributárias específicas no Amapá

Alíquotas de ICMS no Amapá são apresentadas no quadro a seguir.

Quadro 6. Alíquotas de ICMS no Amapá.

Item	Alíquota interestadual	Alíquota interna
Regra geral	12%	17%
Energia elétrica (de 141 a 1.000 kWh) ³¹	17%	
Transporte intermunicipal		17%
Equipamentos	17%	
Castanha do Brasil	12%	Isenta
Látex, cernambi prensado (CVP), folha semi-artefato (FSA), folha de defumação (FDL), couro vegetal. ³²	12%	2% (crédito presumido para a saída da mercadoria do estado, vedado aproveitamento de crédito), exclusivo para cooperativas e associações de extrativistas
Andiroba, copaíba, Látex, cernambi prensado (CVP), folha semi-artefato (FSA), folha de defumação (FDL), couro vegetal ³³		Isento
Polpa de açaí ³⁴		Isento e diferido
Extrativista/produtor rural ³⁵		Diferido, se inscrito na Sefaz

3.3.10 Políticas tributárias específicas no Mato Grosso

A alíquota interna de ICMS no Mato Grosso, aplicável aos produtos do extrativismo, é de 17%. Não há nenhuma especificidade com relação aos produtos em estudo³⁶.

3.3.11 Políticas tributárias específicas no Pará

As alíquotas de ICMS no estado do Pará são de 17% para operações internas³⁷.

³¹ AMAPÁ. Lei n.º 0400 de 22/12/1997. Código tributário do estado do Amapá. DOE de 29/12/1997.

³² AMAPÁ. Decreto n.º 4.095, de 01/09/2005. Concede crédito presumido nas operações que especifica. DOE de 01/09/2005.

³³ AMAPÁ. Decreto n.º 4.094, de 01/09/2005

³⁴ AMAPÁ. Decreto n.º 3.387, de 20.12.2006. Altera o Decreto n.º 3150, de 06/12/99, que concede isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOE de 20.12.06.

³⁵ AMAPÁ. Decreto n.º 7.171, de 15/10/2003. Altera dispositivos do Decreto n.º 2.269, de 24 de julho de 1998 e dá outras providências. DOE de 15/10/2003.

³⁶ MATO GROSSO. Regulamento do ICMS. Disponível em <<http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/>>. Acesso em 16/11/2010.

O ICMS é diferido para a borracha natural e na saída de frutas frescas destinadas à industrialização (caso do açaí), sendo o diferimento cessado e tornado exigível na saída do estabelecimento adquirente ou na saída para outro estado (art. n°715)³⁷.

Recebem tratamento tributário específico, dentre outras, as operações com a Conab e com a castanha do Brasil (art. n°723)³⁷. Neste último caso, o estabelecimento industrial tem direito a crédito presumido, sendo vedados quaisquer outros aproveitamentos de crédito, de forma que o ICMS a pagar resulte nas seguintes alíquotas: a) 3,4% nas operações internas; e b) 2,4% nas operações interestaduais.

O ICMS é suspenso na saída da mercadoria do estabelecimento do produtor com destino a sua cooperativa no mesmo estado e também nas remessas de mercadorias remetidas pelo estabelecimento de cooperativa de produtores, para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria cooperativa, de cooperativa central ou de federação de cooperativa de que a cooperativa remetente faça parte (art. n°7, inciso II)³⁷. A responsabilidade do recolhimento é da destinatária quando da saída subsequente da mercadoria.

No caso de remessa de mercadoria do associado a sua cooperativa, o associado/produtor enquadra-se na condição de substituto tributário e o imposto será de responsabilidade da cooperativa, desde que no mesmo estado (art. n°40)³⁷.

Os produtos de marketing direto também se enquadram na condição de substituto tributário (art. n°39, Anexo Único)³⁷.

Os atacadistas e varejistas têm direito ao crédito presumido do ICMS nos seguintes valores: a) 15% para operações com alíquota estabelecida em 17%; e b) 11% nas operações com alíquotas de 12% (capítulo XIII art. n°126)³⁷.

³⁷ PARÁ. Decreto n°4.676. 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 - ICMS. DOE de 19/06/2001.

3.3.12 Resumo das políticas tributárias específicas

Quadro 7. Resumo das políticas tributárias específicas.

Política	ISS	PIS	Cofins	IPI	IRPJ	CSLL	CPP	ICMS
Cooperativas em ato cooperativo		Reduzida a zero			isento	isento		
Simplex Nacional	Agregados em alíquota única diferenciada em função do setor da economia e da faixa de receita bruta							
Lei Kandir (exportação ao exterior)								Sem incidência, com direito de aproveitar créditos de insumos e serviços
Zona de Processamento de Exportação - ZPE		Suspensos se o produto for exportado						
Zona Franca de Manaus – ZFM		Isentas para operações internas		Isento	Redução de até 75%			
Áreas de Livre Comércio - ALC		Isentos						Alíquota interna isenta
Acre								Regra geral: 17% Redução até 95% do ICMS a pagar para inscritos no Copiai Isento ICMS interno e com AM, AP, RO com polpa de açaí e cupuaçu.
Amazonas								Regra geral: 17% Isento para Produtos florestais não-madereiros Isento ICMS interno e com AM, AP, RO com polpa de açaí e cupuaçu.
Amapá								Regra geral: 17% ICMS interno isento para castanha, andiroba, copaliba, açaí e produtos da borracha 2% de crédito presumido na saída estadual para produtos da borracha, exclusivo para cooperativas e associações de extrativistas Isento ICMS interno e com AM, AP, RO com polpa de açaí e cupuaçu.
Mato Grosso								Regra geral: 17% Sem política específica para produtos do extrativismo florestal.
Pará								Regra geral: 17% Castanha: Crédito presumido de 3,4% nas operações internas e de 2,4% em operações interestaduais sem direito a qualquer crédito ICMS de insumos e serviços. Isento ICMS interno e com AM, AP, RO com polpa de açaí e cupuaçu.

Fonte: Elaborado pela autora com base na legislação disponível.

4 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS CADEIAS PRODUTIVAS DO EXTRATIVISMO NÃO-MADEREIRO DE PRODUTOS DA AMAZÔNIA

A castanha do Brasil foi priorizada para o levantamento de informações, considerando-se as diversas estruturas de governança objeto do estudo.

Foram feitas coletas de dados de campo em três empresas de beneficiamento de produtos do extrativismo, a saber:

- Caso 1. Uma cooperativa situada no interior do Amapá que realiza exclusivamente o beneficiamento de castanha do Brasil;
- Caso 2. Uma central de cooperativas situada no Acre que realiza a comercialização de castanha industrializada, polpas de frutas (inclusive açaí), borracha, óleo de copaíba e vinho de jatobá de cooperados e não cooperados;
- Caso 3. Uma empresa com sede no estado do Mato Grosso que beneficia (em parte) castanha do Brasil e a comercializa para as regiões Sudeste e Sul.

Para os três casos foi feita uma análise dos custos de produção da castanha do Brasil. A partir do caso 1, por meio de simulações, as seguintes estruturas de governança da cadeia produtiva foram analisadas:

Caso 1-A. Operação de industrialização de terceiros situados no mesmo estado (AP) e que destinam a produção ao mercado interno (SP);

Caso 1-B. Operação de industrialização no Amapá de terceiros situados no estado do Pará e que destinam a produção ao mercado interno (SP);

Caso 1 -C. Operação de industrialização no Amapá de terceiros situados no estado do Pará e que destinam a produção à exportação ao exterior;

Caso 1 -D. Operação de industrialização da matéria prima de cooperados (ato cooperativo) no Amapá e que destina a produção ao mercado interno (SP);

Caso 1 -E. Operação de industrialização da matéria prima de cooperados (ato cooperativo) no Amapá e que destina a produção à exportação ao exterior;

Caso 1 -F. Operação de industrialização da matéria prima de cooperados (ato cooperativo) no Amapá em Área de Livre Comércio e que destina a produção ao mercado interno (SP); e

Caso 1 -G. Operação de industrialização da matéria prima de não cooperados no Amapá em Área de Livre Comércio e que destina a produção ao mercado interno (SP).

Para os demais elos da cadeia produtiva foram adotadas as seguintes situações, baseadas em informações apresentadas pela área de contabilidade da empresa do Mato Grosso: A castanha beneficiada no Amapá é enviada para o estado de São Paulo. A importação é feita por uma distribuidora optante pelo Simples Nacional e enquadrada na faixa de renda bruta anual entre 480 e 600 mil reais anuais (alíquota do Simples de 8,97%). A margem da distribuidora é de 20% e o transporte está incluso. A distribuidora vende para uma loja também enquadrada no Simples Nacional com renda bruta anual na faixa entre 120 e 240 mil reais (alíquota de 5,47%). A margem da loja é de 40%.

Os custos de produção e os tributos incidentes foram calculados por unidade (tonelada) de produto final (castanha do Brasil beneficiada). Os detalhes de cálculo são apresentados juntos com os Casos, dado que existem especificidades que precisaram de tratamento diferenciado.

Para a apresentação da incidência tributária nos produtos do extrativismo, a partir da metodologia supracitada, será mostrada em primeiro lugar, a estrutura de custos da cooperativa do Amapá (Caso 1) e a tributação incidente desde a etapa de extração da matéria prima até o beneficiamento na cooperativa, mas antes da operação de venda. A seguir serão apresentadas as simulações da cadeia produtiva (Caso 1 A até caso 1-G), desde a produção da matéria prima até a venda ao consumidor final (ou saída do país nos casos de exportação).

Na sequência serão analisados os custos envolvidos nos casos 2 e 3, desde a produção até o beneficiamento, mostrando-se as especificidades de cálculos que foram necessárias em função da forma apresentação dos dados contábeis destas empresas. A partir dos custos serão feitas as simulações das demais etapas da cadeia produtiva (distribuição e venda de varejo) nas condições supradescritas.

Na etapa final, os resultados serão sistematizados em tabela comparativa e as principais conclusões serão descritas.

4.1 MODELOS DE GOVERNANÇA ENVOLVENDO A COOPERATIVA DO AMAPÁ

As análises foram feitas a partir dos dados de uma cooperativa de extrativistas composta por cerca de 40 associados que beneficia a castanha do Brasil, produzindo a amêndoa empacotada a vácuo a granel (20 kg), o óleo da amêndoa (caixa com 12 garrafas de 375 ml) e a farinha de amêndoa, com volume sob encomenda.

4.1.1 Custo e tributos envolvidos no beneficiamento da cooperativa

O custo de produção da cooperativa foi analisado com base no demonstrativo contábil do ano civil de 2008. O valor dos gastos por item foi dividido pela produção anual de castanha, de forma a se obter o custo do item por tonelada de castanha, apresentado no quadro a seguir.

Parte dos operários trabalha por produção e parte por pagamento mensal, mas sem registro. Não são associados. Assim, não é possível estimar a carga tributária trabalhista a partir do balanço contábil. Para efeito da análise, os encargos trabalhistas foram estimados com base nos gastos com pessoal e foi aplicada a alíquota de 67,17% sobre o valor do salário. Na safra da castanha, segundo informações da cooperativa, são gerados 500 postos de trabalho diretos e indiretos. Somente na fábrica da cooperativa trabalham 150 mulheres e mais cerca de 10 pessoas de apoio. O pagamento é por produção, com ganho livre de, em média, R\$600-700,00/mês. O critério de pagamento é de R\$1,50/kg de amêndoa inteira e R\$0,50/kg de amêndoa quebrada.

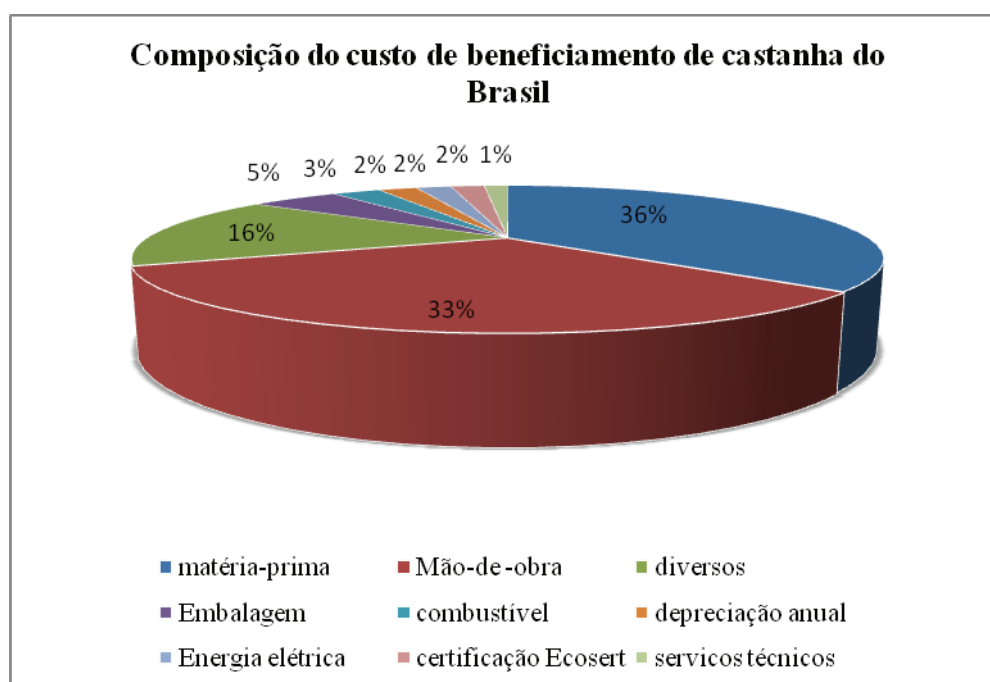
O imposto da previdência rural, de 2,3% deveria ser recolhido pela empresa quando ela compra a produção do extrativista. Não se pôde constatar se este recolhimento é feito regularmente. Para fins da análise dos tributos, será considerada a incidência de 2,3% de imposto rural sobre o valor da castanha do extrativista.

