

# **INCENTIVOS FISCAIS DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NOS ESTADOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL PARA MANUTENÇÃO E/OU INSTALAÇÃO DE INDÚSTRIA ABATEDORA DE CARNES BOVINAS, SUÍNAS E DE FRANGOS\***

## **ICMS TAX INCENTIVES IN THE STATES OF THE SOUTHERN REGION OF BRAZIL FOR THE MAINTENANCE AND/OR INSTALLATION OF THE BEEF, PORK AND POULTRY SLAUGHTERING INDUSTRY**

Patrícia da Silva Gonçalves\*\*  
Maria de Lurdes Furno da Silva\*\*\*

### **RESUMO**

Este trabalho teve como objetivo analisar como os Estados da Região Sul do Brasil incentivam a manutenção e/ou instalação de indústria abatedora de carnes bovinas, suínas e de frangos através de incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS. Para tanto foi feita pesquisa qualitativa, descritiva e documental, levando em consideração referencial teórico sobre o cenário da cadeia produtiva de carnes bovinas, suínas e de frangos no Brasil, a sua representatividade no Produto Interno Bruto brasileiro e nos Estados abatedores. Também foram consideradas as legislações atuais e os principais aspectos do ICMS e os incentivos fiscais, para o segmento objeto de estudo, praticados pelos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Para análise do crédito presumido foi elaborada simulação de operações comerciais internas para cada um dos três Estados, sendo considerados os incentivos fiscais de crédito presumido para as carnes bovinas, suínas e de frangos. Os resultados revelam que os três Estados oferecem incentivos fiscais de crédito presumido como atrativo para empresas do setor, sendo o que apresenta maiores incentivos é o Estado de Santa Catarina, seguido pelo Estado do Paraná e, por último, o Rio Grande do Sul. Levando em consideração a importância da carne para a alimentação humana e da cadeia produtiva de carnes para a economia brasileira, este estudo visou contribuir tanto para o interesse de empresários do setor agropecuário, quanto dos profissionais contábeis e demais pesquisadores neste campo de estudo pelo conhecimento de incentivos fiscais, por crédito presumido, ofertados pelos Estados da Região Sul.

**Palavras-chaves:** ICMS. Incentivos Fiscais. Crédito Presumido. Carnes.

### **ABSTRACT**

The objective of this work was to analyze how the States of the Southern Region of Brazil encourage the maintenance and/or installation of a slaughterhouse industry for beef, pork and chicken through tax incentives of presumed ICMS credit. For this, a qualitative, descriptive and documentary research was carried out, taking into account the theoretical framework of the scenario of the beef, pork and chicken production chain in Brazil, its representativeness in the Brazilian Gross Domestic Product and in the slaughtering states. Current legislation and the

---

\* Trabalho de Conclusão apresentado, no primeiro semestre de 2021, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

\*\* Graduanda do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

\*\*\* Orientadora. Doutora em Economia, Mestre em Economia; Especialista em Auditoria e graduada em Ciências Contábeis. Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

main aspects of ICMS and tax incentives for the segment under study, practiced by the States of Paraná, Santa Catarina and Rio Grande do Sul were also considered. For each of the three States, considering the presumed credit tax incentives for beef, pork and chicken. The results reveal that the three states offer tax credit incentives assumed to be attractive to companies in the sector, with the state of Santa Catarina being the one with the greatest incentives, followed by the state of Paraná and, finally, Rio Grande do Sul. Considering the importance of meat for human consumption and the meat production chain for the Brazilian economy, this study aimed to contribute both to the interest of businessmen in the agricultural sector, as well as accounting professionals and other researchers in this field of study through the knowledge of tax incentives, for presumed credit, offered by the States of the Southern Region.

**Keywords:** ICMS. Tax breaks. Presumed credit. Beef.

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, ciência social que estuda o patrimônio, possui algumas subdivisões, sendo uma delas a Contabilidade Tributária, parte responsável por administrar os tributos das Pessoas Jurídicas (PJ). Para Padoveze (2010 p.33) a contabilidade é “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos”.