A cooperativa não se beneficia de crédito quando faz aquisições de insumos de empresas optantes pelo Simples Nacional, pois o referido imposto não está discriminado na nota, conforme rege a norma para a sua compensação.

O gráfico a seguir mostra que a matéria prima e a mão de obra são os itens que mais pesam na composição dos custos finais de produção.

Os custos da matéria prima e da mão de obra, juntos, são responsáveis por quase 70% dos custos totais de produção. Estes dois itens do custo de produção são responsáveis pela maior incidência de tributos no custo final de produção (somam 23% e os tributos totais são de 24%, conforme Quadro 9). Ressalta-se que esta análise é apenas até o momento do beneficiamento. Ainda não foi feita a venda que terá o grande peso da carga tributária, conforme se poderá observar nos casos que serão demonstrados na sequência.

Quadro 8. Participação de cada item na composição dos custos totais de produção.



O quadro 9 mostra que antes da venda a castanha já tem embutido em seus custos de produção 24% de tributos, com maior peso dos encargos trabalhistas e sociais.

Quadro 9. Carga tributária embutida nos insumos e serviços utilizados no beneficiamento de castanha na cooperativa situada no Amapá.

Fase	Item de custo	Valor (R\$/T amêndoa)	Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDDE	IPVA
Extração	Matéria prima	1.484,10	34,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transporte	Transporte próprio		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Mão de obra	1.330,72	0,00	893,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Custo de beneficiamento na cooperativa	Energia elétrica	81,19	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Água	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Lenha	28,17	0,00	0,00	4,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Embalagem (laminado origem PR)	89,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Embalagem (caixa papelão origem Manaus)	131,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Depreciação anual	89,19	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Certificação <i>Ecosert</i>	77,90	0,00	0,00	0,00	0,00	3,12	0,00	0,00	0,00
	Custos hospedagem	7,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,30	0,00	0,00	0,00
	Serviços técnicos	54,27	0,00	0,00	0,00	0,00	2,17	0,00	0,00	0,00
	Diversos	415,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Cópias, manutenção e reparo, fretes e transportes gerais		148,44	0,00	0,00	0,00	5,94	0,00	0,00	0,00	0,00
	Combustível (trator e caminhão)	111,28	0,00	0,00	18,92	0,00	2,40	6,93	4,10	0,00
	EPI	7,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Material de limpeza e copa		8,98	0,00	0,00	1,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	IPVA, seguro e licenciamento de caminhão	8,59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8,59
Total de custos		2,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		4.077,63	34,13	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59
Custo sem os tributos		3.090,86								
Custo dos tributos		986,77								
Participação dos tributos no custo de produção (com tributos)		24%	1%	22%	1%	0%	0%	0%	0%	0%

4.1.2 Beneficiamento para terceiros situados no mesmo estado com venda a um segundo estado

Esta análise se baseia em um caso real que envolve a cooperativa do Amapá. Uma empresa privada situada no Amapá compra a matéria prima dos extrativistas no próprio estado, remete à cooperativa para a industrialização, e a venda é feita do estado do Amapá para outro estado, no caso, para São Paulo.

Nesta situação, o diferencial relativo aos tributos é a dinâmica de crédito e débito de ICMS em função da destinação do produto e por isto a memória de cálculo será detalhada (Quadro 10).

Não há, sob nenhuma hipótese, aproveitamento de créditos relativos ao combustível e materiais de limpeza utilizados na etapa de processamento da castanha, pois são itens com ICMS não discriminados em nota fiscal (R\$25,23/t de castanha). Portanto, integram os tributos que compõem o custo do produto final. A industrialização terceirizada na cooperativa não enseja aproveitamento e créditos relativos ao ICMS de energia elétrica (R\$5,68), lenha (R\$4,79), EPI (R\$0,54) e nitrogênio (R\$0,18), pois não são gastos da indústria em si, mas da terceirizada (cooperativa)³⁸. Este somatório é igual a R\$36,43 e é repassado para o custo do produto final. A indústria que terceiriza a industrialização aproveita os créditos da embalagem (R\$22,09), pois é ela mesma que as adquire e envia para a cooperativa para uso. Este crédito é subtraído do ICMS a pagar na saída do produto para São Paulo, quando se aplica a alíquota de interestadual de 12%, resultando em um valor a pagar pela indústria de R\$816,83. Este valor também é repassado ao produto final.

O fluxo do ICMS interestadual

O laminado (embalagem) é originário do PR e a alíquota que o vendedor aplica e paga é de 7% sobre o valor da venda. Na internalização da embalagem no PA o comprador paga a diferença de alíquotas (17%-7%=10%) e mantém o direito de aproveitar 7% em crédito. A caixa de papelão é comprada no AM e alíquota aplicada é de 12% sobre o valor da venda. Na internalização no PA o comprador paga a diferença de alíquotas (17%-12%=5%) e mantém o direito de aproveitar 12% de crédito. Logo, conclui-se que a política interestadual de ICMS favorece o exportador da região Sudeste e Sul para o Norte, mas desfavorece o importador na região Norte.

A internalização da castanha no estado de São Paulo ocorre com a incidência da alíquota interna do estado, de 18%. Assim, a distribuidora paga a diferença de imposto

³⁸ Naturalmente a cooperativa pode aproveitar internamente o crédito de ICMS destes produtos.

(6% sobre o valor da compra) que também é repassado ao produto final³⁹. A partir da saída do produto da distribuidora e na venda no varejo, como são empresas optantes pelo Simples Nacional, o ICMS estará embutido na alíquota única do Simples.

Quadro 10. Detalhamento da apuração do ICMS para o caso de terceirização do beneficiamento em uma cooperativa e venda para outro estado.

Etapa	Valor R\$/ton. de castanha beneficiada				
	Valor	Crédito	Débito	A pagar	Valor embutido
Industrialização na cooperativa (AP)			36,43		36,43
Recebimento de castanha industrializada (AP)	5.825,82	22,09	0,00		
Venda da indústria (para SP)	6.990,99		838,92	816,83	816,83
Internalização em SP da castanha (distribuidora)	6.990,99	838,92	1.258,38	419,46	419,46
Venda pela distribuidora (Simples Nacional)	8.389,19				
Venda no varejo (Simples Nacional)	11.744,86				1.272,72

³⁹SÃO PAULO. Decreto nº52.858 de 2/04/2008. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS e dá outras providências. Publicado na Casa Civil em 2/04/2008.

Quadro 11. Incidência de tributos ao longo da cadeia produtiva para o caso da venda da castanha do Amapá diretamente para São Paulo.

Item na cadeia produtiva	Valor (R\$/T)	Tributos cumulativos incidentes sobre a produção da cooperativa											
Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.056,73	68,27	893,84	36,43	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59				1.032,10
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82			0,00		92,16	424,51			184,73	110,84		812,24
Custo industrialização	5.825,82												0,00
Margem indústria	20%												
Preço de venda da Indústria	6.990,99			816,83		45,44	209,73			83,89	75,50		1318,26
Distribuição		Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)											
Margem da distribuidora (SP)	20%												0,00
Preço venda da distribuidora	8.389,19			419,46									752,51
													1.171,97
Varejo		Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)											
Margem da loja	40%												0,00
Preço de venda final	11.744,86												642,44
													642,44
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		68,27	893,84	1.272,72	11,53	140,01	641,18	4,10	8,59	268,62	186,34	1.394,95	4.977,01
Participação relativa por tributo		1%	18%	26%	0%	3%	13%	0%	0%	5%	4%	28%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		1%	8%	11%	0%	1%	5%	0%	0%	2%	2%	12%	42%

- ICMS de insumos obtidos de empresas optantes pelo Simples Nacional sem discriminação na nota fiscal de forma que se torna cumulativo.
- PIS e Cofins de combustível não é aproveitado crédito, pois é adquirido de postos revendedores.
- Alíquota de 12% do ICMS que incide sobre operações interestaduais. Aqui estão compensados o ICMS de embalagem, nitrogênio, lenha e energia elétrica.
- PIS e Cofins sobre o produto final em sistema não cumulativo. Aqui são compensados o PIS e a Cofins de embalagem, nitrogênio, lenha e energia elétrica. Como a cooperativa beneficia produtos de não-cooperados há incidência regular das alíquotas (1,65% e 7,6% respect.) Os tributos seriam reduzidos a zero se fossem provenientes de cooperados.
- Incidência normal do IRPJ (15%) e da CSLL (9%), pois a cooperativa beneficia a produção de não cooperados. Os tributos seriam reduzidos a zero se fossem provenientes de cooperados.

O Simples Nacional foi o tributo que mais pesou na composição do preço final da castanha, seguido do ICMS e das contribuições trabalhistas.

Analisando-se a tabela de partilha do Simples Nacional conclui-se que a alíquota componente que mais pesou no setor de distribuição (serviço) foi o ISS e no setor de comércio (loja) foi a Contribuição Patronal para a Previdência – CPP. A alíquota da CPP é de 2,75% sobre o preço de venda.

No que se refere aos encargos trabalhistas, o maior peso é observado na cooperativa de beneficiamento. Explica-se o fato devido ao uso intensivo de mão de obra: o processo de descascamento e seleção de castanhas é todo manual.

Assim, se por um lado a indústria de castanha é grande geradora de mão de obra, por outro lado este alto nível de empregabilidade resulta em uma carga tributária trabalhista alta no produto final. Com efeito, também no setor de comércio o tributo que mais pesa é a CPP (inclusa no Simples Nacional).

A carga tributária trabalhista e de ICMS pode assim ser discriminada:

Quadro 12. Incidência de encargos trabalhistas e ICMS por setor da cadeia produtiva, para o caso de terceirização da industrialização no mesmo estado e venda para outro estado (SP) para distribuidora e revenda para varejo.

Setor	ICMS		Encargos trabalhistas	
	Valor da tributação (R\$/t)	Distribuição relativa da tributação por setor	Valor da tributação (R\$/t)	Distribuição relativa da tributação por setor
Extração	0	0,00%	68,27	5,31%
Industrialização	816,83	63,56%	893,84	69,55%
Distribuição	419,46	32,64%		0,00%
Comércio	218,45	17,00%	322,98	25,13%
TOTAL	1.454,75	100,00%	1.285,10	100,00%
Preço de venda final	11.744,86		11.744,86	
Representatividade do tributo no preço de venda final	12,39%		10,94%	

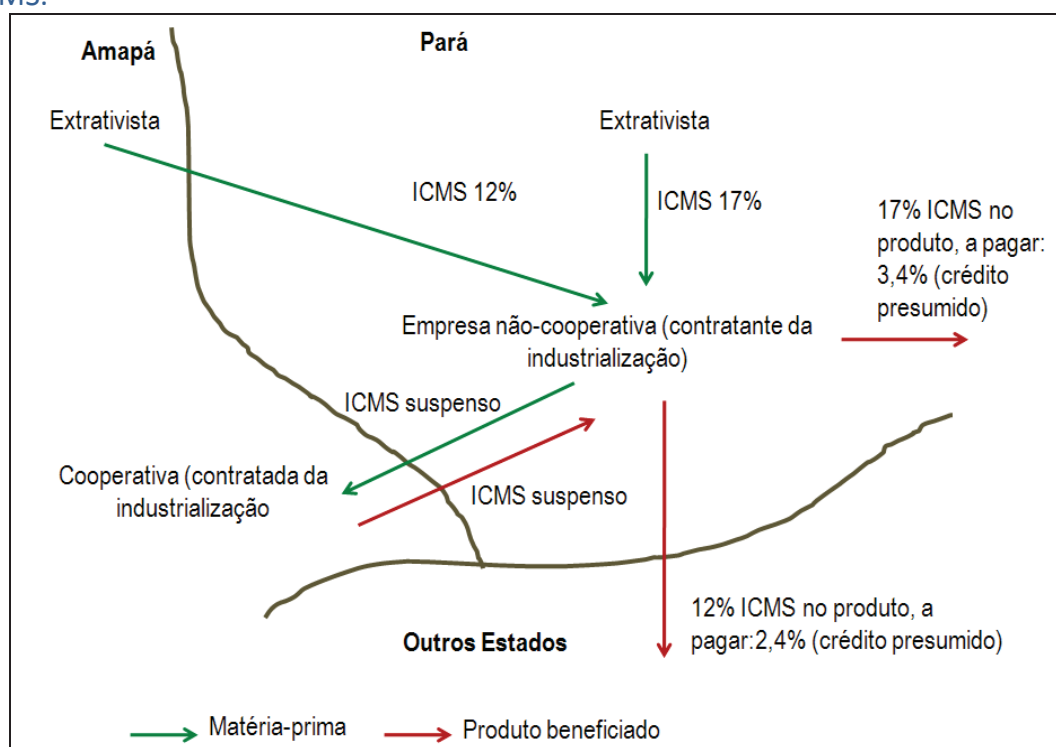
4.1.3 Beneficiamento para terceiros situados em outro estado com venda para um terceiro estado

Neste caso a cooperativa industrializa para empresas privadas não cooperativas. Estas empresas captam a matéria prima dos extrativistas⁴⁰ no Amapá e do Pará, pagam e remete a castanha para a cooperativa. A empresa não tem filial no Amapá. Para a

⁴⁰ Em alguns casos captam dos próprios associados da cooperativa, porém não se caracteriza como ato cooperativo.

operação a mercadoria é remetida à cooperativa com o ICMS suspenso, caracterizado como “remessa para a industrialização”. A cooperativa faz o beneficiamento usando a embalagem da empresa e remete o produto final como devolução de mercadoria recebida para industrialização, também com ICMS suspenso. No ato do retorno fiscal e material da castanha industrializada, o preço da industrialização é o preço constante na nota fiscal. Portanto, diferentemente do que se fala usualmente, não existe uma operação chamada de “prestação de serviços de industrialização” sobre a qual, teoricamente, incidiria o ISS. A operação de terceirização da industrialização não enseja nenhum tratamento tributário diferenciado. Portanto, a cooperativa terá que pagar os tributos previstos em lei (aqueles incidentes sobre beneficiamento de produtos de não associados) e a empresa contratante também pagará seus tributos. A única diferença é que o ICMS da matéria prima e dos insumos é suspenso e incidirá no ato da venda, por parte da empresa, no produto beneficiado.

Figura 1. Representação gráfica do fluxo de castanha do Brasil e da incidência do ICMS.



A saída de mercadoria industrializada resulta no pagamento para o estado de 2,4% de ICMS se for vendida a outros estados e de 3,4% se for o caso de venda no próprio

estado. Este crédito presumido não enseja o direito de aproveitamento de qualquer crédito.

A mercadoria, ao sair do estado, leva consigo 12% de ICMS, apesar do crédito presumido antes citado.

Quadro 13. Incidência tributária sobre a cadeia produtiva da castanha no caso de beneficiamento no AP de terceiros situados no PA com venda para SP.

Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.090,86	34,13	893,84	36,43	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59				997,96
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82					92,16	424,51			184,73	110,84		812,24
Custo industrialização	5.825,82												0,00
Margem indústria	20%												
Preço de venda da Indústria	6.990,99			167,784 ^(a) 816,83 ^(a)		45,44	209,73			83,89 ^(b)	75,50 ^(c)		1318,26
Distribuição				Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)									
Margem da distribuidora (SP)	20%												0,00
Preço venda da distribuidora	8.389,19			419,46								752,51	1.171,97
Varejo				Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)									
Margem da loja	40%												0,00
Preço de venda final	11.744,86											642,44	642,44
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		34,13	893,84	1.440,51	11,53	140,01	641,18	4,10	8,59	268,62	186,34	1.394,95	5.023,80
Participação relativa por tributo		1%	18%	29%	0%	3%	13%	0%	0%	5%	4%	28%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		0%	8%	12%	0%	1%	5%	0%	0%	2%	2%	12%	43%

a) A empresa remete para o Amapá a matéria prima com ICMS suspenso e recebe o produto industrializado com ICMS suspenso. No ato da venda para outro estado (SP) incide 2,4% de ICMS, sem direito a nenhum crédito de ICMS. Mas a castanha é enviada a SP com 12% de ICMS que acompanhará o produto até a venda ao consumidor final que, por fim, pagará a conta do imposto.

b) Considera-se 8% da receita bruta e aplica-se a alíquota de 15% porque a empresa se enquadra na modalidade de lucro presumido.

c) Considera-se 12% da receita bruta e aplica-se a alíquota de 9% porque a empresa se enquadra na modalidade de lucro presumido.

No caso da estrutura de governança em análise, observa-se o efeito da política de ICMS no peso dos tributos totais pagos pelo consumidor. Embora o estado do Pará tenha uma política de cobrança de somente 2,4% de ICMS, o fato é que o produto, ao sair do estado, leva consigo uma carga tributária de 12%. Esta carga tributária é suportada pelo consumidor final. O que ocorre no estado do Pará é que a sua política de tributação torna o industrial mais competitivo, na medida em que paga menos imposto ao estado. Entretanto, esta maior margem de lucro dificilmente se reflete no produto que, de fato, carrega 2,4% desembolsado pelo industrial, mais 12% sobre seu valor de venda, somando-se uma carga efetiva de ICMS suportada de 22,4%.

Os seguimentos subsequentes da cadeia produtiva são regidos pelas mesmas regras apresentadas no caso anterior (terceirização da produção de empresa no Amapá e venda para São Paulo).

4.1.4 Beneficiamento para terceiros situados em outro estado com exportação para o exterior

Esta análise também se baseia em um caso real que envolve a cooperativa do Amapá. Esta cooperativa industrializa a produção de uma empresa que destina a castanha beneficiada à exportação ao exterior.

Para fins da análise em curso, tomou-se o mesmo conjunto de dados referentes ao beneficiamento para terceiros situados em outro estado com venda para um terceiro estado e aplicou-se, no que fossem aplicáveis, as normas relativas ao ICMS para produto destinado a exportação. Basicamente as alterações são a não incidência do ICMS. O resultado é apresentado no quadro a seguir.

Nesta operação não incide ICMS sobre a castanha beneficiada na cooperativa no Amapá, tampouco incide ICMS sobre a venda do produto a partir da empresa que terceirizou a operação de beneficiamento e exportou.

Esta empresa possui crédito do ICMS da matéria prima que comprou. Os demais insumos de processo não ensejam o crédito de ICMS, pois a empresa exportadora não é a empresa que fez o beneficiamento.

O PIS e a Cofins também não incidem sobre receitas de exportação⁵.

Quadro 14. Simulação da incidência tributária sobre a cadeia produtiva da castanha no caso de beneficiamento no AP de terceiros situados no PA com exportação para o exterior.

Item na cadeia produtiva	Valor (R\$/T)	Tributos cumulativos incidentes sobre a produção da cooperativa											
Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.090,86	34,13	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	262,23	157,34	0,00	1.406,33
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82			0,00		0,00	0,00			262,23	157,34		419,57
Custo industrialização	5.825,82												0,00
Margem indústria	20%												
Preço de export. da Indústria	6.990,99			0		0,00	0,00			0,00	0,00		1318,26
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		34,13	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	262,23	157,34	0,00	1.406,33
Participação relativa por tributo		2%	64%	2%	1%	0%	0%	0%	1%	19%	11%	0%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		0%	13%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	4%	2%	0%	20%

4.1.5 Beneficiamento da produção de cooperados

Neste caso a cooperativa recebe a castanha em casca do associado, paga-lhe, como adiantamento, o valor de mercado, faz o beneficiamento e a venda. Da receita auferida deduzem-se os custos de produção, a FATEs/RATs⁴¹, a taxa administrativa (5% sobre a sobra) e o fundo de reserva técnica (10% sobre as sobras do exercício) e as sobras são repassadas aos agricultores na proporção da produção de cada um.

Embora com previsão legal, a cooperativa não recolhe o imposto rural, pois, segundo eles, os agricultores não são inscritos na Secretaria da Receita Federal, logo não emitem nota. A cooperativa emite nota fiscal de entrada de matéria prima dos agricultores. Entretanto, para fins desta análise, considerou-se a incidência de 2,4% de previdência rural.

Para fins da análise em curso, tomou-se o mesmo conjunto de dados referentes ao beneficiamento da produção de não associados e aplicou-se, no que fossem aplicáveis, as normas para beneficiamento de produção de cooperados. São as seguintes normas aplicáveis para o chamado ato cooperativo:

- Deduz-se da base de cálculo da PIS/Cofins o valor da produção beneficiada de cooperados, de forma que fica reduzida a zero⁵; e
- não há incidência do IRPJ¹³ e da CSLL (ZANLUCA, 2010).

O quadro a seguir sistematiza os resultados obtidos.

A cooperativa aproveita os créditos de ICMS e os deduz do ICMS a pagar na saída da mercadoria para São Paulo.

Os seguimentos subsequentes da cadeia produtiva são regidos pelas mesmas regras apresentadas no caso de terceirização da produção de empresa no Amapá e venda para São Paulo.

⁴¹ Definido em lei. Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social.

Quadro 15. Simulação da incidência tributária sobre a cadeia produtiva da castanha no caso de 100% da matéria prima ser proveniente de cooperados (ato cooperativo).

Item na cadeia produtiva	Valor (R\$/T)	Tributos cumulativos incidentes sobre a produção da cooperativa											
Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.056,73	68,27	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59				1.020,90
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82			665,82		0,00	0,00			0,00	0,00		665,82
Distribuição		Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)											
Margem da distribuidora (SP)	20%												0,00
Preço venda da distribuidora	6.990,99			349,55									627,09
Varejo		Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)											
Margem da loja	40%												0,00
Preço de venda final	9.787,39											535,37	535,37
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		68,27	893,84	1.040,60	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	0,00	0,00	1.162,46	3.198,73
Participação relativa por tributo		2%	28%	33%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	36%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		1%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	12%	33%

4.1.6 Beneficiamento da produção de cooperados com exportação para o exterior

Com base nos dados de pesquisa de campo, simulados para o caso da cooperativa beneficiar 100% da matéria prima proveniente de seus cooperados, foi feita nova simulação, caracterizada pela venda do produto ao exterior. Nesta hipótese, o ICMS é igual a zero.

Para esta simulação não se considerou a existência de distribuidor e varejo, pois o produto não se destina ao mercado interno. Eventuais custos de exportação não foram considerados, pois não ensejam tributação de forma a não impactar no peso relativo dos tributos em análise.

O resultado é apresentado no quadro a seguir.

Nesta operação há crédito de ICMS de energia elétrica, lenha, embalagem, EPI e nitrogênio que somam R\$700,00/t de castanha, equivalente a 12% do preço de venda.

Quadro 16. Simulação da incidência tributária sobre a cadeia produtiva da castanha no caso de beneficiamento de 100% da matéria prima de cooperados com exportação para o exterior.

Item na cadeia produtiva	Valor (R\$/T)	Tributos cumulativos incidentes sobre a produção da cooperativa											
Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.056,73	68,27	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	0,00	0,00	0,00	1.020,90
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82					0,00	0,00			0,00	0,00		0,00
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		68,27	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	0,00	0,00	0,00	1.020,90
Participação relativa por tributo		7%	88%	2%	1%	0%	1%	0%	1%	0%	0%	0%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		1%	15%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	18%

4.1.7 Beneficiamento da produção de não-cooperados em Área de Livre Comércio

As normas relativas à industrialização em Áreas de Livre Comércio não permitem a terceirização da produção. Devido a isto, foram analisados os casos de beneficiamento da cooperativa em ALC de produção de não-cooperados e beneficiamento da cooperativa em ALC da produção de cooperados. O primeiro caso (ato não-cooperativo) é apresentado a seguir.

Para fins da análise em curso, tomou-se o mesmo conjunto de dados referentes ao beneficiamento da produção de não associados da cooperativa e aplicou-se, no que fossem aplicáveis, as normas tributárias para indústrias situadas em Área de Livre Comércio. São as seguintes alterações aplicáveis ao caso em análise:

- PIS e Cofins sobre a venda igual a zero; e
- ICMS de matérias-primas de outros estados destinadas a industrialização nas ALC igual a zero;
- Aproveitamento do crédito de matérias-primas e insumos utilizados no processo.

Nota-se que a política de desoneração das ALC privilegia os fornecedores de produtos e serviços das indústrias das ALC, na medida em que lhes reduz a zero o ICMS. Entretanto, a saída destas mercadorias para outros estados será tributada em 12% pelo ICMS. Portanto, embora exista uma melhor competitividade para estas indústrias, o seu produto carrega uma carga expressiva de ICMS.

O resultado é apresentado no quadro a seguir.

Quadro 17. Incidência de tributos ao longo da cadeia produtiva para o caso da venda da castanha do Amapá para São Paulo, com cooperativa situada em área de livre comércio, com beneficiamento de matérias-primas de não cooperado.

Item na cadeia produtiva	Valor (R\$/T)	Tributos cumulativos incidentes sobre a produção da cooperativa											
Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.056,73	68,27	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59				1.020,90
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82			665,82		0,00	0,00			162,36	97,41		925,59
Distribuição		Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)											
Margem da distribuidora (SP)	20%												0,00
Preço venda da distribuidora	6.990,99			349,55								627,09	976,64
Varejo		Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)											
Margem da loja	40%												0,00
Preço de venda final	9.787,39											535,37	535,37
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		68,27	893,84	1.040,60	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	162,36	97,41	1.162,46	3.458,50
Participação relativa por tributo		2%	26%	30%	0%	0%	0%	0%	0%	5%	3%	34%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		1%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	2%	1%	12%	35%

4.1.8 Beneficiamento da produção de cooperados em Área de Livre Comércio

Para fins da análise em curso, tomou-se o mesmo conjunto de dados referentes ao beneficiamento da produção de associados da cooperativa e aplicou-se, no que fossem aplicáveis, as normas tributárias para indústrias situadas em Área de Livre Comércio. São as seguintes alterações aplicáveis ao caso em análise:

- PIS e Cofins sobre a venda igual a zero; e
- ICMS de matérias-primas de outros estados destinadas a industrialização nas ALC igual a zero;
- Aproveitamento do crédito de matérias-primas e insumos utilizados no processo; e
- aproveitamento do crédito de matérias-primas e insumos utilizados no processo.

O resultado é apresentado no quadro a seguir.

Nesta situação de análise, o tributo que mais impacta no produto final é o Simples Nacional, que é imputado nas operações de distribuição e comercialização no varejo. Dentro da cooperativa, o tributo que mais impacta o produto final é de ordem trabalhista (INSS, FGTS e previdência rural).

Quadro 18. Incidência de tributos ao longo da cadeia produtiva para o caso da venda da castanha do Amapá diretamente para São Paulo, com cooperativa situada em área de livre comércio com beneficiamento da produção de cooperados.

Item na cadeia produtiva	Valor (R\$/T)	Tributos cumulativos incidentes sobre a produção da cooperativa											
Produção e indústria		Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	3.056,73	68,27	893,84	25,23	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59				1.020,90
Custo de produção com tributos	4.077,63												0,00
Preço de venda da cooperativa	5.825,82			665,82		0,00	0,00			0,00	0,00		665,82
Distribuição		Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)											
Margem da distribuidora (SP)	20%												0,00
Preço venda da distribuidora	6.990,99			349,55									627,09
													976,64
Varejo		Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)											
Margem da loja	40%												0,00
Preço de venda final	9.787,39												535,37
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		68,27	893,84	1.040,60	11,53	2,40	6,93	4,10	8,59	0,00	0,00	1.162,46	3.198,73
Participação relativa por tributo		2%	28%	33%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	36%	100%
Part. por tipo de tributo no preço final		1%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	12%	33%

4.1.9 Resumo das situações avaliadas

As situações de estrutura de gestão da cadeia produtiva e sua interseção com as políticas de incentivo encontradas são sumarizadas no quadro a seguir, sob o enfoque da incidência tributária.

Nota-se que a situação que envolve maior tributação é aquela em que há a terceirização da produção por uma empresa situada em outro estado. No caso, a empresa se situa no Pará e terceiriza o beneficiamento no Amapá. Embora o estado do Pará a torne mais competitiva, pois somente paga 2,4% de ICMS sobre o valor das vendas, este produto carrega consigo a carga de 12% de ICMS quando se destina a outro estado.

Se o produto fosse exportado diretamente do Amapá para São Paulo, incidir-lhe-ia apenas 12% de ICMS. Entretanto, a empresa ficaria obrigada a pagar este valor integral e o produto, da mesma forma que ocorrido no Pará, seria exportado com 12% de ICMS embutido.

A simulação de beneficiamento em áreas de livre comércio mostra que as empresas ganham competitividade, pois não há incidência do PIS e da Cofins sobre o produto vendido e o ICMS de insumos envolvidos é suspenso para o vendedor e é aproveitado em crédito pela empresa. Entretanto, a saída da mercadoria do estado enseja normalmente a aplicação de 12% de ICMS.

No caso da cooperativa produzir na área de livre comércio, com beneficiamento da matéria prima de seus cooperados, a carga tributária incidente no produto final é a mesma do que no caso da cooperativa estar fora da área de livre comércio. Tal fato deve-se ao fato de que as ALC caracterizam-se, do ponto de vista tributário, pela isenção do PIS e da Cofins, os quais são reduzidos a zero se a cooperativa faz o ato cooperativo, igualando-se estas condições.

No caso de exportação ao exterior há, de fato, uma política de desoneração que efetivamente impacta a carga tributária do produto final⁴². O ICMS é igual a zero no ato da venda ao exterior ou mesmo se o produto for vendido a uma *trading*.

A menor carga tributária foi observada na simulação de beneficiamento da produção de cooperados (ato cooperativo) com subsequente exportação ao exterior. Tal fato

⁴² Nas simulações de exportação ao exterior não foram considerados distribuidores e varejistas como nos demais casos, mas foi considerada a margem de lucro de 20% das indústrias que terceirizam o beneficiamento.

deveu-se a isenção do ICMS, a redução a zero do PIS e da Cofins (por se tratar de ato cooperativo) e a não existência de IRPJ e CSLL, por se tratar de ato cooperativo.

Quadro 19. Resumo da incidência tributária segundo cenários de estrutura de governança da cadeia produtiva e segundo mecanismos de incentivo creditício.

Cenário	Participação por tipo de tributo no preço do produto final													
	Preço final (R\$/t)	Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Total	
Beneficiamento para terceiros situados em outro estado com venda para um terceiro estado														
	11.744,86	0%	8%	12%	0%	1%	5%	0%	0%	2%	2%		12%	43%
Beneficiamento para terceiros situados no mesmo estado com venda para outro estado														
	11.744,86	0%	8%	11%	0%	1%	5%	0%	0%	2%	2%		12%	42%
Beneficiamento de não-cooperados em Área de Livre Comércio com venda para outro estado														
	9.787,39	0%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	2%	1%		12%	35%
Beneficiamento de cooperados em Área de Livre Comércio com venda para outro estado														
	9.787,39	0%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		12%	32%
Beneficiamento da produção dos cooperados e venda para outro estado														
	9.787,39	0%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		12%	32%
Beneficiamento para terceiros situados em outro estado com exportação para o exterior														
	6.990,99	0%	13%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	4%	2%		0%	20%
Beneficiamento de matéria prima de cooperados com exportação para o exterior														
	5.825,82	1%	15%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		0%	17%

No que diz respeito à tributação dos estados, o Pará possui uma política que aufere maior competitividade à empresa do que o estado do Amapá, pois a empresa paga somente 2,4% de ICMS sobre o valor de venda da mercadoria a ser destinada a outros estados, entretanto, abre mão dos créditos de ICMS para ter acesso a este direito. A maior competitividade, entretanto, é a da política de ICMS do estado do Acre (Copiai), pois a empresa inscrita no Copiai faz uso da conta gráfica (cálculo de crédito e débito) e sobre o valor resultante a pagar ao estado, tem redução de até 95%. Esta maior competitividade não se apresenta diretamente na incidência tributária sobre o produto, pois ao sair do estado, carrega consigo a carga interestadual de ICMS de 12%, mas permite maior flexibilidade e margem para a empresa.

Pode-se concluir que o ICMS interestadual é o tributo que mais pesa nas diversas estruturas de governança da cadeia produtiva. Os encargos trabalhistas diretos e componentes do Simples Nacional são o segundo tributo que mais onera o produto final. Neste específico, nenhuma das políticas de incentivo tributário que foram avaliadas (cooperativismo, Áreas de Livre Comércio, exportação e Simples Nacional) possui mecanismos eficazes de desoneração dos encargos trabalhistas.

Paradoxalmente, os referidos tributos têm alto peso sobre o preço de venda do produto exatamente nos elos da cadeia produtiva que mais geram ocupações produtivas, qual seja, na extração da matéria prima, na industrialização e no comércio.

4.2 MODELO DE GOVERNANÇA DE COOPERATIVA CENTRAL SITUADA NO ACRE

4.2.1 Descrição da central

A verificação desta estrutura de governança teve como base uma central de cooperativas situada no estado do Acre. A Central possui 26 instituições associadas, entre cooperativas e associações e possui três unidades filiais e a matriz, situada em Rio Branco. A filial situada no município de Brasiléia faz as operações de beneficiamento de castanha, de acondicionamento de vinho de jatobá, de compra e venda de óleo de copaíba e de borracha *in natura*. A filial de Xapuri faz o beneficiamento de castanha e a

filial de Rio Branco processa polpas de frutas. O resultado das vendas de 2009 por produto é apresentado a seguir.

Quadro 20. Quantidade vendida em 2009 por tipo de produto.

Item	Quant. (kg)	Participação relativa na quant. Vendida
Venda total de castanha	4.119.800	85,99%
Total venda castanha in natura:	3.430.000	71,59%
Total venda castanha beneficiada:	689.800	14,40%
Total venda de borracha:	624.870	13,04%
Venda de óleo de copaíba kg	1.198	0,03%
Venda de Vinho de jatobá (litro)	207	0,00%
Total venda de polpas	44.861	0,94%
Total Geral:	4.790.936	100,00%

Fonte: Dados contábeis da Central de cooperativas.

As associadas somente captam a castanha e mandam para a Central que beneficia na maior parte da produção e terceiriza uma parte, devido ao esgotamento da capacidade de suas unidades. A cooperativa exportou, em 2009, cerca de 20% de castanha in natura. A unidade central faz a comercialização da produção. Não há incidência de impostos entre as associadas. A central administra as filiais, presta serviços aos sócios e faz o beneficiamento primário da castanha, chamado *dry* que consiste na secagem e polimento para ficar preparada para operação de quebra. Esta castanha *dry* vai para as duas unidades de forma complementar, visto que nas outras unidades também há esta etapa, mas com capacidade insuficiente para atender a demanda.

A Central toma recursos da Conab para pagamento da produção antecipadamente ao agricultor, via associadas. A Central gerencia o subsídio estadual e federal para a borracha de forma a facilitar o acesso do extrativista ao benefício. Em 2010 o subsídio estadual foi definido em R\$0,70/kg de borracha nativa. O subsídio federal variou para completar um patamar de R\$3,50/kg, após a soma do valor de mercado e do valor do subsídio estadual. Note que este é o preço do kg de borracha seca, o pagamento é feito mediante a conversão. O subsídio do estadual para a seringueira cultivada é de R\$0,90/kg e não há o incentivo federal para este tipo de borracha. Segundo informações da Central, a borracha nativa é menos competitiva, pois um homem sangra cerca de 1.000 árvores cultivadas/dia e apenas cerca de 300 árvores nativas/dia.

No que tange a incidência tributária, quando a central faz o beneficiamento de agricultor pertencente a alguma associada, caracteriza-se o ato não-cooperativo, logo vai incidir IRPJ e CSLL, PIS e Cofins. Se a cooperativa beneficia a produção vinda com nota fiscal da associada, caracteriza-se o ato cooperativo sem incidência de IRPJ, CSLL e PIS e Cofins. Na Central as duas situações ocorrem, conforme mostra o quadro a seguir.

Quadro 21. Participação relativa de cooperados e não-cooperados na receita auferida pela Central por tipo de produto em 2009.

Produto	Cooperado	Não-cooperado
Castanha do Brasil	97%	3%
Borracha	94%	6%
Óleo de copaíba	32%	68%

Fonte: dados contábeis da Central.

4.2.2 Levantamento de dados e metodologia adotada

A Central forneceu os dados contábeis detalhados do ano civil de 2009. Os dados foram apresentados estratificados por matriz e suas filiais, por produto, por cooperado e não-cooperado. Foram apresentados os dados de receitas brutas, vendas canceladas, abatimentos, ICMS sobre vendas, custo de matérias-primas, despesas operacionais, despesas administrativas e custos diretos e indiretos de fabricação. À parte a Central apresentou os resultados das quantidades vendidas por produto no ano de 2009.

Para a análise, os dados foram segregados por produto, conforme sua participação na receita total (Quadro 22) e então foram calculados por tonelada de produto final. Foram feitas análises da castanha, da borracha e do óleo de copaíba.

Quadro 22. Participação relativa por produto na receita da Central de cooperativas.

Produto	Receita (R\$)	Participação relativa sobre a receita total de 2009
Castanha merc. interno	5.319.130	61,33%
Castanha exportada	1.634.731	18,85%
Borracha:	1.598.912	18,44%
Óleo copaíba	19.357	0,22%
Vinho de jatobá	45	0,00%
Polpa de frutas	90.377	1,04%
Resíduo	10.534	0,12%
Total	8.673.085	100,00%

Os custos administrativos foram segregados para a castanha, a borracha e para o óleo de copaíba na proporção da participação destes produtos na formação da receita total. A seguir foram calculados por tonelada do produto final.

Com relação aos valores dos tributos pagos, foram adotados os seguintes procedimentos:

Foi calculada a proporção percentual entre a receita de castanha exportada (19% da castanha de 2009), de castanha não exportada, de borracha, de óleo, de vinho de jatobá e de resíduos⁴³ em relação à receita total.

O valor do ICMS foi calculado por produto, multiplicando-se o valor do ICMS apresentado no balanço contábil pela proporção percentual de cada produto apresentada no quadro anterior. O ICMS da castanha foi calculado apenas na proporção de participação da amêndoa destinada ao mercado interno (61,33%), pois não incide ICMS sobre produto de exportação.

Para o cálculo do valor do PIS, da Cofins do IRPJ e da CSLL incidentes em cada produto foi necessário segregar a receita advinda de cada produto em cooperado e não cooperado, e calcular a participação relativa de cada produto de não-cooperado na receita total de não-cooperado, conforme mostra o quadro a seguir.

Quadro 23. Composição da receita por cooperado e não-cooperado para cada produto.

Produto	Receita (R\$)			Participação por produto de não-cooperado na receita de não-cooperado
	Cooperado	Não cooperado	Total	
Castanha	6.718.310	235.551	6.953.861	53%
Borracha:	1.502.126	96.786	1.598.912	22%
Óleo copaíba	6.103	13.254	19.357	3%
Vinho de jatobá	45	3.327	3.372	1%
Polpa de frutas	1.256	89.121	90.377	20%
Resíduo	10	7.197	7.207	2%
Total	8.227.850	445.236	8.673.085	100%

Isto se deve ao fato de que quando se beneficia matéria prima de cooperado, o PIS e a Cofins são reduzidos a zero, logo os valores pagos pela cooperativa são devidos ao beneficiamento de matéria prima de não cooperado. No caso do IRPJ e da CSLL não há incidência sobre resultados de vendas de produtos provenientes de cooperados (ato cooperativo), logo, devem ser imputados nas receitas advindas de não-cooperados.

Os demais tributos demonstrados no balanço contábil (INSS, FGTS, PIS sobre a folha de pagamento, IRRF sobre aplicações financeiras, IPTU, IPVA/seguro

⁴³ Houve uma pequena receita proveniente a venda de resíduos industriais.

obrigatório, Suframa, taxas e multas) foram segregados para a castanha, a borracha e para o óleo de copaíba na proporção da participação destes produtos na formação da receita total.

Além disto, foi calculada a previdência rural, o ICMS de insumos provenientes de fornecedores optantes pelo Simples Nacional que acaba por se tornar cumulativo e também o ICMS de combustíveis que, conforme já demonstrado, não permite a dedutibilidade.

Para as demais etapas da cadeia produtiva foram consideradas as mesmas condições da cooperativa analisada anteriormente. Ou seja, a cooperativa faz a venda (no caso a partir do Acre) para uma distribuidora de São Paulo (optante pelo Simples Nacional). Esta vende para uma loja de varejo, também optante pelo Simples Nacional.

4.2.3 Resultados obtidos

Os resultados obtidos estão apresentados no quadro a seguir.

Quadro 24. Incidência de tributos ao longo da cadeia produtiva para o caso da venda da castanha do Acre diretamente para São Paulo via cooperativa Central. Os valores são médios de castanha *in natura* e processada.

Valores por tonelada	Valor (R\$/t)	Tributos incidentes sobre a produção da cooperativa Central											
		Prev. rural	INSS e FGTS	PIS	Cofins	CIDE	ICMS	ISS	IRPJ	CSLL	Tax e multas	Simples	Total
Custo de produção sem tributos	1.898,91	61,75	60,26	6,86	1,66	0,84	7,87	3,66	4,40	3,01	3,70	336,80	702,78
Preço de venda	1.687,91			1,36	6,30		103,03						
Distribuição		Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)											
Margem da distribuidora (SP)	20%											0,00	
Preço venda da distribuidora	2.025,49						101,27					181,69	282,96
Varejo		Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)											
Margem da loja	40%											0,00	
Preço de venda final	2.835,69											155,11	155,11
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		61,75	60,26	8,22	7,96	0,84	212,17	3,66	4,40	3,01	3,70	336,80	702,78
Participação relativa por tributo		9%	9%	1%	1%	0%	30%	1%	1%	0%	1%	48%	
Part. por tipo de tributo no preço final		2%	2%	0%	0%	0%	7%	0%	0%	0%	0%	12%	25%

4.3 MODELO DE GOVERNANÇA DE EMPRESA NÃO COOPERATIVA SITUADA NO MATO GROSSO

Foi feita uma análise de uma empresa privada não-cooperativa instalada no norte do estado do Mato Grosso que beneficia castanha certificada orgânica. A empresa é optante pelo Simples Nacional.

A área de produção de castanha é de propriedade particular. A empresa obtém a castanha por meio de do proprietário. Ele contrata os extrativistas para a colheita e lhes paga por produção. O preço pago em 2010 girou em torno de R\$12,00/lata ao extrativista. O intermediário recebe uma comissão de R\$1,00/lata e o valor do frete, de R\$600,00/carga de 10 t numa distância de 250 km em estrada de terra. Não foi possível identificar se este fornecedor recolhe a contribuição da previdência rural dos extrativistas.

A entrada dos insumos no estado há a necessidade da empresa pagar a diferença de ICMS. Esta diferença pode ser de 10% se a mercadoria é proveniente das regiões Sudeste ou Sul ou de 5% se a mercadoria é proveniente do Centro-Oeste ou Norte. A sistemática mostrada por esta empresa reforça a tese de que a política interestadual em relação à região Norte ou Centro-Oeste favorece o exportador e desfavorece a indústria instalada nesta região.

Quadro 25. Incidência de tributos ao longo da cadeia produtiva para o caso do processamento de castanha no Mato Grosso por empresa enquadrada no Simples Nacional com venda diretamente para São Paulo.

Valores por tonelada	Valor (R\$/t)	Tributos incidentes sobre a produção da indústria (Simples Nacional)										Total	
		Prev. rural	INSS e FGTS	PIS	Cofins	ICMS	ISS	IRPJ	CSLL	Simples	Multas e IOF		
Custo de produção sem tributos	4.607,70	55,77	226,41	10,10	46,52	88,48	1,23	7,51	6,76	23,04		3,73	469,54
frete	297					35,6007							
Preço de venda	3.518,77			22,87	105,56	422,25	14,83						565,52
Distribuição			Tributos cumulativos incidentes sobre a distribuição (Simples Nacional)										
Margem da distribuidora (SP)	20%												0,00
Preço venda da distribuidora	4.222,52					211,13							589,89
Varejo			Tributos cumulativos incidentes sobre o varejo (Simples Nacional)										
Margem da loja	40%												
Preço de venda final	5.911,53												323,36
Balanco da carga tributária													
Preço do tributo por t castanha		55,77	226,41	32,97	152,08	757,46	16,06	7,51	6,76	725,16		3,73	1.983,91
Participação relativa por tributo		3%	11%	2%	8%	38%	1%	0%	0%	37%		0%	
Part. por tipo de tributo no preço final		1%	4%	1%	3%	13%	0%	0%	0%	12%		0%	34%

5 RESUMO DAS SITUAÇÕES AVALIADAS

O resumo das situações avaliadas é apresentado no quadro a seguir.

A análise dos dados mostra que o Simples Nacional, o ICMS e os encargos trabalhistas (INSS, FGTS e Previdência Rural) foram os tributos que mais pesaram relativamente, para os casos de vendas ao mercado interno, independente da forma de gestão da cadeia produtiva. O peso grande do Simples Nacional deveu-se às simulações na distribuição e no varejo que eram empresas enquadradas neste sistema.

O peso do ICMS deveu-se a três fatos cumulativos:

- A aquisição de insumos das regiões Sul e Sudeste implica no pagamento de diferença de ICMS na entrada no estado da região Norte ($7\%-17\%=10\%$) e este valor é agregado ao produto;
- A alíquota interestadual de 12% é elevada e incide sobre o produto no ato da venda para outro estado, independente da política interna de ICMS;
- A empresa compradora do produto, situada na região Sudeste (ou Sul) paga a diferença de ICMS na entrada da mercadoria vinda do Norte ($18\%-12\%=6\%$ no caso de São Paulo) e este valor é embutido no preço da mercadoria; e
- Quando a empresa está no Simples Nacional, não aproveita créditos de ICMS, tornando-o cumulativo⁴⁴.

No caso do Simples Nacional, a alíquota foi alta porque ela incide sobre a receita bruta, sem qualquer dedução e também porque é normalmente adotada pelos *players* que atuam nas etapas finais da cadeia produtiva (distribuição e varejo) que são etapas de alta margem de lucro (no caso das simulações feitas, baseadas em casos reais, as margens foram de 20% na distribuição e de 40% no varejo).

Embora do Simples Nacional tenha seu nobre propósito de facilitar o processo de arrecadação tributária, com diminuição dos gastos contábeis diretos e indiretos, o fato, para as condições analisadas, é de que o Simples onera muito o produto final. Esta

⁴⁴ Embora exista um dispositivo que possibilita a adoção do regime de compensação pelos estados, as exigências documentais impossibilitam seu uso.

oneração na cadeia produtiva é devida à perda da possibilidade de operação do ICMS na modalidade não-cumulativa.

Com relação aos encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento, o seu alto peso é resultado no sistema de processamento de castanha que é muito demandante de mão de obra operacional.

A previdência rural tem peso relativo baixo no produto final. Entretanto, a comprovação prática foi de que o encargo não tem sido recolhido em muitos casos (embora tenha sido contabilizado nas análises feitas). Esta constatação não guarda relação com a análise objeto desta consultoria, mas serve de alerta para o risco dos extrativistas não terem acesso à aposentadoria rural, devido à falta de comprovação dos recolhimentos.

Neste especial, uma proposta de desoneração tributária pode trazer condicionantes em relação ao recolhimento dos valores devidos à previdência rural. Um exemplo prático desta possibilidade é o que ocorreu com o Selo Combustível Social para a cadeia produtiva do biodiesel. Como parte das obrigações, as empresas de biodiesel precisam comprar da agricultura familiar e comprovar suas compras. A exigência desta comprovação fiscal traz consigo a necessidade do recolhimento do referido tributo.

No caso em análise, será oportuno, ao lado da política de desoneração a ser proposta, estimar o ganho de receita para a previdência, conseqüente da formalização da operação de compra e venda do extrativista.

Nos casos de análise da cadeia produtiva voltada para a exportação, o maior peso é devido aos encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento. Isto se deve à desoneração completa do ICMS- neste caso é uma política efetiva, pois não há regra estadual ou interestadual que faça incidir ICMS no produto. Com isto peso relativo dos encargos trabalhistas aumenta muito.

Para o caso de exportação, observa-se que as cooperativas, quando fazem o ato cooperativo, resultam em produto com a menor carga tributária encontrada nas análises feitas, pois o PIS e a Cofins são reduzidos a zero. Isto não acontece no caso de cooperativa processando matéria prima de não cooperado e também não acontece com empresas não cooperativas que têm a incidência normal dos referidos tributos.

A política de desoneração das Áreas de Livre Comércio – ALC privilegia os fornecedores de produtos e serviços das indústrias, na medida em que lhes reduz a zero

o ICMS e também desonera o produto do PIS e da Cofins. Entretanto, a saída destas mercadorias para outros estados será tributada em 12% pelo ICMS. Portanto, embora exista uma melhor competitividade para estas indústrias, o produto proveniente de áreas com esta política tem pouca desoneração real.

Não foi encontrada nenhuma situação de venda de castanha para a merenda escolar. O arcabouço regulatório dos tributos não mostrou nenhuma política de desoneração para o produto que tem este mercado como destino.

Quadro 26. Resumo das situações avaliadas com o peso de cada tributo no produto final.

Cenário	Participação por tipo de tributo no preço do produto final														Total
	Preço final (R\$/t)	Prev. Rural	INSS e FGTS	ICMS	ISS	PIS	Cofins	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Simples	Taxas e multas		
Beneficiamento no AP para terceiros situados em outro estado (PA) com venda para um terceiro estado (SP) ^(a)															
	11.744,86	0%	8%	12%	0%	1%	5%	0%	0%	2%	2%	12%		43%	
Beneficiamento para terceiros situados no mesmo estado (AP) com venda para outro estado (SP) ^(a)															
	11.744,86	0%	8%	11%	0%	1%	5%	0%	0%	2%	2%	12%		42%	
Beneficiamento de não-cooperados em Área de Livre Comércio (AP) com venda para outro estado (SP) ^(a)															
	9.787,39	0%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	2%	1%	12%		35%	
Beneficiamento de matéria prima em empresa não-cooperativa enquadrada no Simples Nacional (MT) com venda para outro estado (SP) ^(a)															
	5.911,53	1%	4%	13%	0%	1%	3%		0%	0%	0%	12%	0%	34%	
Beneficiamento de cooperados em Área de Livre Comércio (AP) com venda para outro estado (SP) ^(a)															
	9.787,39	0%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	12%		32%	
Beneficiamento da produção dos cooperados (AP) e venda para outro estado (SP) ^(a)															
	9.787,39	0%	9%	11%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	12%		32%	
Comercialização em cooperativa central (AC) com venda para outro estado (SP) ^(a)															
	2.835,69	2%	2%	7%	0%	0%	0%	0%	0	0%	0%	12%	0%	25%	
Beneficiamento no AP para terceiros situados em outro estado (PA) com exportação para o exterior															
	6.990,99	0%	13%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	4%	2%	0%		20%	
Beneficiamento de matéria prima de cooperados (AP) com exportação para o exterior															
	5.825,82	1%	15%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		17%	

(a) As etapas subsequentes da cadeia produtiva são a venda para distribuidora (SP) optante pelo Simples Nacional (margem de lucro de 20%) e venda para loja de varejo (SP) também optante pelo Simples Nacional (margem de lucro de 40%).

A estrutura de gestão que resultou em menor carga tributária foi a de cooperativa, em ato cooperativo, com venda da produção ao exterior. Esta estrutura de gestão soma várias políticas de desoneração, a saber:

- Não incide ICMS sobre a venda e há aproveitamento de crédito de ICMS dos insumos e serviços utilizados no processo; e
- O PIS e a Cofins são reduzidos a zero no produto de venda e não há incidência de IRPJ e de CSLL por força da norma tributária de cooperativas.

Conclui-se que a soma das políticas tributárias incidentes em uma cadeia produtiva voltada para a exportação, com modelo de governança de cooperativa praticando o Ato Cooperativo é a menos onerosa os produtos do extrativismo.

6 PRINCIPAIS CONCLUSÕES SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA DE PRODUTOS DO EXTRATIVISMO

A análise dos dados obtidos no levantamento de informações (Produto 2 desta consultoria) mostra que a carga tributária direta e indireta incidente sobre a castanha do Brasil, nas diversas estruturas de formação da cadeia produtiva e de mercados, variou de 43% a 17% (caso de exportação ao exterior por cooperativa em ato cooperado). O Simples Nacional, o ICMS e os encargos sociais e trabalhistas (incluindo a Previdência Rural) foram os tributos que mais pesaram relativamente, para os casos de vendas ao mercado interno, independente da forma de gestão da cadeia produtiva. O peso grande do Simples Nacional deveu-se às simulações na distribuição e no varejo, que consideravam empresas enquadradas neste sistema. Os tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL) aparecem como o quarto bloco de maior peso na tributação do produto final, embora com níveis de participação muito variáveis em função da estrutura de formação da cadeia produtiva.

A participação relativa por tributo ou bloco de tributos é demonstrada no gráfico acima é apresentada a seguir.

Quadro 1. Participação relativa do tributo na carga tributária total incidente sobre o produto final (castanha do Brasil) nas cadeias produtivas avaliadas.

Tributo ou bloco de tributos	Participação relativa do tributo ou bloco de tributos								
	caso 1-A	Caso 1-B	Caso 1-C	caso 1-D	Caso 1-E	Caso 1-F	Caso 1-G	Caso 2	Caso 3
Simplex Nacional	29%	28%	0%	37%	0%	37%	34%	48%	37%
ICMS	26%	29%	2%	33%	3%	33%	30%	30%	38%
Sociais e trabalhistas (INSS, FGTS, Previdência rural)	19%	18%	66%	29%	94%	29%	27%	17%	14%
Federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL)	25%	25%	30%	0%	1%	0%	8%	3%	10%
Outros (ISS, CIDE, IPVA, taxas e multas)	0%	0%	2%	1%	2%	1%	1%	2%	2%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Caso 1-A. Operação de industrialização de terceiros situados no mesmo estado (AP) e que destinam a produção ao mercado interno (SP);

Caso 1-B. Operação de industrialização no Amapá de terceiros situados no estado do Pará e que destinam a produção ao mercado interno (SP);

Caso 1-C. Operação de industrialização no Amapá de terceiros situados no estado do Pará e que destinam a produção à exportação ao exterior;

Caso 1-D. Operação de industrialização da matéria prima de cooperados (ato cooperativo) no Amapá e que destina a produção ao mercado interno (SP);

Caso 1-E. Operação de industrialização da matéria prima de cooperados (ato cooperativo) no Amapá e que destina a produção à exportação ao exterior;

Caso 1-F. Operação de industrialização da matéria prima de cooperados (ato cooperativo) no Amapá em Área de Livre Comércio e que destina a produção ao mercado interno (SP); e

Caso 1-G. Operação de industrialização da matéria prima de não cooperados no Amapá em Área de Livre Comércio e que destina a produção ao mercado interno (SP).

Caso 2. Uma central de cooperativas situada no Acre que realiza a comercialização de castanha industrializada, polpas de frutas (inclusive açaí), borracha, óleo de copaíba e vinho de jatobá de cooperados e não cooperados;

Caso 3. Uma empresa com sede no estado do Mato Grosso que beneficia (em parte) castanha do Brasil e a comercializa para as regiões Sudeste e Sul.

O peso do ICMS deve-se a três fatos cumulativos:

- Na etapa de industrialização, a aquisição de insumos das regiões Sul e Sudeste implica no pagamento de diferença de ICMS na entrada no estado da região Norte ($17\% - 7\% = 10\%$)⁴⁵;
- A alíquota interestadual de 12% é elevada e incide sobre o produto no ato da venda de um estado da região Norte para qualquer outro estado, independente da política interna de ICMS;
- A empresa compradora do produto, situada na região Sudeste (ou Sul) paga a diferença (entre a alíquota interna e a interestadual) de ICMS na entrada da mercadoria vinda do Norte ($18\% - 12\% = 6\%$, no caso de São Paulo); e

⁴⁵ É o caso verificado principalmente na aquisição de embalagens.

- Quando a empresa compradora do produto está no Simples Nacional, não aproveita créditos de ICMS, tornando-o efetivamente cumulativo⁴⁶.

No caso do Simples Nacional, a participação relativa é alta porque a base de incidência é a receita bruta, sem qualquer dedução, e também porque é normalmente adotada pelos *players* que atuam nas etapas finais da cadeia produtiva (distribuição e varejo).

Embora do Simples Nacional tenha seu nobre propósito de facilitar o processo de arrecadação tributária, com diminuição dos gastos contábeis diretos e indiretos, o fato, para as condições analisadas, é de que o Simples Nacional onera muito o produto final. Esta oneração na cadeia produtiva é devida à perda da possibilidade de operação do ICMS na modalidade não-cumulativa. Nos casos estudados quando o produto proveniente de outro estado é adquirido por uma empresa enquadrada no Simples (uma distribuidora ou loja de varejo, por exemplo) ela pagará a diferença entre a alíquota interestadual (12%) e a alíquota interna do estado, mas não terá mais direito a qualquer crédito.

Com relação aos encargos trabalhistas, o seu alto peso é resultado do sistema de processamento de castanha que é muito demandante de mão de obra operacional.

A previdência rural tem peso relativo baixo no produto final. Entretanto, a comprovação prática foi de que o encargo não tem sido recolhido em muitos casos (embora tenha sido contabilizado nas análises feitas). Esta constatação não guarda relação com a análise objeto desta consultoria, mas serve de alerta para o risco dos extrativistas não terem acesso à aposentadoria rural, devido à falta de comprovação dos recolhimentos.

Neste especial, uma proposta de desoneração tributária pode trazer condicionantes em relação ao recolhimento dos valores devidos à previdência rural. Um exemplo prático desta possibilidade é o que ocorreu com o Selo Combustível Social para a cadeia produtiva do biodiesel. Como parte das obrigações, as empresas de biodiesel precisam comprar da agricultura familiar e comprovar suas compras. A exigência desta comprovação fiscal traz consigo a necessidade do recolhimento do referido tributo.

⁴⁶ Embora exista um dispositivo que possibilita a adoção do regime de compensação pelos estados, as exigências documentais impossibilitam seu uso.

No caso em análise, será oportuno, ao lado da política de desoneração a ser proposta, estimar o ganho de receita para a previdência, conseqüente da formalização da operação de compra e venda do extrativista.

Nos casos de análise da cadeia produtiva voltada para a exportação, o maior peso é devido aos encargos trabalhistas (INSS, FGTS e Previdência Rural). Isto se deve à desoneração completa do ICMS. Para o caso de exportação, observa-se que as cooperativas, quando fazem o ato cooperativo, resultam em produto com a menor carga tributária encontrada nas análises feitas, pois o PIS e a Cofins são reduzidos a zero. Isto não acontece no caso de cooperativa processando matéria prima de não cooperado e também não acontece com empresas não cooperativas.

A política de desoneração das Áreas de Livre Comércio – ALC privilegia os fornecedores de produtos e serviços das indústrias, na medida em que lhes reduz a zero o ICMS e também desonera o produto do PIS e da Cofins. Entretanto, a saída destas mercadorias para outros estados será tributada em 12% pelo ICMS. Portanto, embora exista uma melhor competitividade para estas indústrias, o produto proveniente de áreas com esta política tem pouca desoneração real quando destinados ao mercado interno.

Não foi encontrada nenhuma situação de venda de castanha para a merenda escolar. O arcabouço regulatório dos tributos não mostrou nenhuma política de desoneração para o produto que tem este mercado como destino.

A estrutura de gestão que resultou em menor carga tributária foi a de cooperativa, em ato cooperativo, com venda da produção ao exterior. Esta estrutura de gestão soma várias políticas de desoneração, a saber:

- Não incide ICMS sobre a venda e há aproveitamento de crédito de ICMS dos insumos e serviços utilizados no processo; e
- O PIS e a Cofins são reduzidos a zero no produto de venda e não há incidência de IRPJ e de CSLL por força da norma tributária de cooperativas.

Conclui-se que a soma das políticas tributárias incidentes em uma cadeia produtiva voltada para a exportação, com modelo de governança de cooperativa é a menos onerosa para os produtos do extrativismo.

7 ANÁLISE COMPARATIVA DE FORMAS DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Com o objetivo de avaliar qual a proposta que mais desonera o produto final para o maior número de estruturas da cadeia produtiva, foram feitas as seguintes simulações a partir dos nove casos analisados à época do levantamento da carga tributária:

- Proposta 1. *Ceteris paribus*, desoneração completa do ICMS incidente na comercialização dos produtos do agroextrativismo não madeireiro nas operações internas e interestaduais; e
- Proposta 2. *Ceteris paribus*, desoneração completa dos tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL) na indústria de beneficiamento.

O resultado é apresentado no quadro a seguir. Observa-se que a desoneração do ICMS possui impacto na redução da carga tributária em todos os casos analisados, exceto nos casos em que há exportação ao exterior, pois para este caso o ICMS já é desonerado (Lei Kandir).

A análise dos dados constantes no Quadro 3 permite concluir que quando se faz a redução dos tributos federais (proposta 2) a desoneração sobre o produto final é menor do que no caso da desoneração do ICMS (proposta 1). Neste caso, é como se em todos os casos analisados fossem aplicadas as normas dos tributos para cooperativas em ato cooperativo. Nesta proposta (2) a política de desoneração tributária de cooperativas

passa a não ter diferença nenhuma em relação às demais situações (empresa não-cooperativa e ato não cooperativo).

Outra dificuldade relativa à proposta de desoneração dos tributos federais (proposta 2) refere-se ao IRPJ e à CSLL, pois estes tributos são diretos e por isto não incidem sobre o produto, mas sobre a receita líquida (operacional e não operacional) auferida pela empresa. A instituição de mecanismos de estratificação destes tributos por fonte de receita representaria uma burocracia adicional com riscos de não previsão do universo de possibilidades existentes.

Quadro 2. Carga tributária incidente no produto final (castanha do Brasil) por estrutura da cadeia produtiva segundo a legislação tributária atual e para as propostas de desoneração completa do ICMS interno e interestadual e de desoneração dos tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL).

Estrutura da cadeia produtiva ^(a)	Carga tributária incidente no produto final				
	Carga tributária atual	Proposta de desoneração do ICMS interno e interestadual	Diferença em relação à carga tributária atual	Proposta de desoneração dos tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ e CSLL)	Diferença em relação à carga tributária atual
Beneficiamento no AP para terceiros situados em outro estado (PA) com venda para um terceiro estado (SP)	43%	31%	12%	32%	10%
Beneficiamento para terceiros situados no mesmo estado (AP) com venda para outro estado (SP)	41%	31%	11%	31%	10%
Beneficiamento de não-cooperados em Área de Livre Comércio (AP) com venda para outro estado (SP)	35%	26%	9%	32%	3%
Beneficiamento de matéria prima em empresa não-cooperativa enquadrada no Simples Nacional (MT) com venda para outro estado (SP)	34%	26%	7%	31%	2%
Beneficiamento de cooperados em Área de Livre Comércio (AP) com venda para outro estado (SP)	32%	22%	10%	32%	0%
Beneficiamento da produção dos cooperados (AP) e venda para outro estado (SP)	32%	22%	10%	32%	0%
Comercialização em cooperativa central (AC) com venda para outro estado (SP)	25%	21%	4%	24%	0%
Beneficiamento no AP para terceiros situados em outro estado (PA) com exportação para o exterior	20%	20%	0%	14%	6%
Beneficiamento de matéria prima de cooperados (AP) com exportação para o exterior	17%	17%	0%	17%	0%

(b) As etapas subsequentes da cadeia produtiva são a venda para distribuidora (SP) optante pelo Simples Nacional (margem de lucro de 20%) e venda para loja de varejo (SP) também optante pelo Simples Nacional (margem de lucro de 40%), exceto nos casos de exportação.

O detalhamento da formação dos tributos na proposta de desoneração tributária do ICMS (proposta 1) é apresentado a seguir (Quadro 3). O resultado mostra que o Simples Nacional (incidente na distribuição e varejo em todos os casos de comercialização para o mercado interno) é o tributo que mais pesaria na carga tributária final, com valores em torno de 12% do preço, seguido dos encargos sociais e trabalhistas.

Vale a pena destacar que mesmo com a implementação da desoneração completa proposta, ainda restaria carga tributária residual associada ao recolhimento de ICMS. Isso porque a empresa que beneficia que adquire insumos. O ICMS que acompanha o produto final é aquele que se torna cumulativo, tal como as aquisições de insumos de empresas optantes pelo Simples Nacional, de combustíveis e de energia elétrica e serviços de comunicação para os casos de terceirização da produção.

Na proposta 1, IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, por seu turno, têm variações em função de ser ou não ato cooperativo, no caso de cooperativas e também em função da opção pelo regime de crédito presumido, no caso de empresas não-cooperativas (caso da empresa do Mato Grosso).

Quadro 3. Participação relativa por tributo incidente no valor do produto final (castanha do Brasil) conforme proposta de desoneração do ICMS interno e interestadual para cada estrutura de formação da cadeia produtiva (proposta 1).

Cenário	Simples	INSS e FGTS	Cofins	PIS	Prev. Rural	ICMS	ISS	CIDE	IPVA	IRPJ	CSLL	Taxas e multas	Total
Beneficiamento de matéria prima em empresa não-cooperativa enquadrada no Simples Nacional (MT) com venda para outro estado (SP)	12%	4%	3%	4%	1%	2%	0%			0%	0%	0%	26%
Beneficiamento de não-cooperados em Área de Livre Comércio (AP) com venda para outro estado (SP)	12%	9%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	3%	2%		26%
Beneficiamento de cooperados em Área de Livre Comércio (AP) com venda para outro estado (SP)	12%	9%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		22%
Beneficiamento da produção dos cooperados (AP) e venda para outro estado (SP)	12%	9%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		22%
Beneficiamento no AP para terceiros situados em outro estado (PA) com venda para um terceiro estado (SP)	12%	8%	5%	1%	0%	0%	0%	0%	0%	2%	2%		31%
Beneficiamento para terceiros situados no mesmo estado (AP) com venda para outro estado (SP)	12%	8%	5%	1%	0%	0%	0%	0%	0%	2%	2%		31%
Comercialização em cooperativa central (AC) com venda para outro estado (SP)	12%	2%	0%	4%	2%	0%	0%	0%	0	0%	0%	0%	21%
Beneficiamento de matéria prima de cooperados (AP) com exportação para o exterior	0%	15%	0%	0%	1%	0%	0%	0%	0%	0%	0%		17%
Beneficiamento no AP para terceiros situados em outro estado (PA) com exportação para o exterior	0%	13%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	4%	2%		20%

Conclui-se, com isto, que a proposta de desoneração do ICMS nas operações internas e interestaduais com os produtos do extrativismo florestal não madeireiro beneficia todas as modalidades de gestão da cadeia produtiva avaliadas, equiparando-as, em termos de incidência tributária, à operação de exportação, ao mesmo tempo em que as diferenciações já existentes, como a desoneração de cooperativas em ato cooperativo, se somam ao benefício proposto. Com isto, na hipótese de implantação da proposta aqui apresentada, as cooperativas, em ato cooperativo, passam a ser a forma empresarial mais competitiva do ponto de vista tributário.

8 PROPOSTA DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DE PRODUTOS DO EXTRATIVISMO DA FLORESTA AMAZÔNICA

8.1 PRINCÍPIOS

Uma proposta de desoneração tributária que vise o soerguimento socioeconômico da Amazônia brasileira com sustentabilidade ambiental, ultimando a geração local de renda e o uso racional dos recursos naturais da sociobiodiversidade necessita espelhar em sua alma alguns princípios fundamentais. São eles:

Abrangência

Conforme mostrado no levantamento de informações de campo, a cadeia produtiva dos produtos da sociobiodiversidade da Amazônia possui diversas estruturas de governança que inclui cooperativas em ato cooperado e não cooperado, terceirização de industrialização, central de cooperativas para a comercialização, empresas não cooperativas de pequeno, médio e grande porte, dentre outros. Uma proposta que vise o desenvolvimento da cadeia produtiva necessita abranger toda a diversidade de estrutura de gestão que existem, sem perda dos benefícios tributários já existentes. Por exemplo, a proposta não deve privilegiar modelo de cooperativas, sob pena de não atingir seus objetivos de desenvolvimento pois, embora as cooperativas sejam muito importantes para a sociedade nacional, não têm, no geral, um nível de desenvolvimento que permita destacá-las como o grande modelo de cadeia produtiva para a região Norte. A proposta desenhada será avaliada para as diferentes estruturas de gestão e formação da cadeia produtiva encontrados.

Seletividade de produtos

A proposta de desoneração da cadeia produtiva precisa de ser seletiva no que diz respeito a produtos, sob o risco de ocasionar perdas de arrecadação tributária em produtos não relacionados ao extrativismo florestal não madeireiro. A proposta pode ou

não elencar os produtos. A posição defendida é de que não haja uma definição por produto, visto o risco de incorrer em exclusão, mas sim uma definição conceitual de “produtos do extrativismo não-madeireiro da floresta amazônica”, incluindo-se a abrangência geográfica da Floresta Amazônica.

Sustentabilidade da Floresta

A proposta de desoneração precisa trazer consigo elementos que favoreçam a manutenção da floresta em pé, que mitiguem os riscos de exaustão de seus recursos naturais e que promovam incremento de renda ao elo inicial da cadeia produtiva: o extrativista.

Aproximação de mercados

A proposta de desoneração necessita de promover a “democratização” dos produtos da floresta, favorecendo a sua inserção efetiva nas regiões Centro-Sul e Nordeste. Isto porque o país como um todo já reconhece as qualidades intrínsecas destes produtos, mas tem acesso limitado a eles devido às condições desfavoráveis de comercialização no sentido do Norte para o Sul/Sudeste do Brasil. A presente proposta, nesse sentido, visa a remover uma dessas barreiras, a qual seja, a questão tributária.

Geração de trabalho e renda próximo aos centros de produção da matéria prima

A escolha da localização de um empreendimento é função de vários elementos de competitividade, como a existência de infraestrutura, proximidade ao mercado consumidor, proximidade da área de produção de matéria prima⁴⁷ existência de políticas tributárias específicas, incentivos governamentais como doação de terrenos e isenção de tributos. A proposta de desoneração precisa contemplar, em certa medida, que pelo menos as etapas iniciais e intermediárias de processamento sejam o mais próximo das regiões produtoras, visando a dinamização das economias locais.

⁴⁷ Principalmente quando a matéria prima é perecível e/ou quando o custo de transporte é alto.

Equilíbrio de forças na cadeia produtiva

A proposta de desoneração necessita trazer em seu bojo elementos que possibilitem a formação de cadeia produtiva mais justa, com apropriação de lucros minimamente equilibrada entre os agentes dos elos envolvidos. Neste especial, a atenção volta-se ao extrativista que, conforme exaustivos relatos, muitas vezes são explorados e auferem os menores lucros dentre todos os envolvidos. A gestão social pode fazer a diferença, alinhada com políticas públicas de proteção ao preço dos produtos do extrativista.

8.2 A PROPOSTA DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Com base nos estudos realizados e considerando-se os princípios supramencionados, propõe-se que o ICMS em operações interestaduais e internas não incida sobre produtos industrializados nos estados pertencentes à Amazônia Legal, provenientes do extrativismo florestal não madeireiro, mantendo-se direito ao crédito de ICMS de matérias primas, insumos e serviços utilizados na produção do bem.

A proposta cumpre os seguintes objetivos:

- a) Isenta o ICMS tanto na saída do produto do estado de origem quanto na entrada no estado consumidor de tal forma que nem o industrial paga o ICMS interestadual, nem o importador paga a diferença em relação à alíquota interna;
- b) Se houver saída de produto *in natura* há incidência normal do ICMS. Esta medida procura fazer com que etapas intermediárias do processo de beneficiamento se aproximem das regiões produtoras;
- c) Ao permitir o crédito do ICMS, possibilita maior competitividade ao industrial para se instalar nos estados da Amazônia Legal; e
- d) A proposta beneficia as empresas que participam das etapas posteriores da cadeia produtiva, como distribuidoras e lojas de varejo, pois não precisarão recolher a diferença de ICMS na entrada da mercadoria.

No caso de mercadorias produzidas na região Norte, quando a matéria prima extrativista representar um percentual pequeno na composição do produto final (caso de cosméticos com óleos de copaíba) provavelmente poderá ocorrer o seguinte:

- a) A empresa instala uma unidade de beneficiamento intermediário em estado da Amazônia Legal e exporta ao seu estado de origem o produto básico que comporá o produto final;
- b) A empresa transfere todas as etapas da produção para estado da Amazônia Legal, motivada pelo fato de que haverá isenção integral de ICMS no seu produto final; ou
- c) A empresa terceiriza a industrialização em empresa situada em estado da Amazônia Legal, sendo que nesta hipótese terá que instalar filial no estado.

Do ponto de vista de obrigações sócio-ambientais, a empresa necessita:

- a) Fazer aquisições do extrativista pessoa física ou de sua cooperativa ou associação em preços nunca abaixo do preço mínimo estabelecido pelo governo estadual ou federal;
- b) Participar de negociações coletivas anuais de preço, em reuniões com representantes dos agricultores, representantes do estado e representantes do Governo Federal (Ministério do Desenvolvimento Agrário, por sugestão independente da consultora). A sugestão baseia-se no fato de que o MDA tem a competência de gerir políticas públicas sobre a agricultura familiar, na qual está, por força de lei, inserido o extrativista e também devido à experiência de seis anos da instituição na concepção, implantação e gestão do Selo Combustível Social para o biodiesel.
- c) Fazer as aquisições com documentação fiscal comprobatória e com o recolhimento da Previdência Rural;
- d) Dotar o agricultor diretamente, ou por meio de terceirização, de assistência técnica ao manejo sustentável da produção; e
- e) Apoiar a inserção do extrativista e sua família às políticas públicas de acesso a infraestrutura, saúde e educação.

Considerando-se as obrigações socioambientais de um lado, e a política de desoneração tributária de outro, é imperativo considerar que esta relação direito-obrigação deva ter uma gestão para assegurar sua eficiência. Esta constatação induz à necessidade de criação de uma certificação que seria a porta de entrada aos benefícios tributários, mas que traria também consigo as responsabilidades que precisam ser mensuradas e monitoradas. Tal certificação, se desenhada adequadamente, pode,

inclusive, dar acesso a estas empresas ao mercado institucional de produtos da agricultura familiar, tal como a merenda escolar⁴⁸.

9 ESTIMATIVA DE IMPACTO DA PROPOSTA DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

9.1 TAMANHO DO MERCADO DOS PRODUTOS DO EXTRATIVISMO

O quadro a seguir mostra que os produtos do extrativismo não madeireiro nos estados da Amazônia Legal são pouco representativos, em termos de quantidade e valor da produção, em relação ao extrativismo como um todo. Mostra também que o maior valor da produção é do extrativismo da madeira.

A base de dados do IBGE pode não abranger a totalidade da produção do extrativismo, mas com certeza a arrecadação tributária também não alcança a produção que não é captada por essa base de dados. Pelo contrário, conforme se observa no quadro 6, em 2006, apenas 5% da produção extrativista foi vendida para alguma empresa ou instituição que certamente recolhe os tributos.

Quadro 4. Produção e valor do extrativismo vegetal em 2008.

Parâmetro	Quant (t)	Valor (mil R\$)
Extrativismo vegetal total (Brasil)	59.192.767	3.897.517
Extrativismo vegetal total dos estados da Amazônia Legal	25.856.991	2.261.827
Extrativismo vegetal madeira dos estados da Amazônia Legal	25.578.039	1.926.222
Extrativismo vegetal não madeireiro dos estados da Amazônia Legal	278.952	335.605
Extrativismo vegetal dos estados da Amazônia Legal por produto:	270.156	326.812
Açaí	120.640	133.535
Andiroba		
Babaçu	104.866	109.531
Borracha	3.621	15.783
Castanha do Brasil	30.813	45.732
Copaíba	513	3.789
Piaçava	9.703	18.442

Fonte: Sidra/IBGE- Produção da Extração Vegetal e da Silvicultura.

a) Compreendem os estados do AC, AM, AP, RO, RR, PA, MA, TO e MT.

⁴⁸ A lei 11.947, de 16 de junho de 2009 estabelece que pelo menos 30% dos recursos do Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE devam ser gastos com compras da produção da agricultura familiar.

b) Os produtos madeiros são carvão vegetal, lenha, madeira em tora e pinheiro.

Quadro 5. Valor da venda da produção extrativista, em 2006, segundo o destino da produção nos estados que compõem a Amazônia Legal.

Destino da produção extrativista nos estados da Amazônia Legal	Valor (mil R\$)	Part.
Valor Total	457.080	100%
Vendida diretamente a intermediários	356.850	78%
Vendida diretamente ao consumidor	15.370	3%
Vendida diretamente para indústrias	14.120	3%
Vendida ou entregue a cooperativas	4.118	1%
Vendida, entregue ou doada ao governo (federal, estadual ou municipal)	2.310	1%
Entregue à empresa integradora	637	0%

Fonte: censo 2006 (SIDRA/IBGE).

As margens de agregação de valor para os produtos do extrativismo são muito variáveis. Uma aproximação, baseada em dados de campo, revisão de literatura e dados de mercado é apresentada a seguir. Os dados não são resultado de levantamento estatístico nem representam série histórica.

Quadro 6. Margem de agregação de valor estimada dos produtos do extrativismo.

Produto	Preço da matéria prima (R\$/kg) ^a	Preço venda indústria (R\$/kg)	Margem bruta indústria
Açaí	1,11	2 ^b	181%
Andiroba			
Babaçu	1,04	16 ^b	1.532%
Borracha	4,36		0%
Castanha do Brasil	1,48	6 ^b	393%
Copaíba	7,39	16 ^b	217%
Piaçava	1,90	3 ^c	142%

- Preço calculado com base nos dados Sidra/IBGE- Produção da Extração Vegetal e da Silvicultura em 2008 (quadro 4).
- Preço da indústria coletado em pesquisa de campo, referentes a 2009.
- Brasil (e).

Foi feito um levantamento das exportações de produtos do extrativismo em 2008. A maior parte dos produtos não está discriminada na base de dados Alice-Web/MDIC (Brasil,g), conforme se observa no quadro a seguir. Tampouco é possível identificar ou segregar a produção cultivada da extrativista.

Quadro 7. Exportações de produtos do extrativismo (e cultivados) em 2008.

Produto	Código NCM ¹	Valor exportação em 2008 (US\$)	Quantidade exportada (kg)
Castanha do Pará com casca	0801.21.00	15.733.175	12.736.055
Castanha do Pará sem casca	0801.22.00	4.586.316	1.013.128
Látex de borracha natural, mesmo pré-vulcanizado	4001.10.00	30.409	3.091
Borracha natural em outras formas:			
Folhas fumadas	4001.21.00	1.472.055	340.000
Borracha natural tecnicamente especificada (TSNR)	4001.22.00	258.783	90.733
Outras	4001.29		
Crepadas	4001.29.10	2.078	14
Granuladas ou prensadas	4001.29.20	80.826	21.399
Outras	4001.29.90	5.101	363

Produto	Código NCM	Valor exportação em 2008 (US\$)	Quantidade exportada (kg)
Matérias vegetais das espécies principalmente utilizadas na fabricação de vassouras, escovas, pincéis e artigos semelhantes (por exemplo: sorgo, piaçaba, raiz de grama, tampico), mesmo torcidas ou em feixes. Outros	1404.90.90	22.732	73.075
Óleos de amêndoa de palma ou de babaçu, e respectivas frações: De babaçu	1513.29.20	107.529	26.456
Outras gorduras e óleos vegetais (incluído o óleo de jojoba), e respectivas frações, fixos, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados. Outros (enquadramento da andiroba, copaíba)	1515.90.90	5.292.346	1.882.697
Outras frutas frescas. Outras (enquadramento do açai)	0810.90.00	7.200.910	1.724.486
Total		34.792.260	17.911.497
Total em reais		69.584.520	17.911.497

Fonte: MDIC, Alice-Web (f)

1. NCM. Nomenclatura Comum do Mercosul. Refere-se ao código de mercadorias para exportação.

9.2 ESTIMATIVA DE RENÚNCIA FISCAL

Para a estimativa da renúncia fiscal considerou-se, como base de cálculo, o valor da produção do extrativismo vegetal não madeireiro dos estados da Amazônia Legal.

Como os produtos destinados a exportação são isentos do ICMS, foi excluída da base de dados do IBGE (Quadro 4), a quantidade de exportações de castanha do Brasil em casca e sem casca (Quadro 7). Para o caso da castanha sem casca, adotou-se o coeficiente técnico de 16% de rendimento⁴⁹. Portanto a quantidade de castanha (amêndoa) exportada foi dividida por 16% para se obter a quantidade equivalente de castanha com casca que se destinou às exportações.

No caso do óleo de babaçu subtraiu-se da quantidade apresentada pelo IBGE a quantidade exportada. No caso dos produtos da borracha não se considerou as

⁴⁹ Para se produzir 16 kg de amêndoa são necessários 100 kg de castanha em casca.

exportações, visto a grande probabilidade de advirem de cultivos do Centro-Sul do Brasil. Nos casos do açaí, piaçava e copaíba, também não se consideraram as exportações, pois não são discriminadas para estes produtos.

As quantidades destinadas ao mercado interno foram então calculadas. Com base nos dados da margem bruta (Quadro 6) foi feita a estimativa do valor da produção dos produtos beneficiados, conforme quadro apresentado a seguir.

Quadro 8. Estimativa do valor de vendas na indústria de produtos do extrativismo para o mercado interno.

Vendas para o mercado interno	Quant (t)	Valor (mil R\$) da matéria prima	Valor da indústria (mil R\$)
Açaí	120.640	133.535	241.280
Andiroba		0	0
Babaçu	104.840	109.503	1.677.433
Borracha	3.621	15.783	0
Castanha do Brasil	11.745	17.432	68.424
Copaíba	513	3.789	8.208
Piaçava	9.703	18.442	26.198
Total	251.061	298.484	2.021.542

Fonte: calculado pelo autor com base nos dados do IBGE/Sidra (2008), nos dados de exportação (MDIC/Alice-web, 2008) e no Quadro 6.

A partir dos dados estimados de valor da produção na indústria considerou-se um cenário mais conservador, descrito a seguir:

- Toda a produção destinada ao mercado interno seria industrializada e estaria sujeita ao ICMS;
- A alíquota interna no estado de produção e industrialização de ICMS é de 17% (regra geral);
- Toda a produção seria vendida para outros estados (tributação interestadual de 12%); e
- A importação em outro estado seria feita a uma alíquota de 18% (caso de SP).

O resultado calculado é apresentado no quadro a seguir.

Quadro 9. Simulação da incidência de ICMS sobre a produção extrativista de 2008 (fonte IBGE)

Operação	Valor da operação (mil R\$)	Débito		Crédito		ICMS pago (mil R\$)
		Alíquota	Valor (mil R\$)	Alíquota	Valor (mil R\$)	
Venda total de matéria prima extrativista para a indústria ^(a)	298.484					

Venda da indústria para distribuidora em outro estado ^b	2.021.542	12%	242.585	1%	20.215	222.370
Internalização pela distribuidora no estado de destino		18%	363.878	12%	242.585	121.293
Venda interna da distribuidora (margem de 20%) ^c	2.425.851	0	0	0	0	
Venda interna no varejo (margem de 40%) ^d	3.396.191	0	0	0	0	
Total geral						343.662

- Conforme Quadro 8.
- Considerou-se 100% da produção enviada para outro estado com alíquota de 17% de ICMS
- Considerou-se que a distribuidora é empresa enquadrada no Simples Nacional, por isto há o recolhimento da diferença de alíquota (12%-18%), mas não ocorre mais aproveitamento de crédito de ICMS.
- Considerou-se que a venda no varejo é feita por empresa enquadrada no Simples Nacional.

Implica que a produção de 2008, destinada ao mercado interno, se integralmente comercializada para outros estados com alíquota interna de 18% e internamente, nos estados, comercializada por empresas optantes pelo Simples Nacional, a arrecadação do ICMS global (excluso o ICMS embutido nas alíquotas do Simples Nacional) é da ordem de 340 milhões de reais. Logo, na hipótese de desoneração completa do ICMS interno e interestadual, a desoneração máxima que deveria ser suportada pelos governos estaduais é da ordem de 340 milhões de reais. Na prática, o valor do ICMS envolvido nas operações internas e interestaduais é muito menor, pois o fluxo de produção não é todo destinado a outros estados. Há o consumo interno (significativo no caso de alimentos como o açaí e castanha do Brasil). É razoável se considerar, com base nos dados do Quadro 5, que somente 50% da produção extrativista é comercializada por via que de fato gere recolhimento de impostos⁵⁰. Com base nisto, pode-se constatar que a arrecadação do ICMS é da ordem de 170 milhões de reais.

Cabe aqui destacar que se for considerado que toda a produção registrada pelo IBGE em 2008 se submetesse ao recolhimento da Previdência Rural, a arrecadação seria da ordem de oito milhões de reais (2,30% do valor da produção extrativista). As informações obtidas em campo mostraram que não há recolhimento da Previdência Rural.

⁵⁰ Considerou-se que gerem impostos as vendas para a indústria, para as cooperativas, para o governo e cerca de metade das vendas de intermediários se for considerado que eles entregam metade da produção para as indústrias e outra metade para mercados locais. Na prática os intermediários entregam grande parte de sua produção a feirantes, pequenas lojas de forma que o produto com este destino não chega a ser tributado.

10 FORMA DE IMPLEMENTAÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o principal tributo de competência estadual e está previsto no art. nº155, II, da Constituição Federal de 1988 (CF-88).

O texto original da CF-88 estabelecia imunidade do ICMS nas exportações apenas para produtos industrializados e delegava à lei complementar competência para desonerar os produtos semi-elaborados que especificasse.

As alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação serão estabelecidas por meio de resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros (O art. nº155, § 2.º inciso IV da CF).

Com efeito, as alíquotas de ICMS interestaduais foram definidas em resolução do Senado Federal⁵¹ que posteriormente sofreram alterações no que tange o ICMS de mercadorias destinadas à exportação ao exterior por meio da LC nº87, a lei Kandir.

Do pesquisado, conclui-se que a proposta desenhada necessita de ser implementada mediante uma lei complementar que poderá ser uma modificação sobre a Lei Kandir, ou uma resolução do Senado Federal, que necessita de aprovação de sua maioria absoluta. Esta proposta deve desonerar completamente o ICMS nas operações interestaduais e estaduais, de forma que não se torna necessário (a exemplo da Lei Kandir) nenhum convênio Confaz para estabelecer critérios internos.

Uma outra possibilidade de implementação é por meio do Confaz, tal como foi observado no convênio firmado entre os estados do AC, AM, AP, RO e PA para a polpa de cupuaçu e de açaí que desonera o ICMS dos produtos referidos tanto nas operações internas como entre estes estados^{52,53,54}. Esta possibilidade, embora tecnicamente

⁵¹ BRASIL. Resolução SF nº22 de 19/05/1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. DOU de 22/05/1989.

⁵² BRASIL. Convênio ICMS nº66/94. Autoriza os Estados do Acre, Amazonas e Rondônia a conceder isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOU de 8/07/1994.

⁵³ BRASIL. Convênio ICMS nº 8/95, de 4/04/1995. Dispõe sobre a adesão do estado do Pará ao convênio no 66/94, de 30/07/94 que autoriza os Estados do Acre, Amazonas e Rondônia a conceder isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOU de 7/04/95.

possível, possivelmente encontrará dificuldades reais de implementação em virtude da dinâmica de tomada de decisões dos membros do Confaz.

Ainda não há, no arcabouço regulatório nacional, vínculo direto entre desoneração tributária e preservação/conservação dos biomas brasileiros. Tal prerrogativa pode ser instrumento forte para composição das ações voltadas ao desenvolvimento sustentável. A Constituição Federal (art. n°170) prevê que a ordem econômica, dentre outros, fundamenta-se no princípio de defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 42, de 19.12.2003).

11 BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ANPAD. 30º ENCONTRO. 2006. Salvador –BA. **Tributos indiretos no segmento de torrefação e moagem do café em minas gerais**. ABRANTES, L. s. et al. Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf>>. Acesso em julho de 2010.

ALVES, E. C.; FREITAS, V. P. **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. BDJur, Brasília, DF, 10 out. 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/17883>>. Acesso em julho de 2010.

BERTOLUCCI, A.V.; NASCIMENTO, V.T. Quanto custa Pagar tributo? **Revista contabilidade & finanças - USP**, São Paulo, n. 29, p. 55 - 67, maio/ago. 2002

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ImpSobProdIndustr.htm>>. Acesso em 10/10/2010 (a).

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação Geral de Política Tributária. **Estudos tributários 15**: carga tributária no Brasil – 2005. Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf>>. Acesso em julho de 2010 (b).

_____, Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação Geral de Política Tributária. **Estudos tributários 15**: carga tributária no Brasil – 2005.

⁵⁴ BRASIL. Convênio ICMS n° 69/99, de 22/10/99. Dispõe sobre a adesão do estado do Amapá ao convênio no 66/94, de 30/07/94 que autoriza os Estados que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações com polpa de cupuaçu e açaí. DOU de 28/10/99.

Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf>>. Acesso 25/07/ 2010 (c).

_____. Ministério do Meio Ambiente. Secretaria de Extrativismo e Desenvolvimento Rural Sustentável. **Análise preliminar das cadeias de valor brasileiras da cera de carnaúba e do óleo de babaçu**. Projeto BRA99/025, setembro de 2008. Brasília. Trabalho não publicado (a).

_____, Ministério do Meio Ambiente. Secretaria de Extrativismo e Desenvolvimento Rural Sustentável. **Análise preliminar das cadeias de valor da borracha e da castanha-do-Brasil, em nível nacional e identificação de territórios estratégicos**. Projeto BRA99/025, setembro de 2008. Brasília. Trabalho não publicado (b).

_____, Ministério do Meio Ambiente. Secretaria de Extrativismo e Desenvolvimento Rural Sustentável. **Análise expedita dos territórios. Síntese dos relatórios de viagem**. Projeto BRA99/025, agosto de 2008. Brasília. Trabalho não publicado. (g).

_____, Ministério do Meio Ambiente. Secretaria de Extrativismo e Desenvolvimento Rural Sustentável. **Guia metodológico de implementação de oficinas de promoção de cadeias de valor**. 2009. Brasília. Trabalho não publicado (d).

_____, Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior. Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa. Disponível em:<http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm>. Acesso em novembro de 2010 (d).

_____, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Secretaria de Comércio Exterior. *ALICE-WEB*. Disponível em <<http://alicesweb.desenvolvimento.gov.br>> Acesso em: 25/11/2009, às 14:15:30h.(f).

_____, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Disponível em <www.sidra.ibge.gov.br> Acesso em novembro de 2010. (h).

CARMÉLIO, E.C. **Proposta de estruturação da cadeia produtiva de frutas (açai, banana e caju) em áreas abrangidas pelos planos de negócios do Banco do Brasil sob a estratégia de Desenvolvimento Regional Sustentável – DRS**. IICA, 2010 (não publicado).

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11^a Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 356p. **Incidência de tributos na importação**. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributosimportacao.htm>>. Acesso em 24/11/2010.

RIBEIRO, g. f. o. **O ICMS e o Instituto do Diferimento**. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro>>. Fiscosoft On Line, 2005. Acesso em 14/10/2010.

ZANLUCA, J. C. **Tributação das sociedades cooperativas**. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/guia/cooperativas.html>. Acesso em 23/10/2010.