Conforme o Art.155 da Constituição Federal de 1988, é de competência dos Estados e do Distrito Federal instituírem tributos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como “Lei Kandir”, dispõe sobre as regras gerais do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS dos Estados e Distrito Federal. Observadas as regras gerais, cada Estado (e o Distrito Federal) tem autonomia para determinar as alíquotas incidentes sobre as operações em seu território, bem como as regras que regulamentam esse tributo por meio de Decretos Estaduais, denominados de Regulamento de ICMS (RICMS).

A autonomia dada aos Estados permite o estabelecimento de regras ou incentivos para atrair mais empresas que gerem empregos, renda e mais tributos. Esse é o caso dos incentivos fiscais de ICMS ofertados para determinados setores empresariais, julgados estratégicos pelos governos estaduais e que representam benefícios para as Pessoas Jurídicas, como a redução da carga tributária ou o alargamento de prazos para pagamento desse tributo.

Os benefícios fiscais oferecidos pelos Estados podem representar fator diferencial para o estabelecimento de novos negócios ou para mudança de negócios existentes de um Estado para outro do Brasil, gerando o que muitos denominam de “guerra fiscal”. Segundo Rezende (2020, p.1), “a guerra fiscal pode ser definida como uma disputa de investimentos entre os entes estaduais da federação, mediante a concessão de vantagens às empresas, na ânsia de atrair empreendimento para fomentar o desenvolvimento local”.

O setor do agronegócio é um dos principais na economia brasileira. De acordo com CEPEA/CNA (2021), em 2020, o Produto Interno Bruto - PIB Nacional correspondeu a US\$7,4 trilhões (sete trilhões e quatrocentos bilhões de dólares), sendo o agronegócio responsável por cerca de US\$ 2 trilhões (dois trilhões de dólares). Um dos principais setores do agronegócio é a produção e a comercialização de carnes nos mercados nacional e internacional. Em se tratando das carnes, no ano de 2020, segundo dados do IBGE (2021), a Região Sul abateu o maior número de suínos e de aves, enquanto a Região Centro-Oeste foi responsável pelo maior

número de abates de bovinos. Diante da relevância para as economias estaduais, os Estados brasileiros buscam atingir melhor performance, oferecendo incentivos fiscais, sendo um deles, o de crédito presumido, como forma de atração de investimentos na área do agronegócio.

Considerando a relevância da produção e comercialização de carnes para a economia brasileira e o destaque da produção na Região Sul, bem como os incentivos utilizados pelos Estados (e Distrito Federal) para atrair e/ou manter investimentos, este estudo tem a seguinte questão problema: como os Estados da Região Sul do Brasil, através de incentivos fiscais de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), incentivam a manutenção e/ou instalação de indústrias abatedoras de carnes bovinas, suínas e de frangos? Para responder a essa questão, este estudo tem como objetivo geral demonstrar como os Estados da Região Sul do Brasil incentivam a manutenção e/ou instalação de indústria abatedora de carnes bovinas, suínas e de frangos através de incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS.

No presente trabalho, serão abordados o referencial teórico sobre o cenário da cadeia produtiva de carnes bovinas, suínas e de frangos no Brasil, a sua representatividade, em relação ao Produto Interno Bruto, assim como demonstrativos da distribuição entre os principais Estados abatedores no País. Também serão abordados os principais aspectos relacionados ao ICMS, a identificação e a análise dos incentivos fiscais para as atividades industriais e comerciais de carnes bovinas, suínas e de frangos, praticados na Região Sul do Brasil, frente à legislação atual.

O ICMS, por ser um imposto estadual, possui especificidades e complexidades, em função de legislações constantemente alteradas em cada Estado brasileiro, o que faz com que muitas empresas deixem de aproveitar vantagens legais que possibilitam redução ou postergação do tributo a pagar, incluindo a análise de possibilidades de benefícios tributários na escolha de implementação e/ou ampliação de seus negócios.

O profissional contábil é imprescindível para a adequada apuração dos tributos e pelo planejamento tributário, devendo manter-se constantemente atualizado. Algumas especificidades dependem também de discussões mais pontuais, sendo que algumas áreas são mais carentes de pesquisas, como é o caso dos incentivos fiscais de crédito presumido. Ratificando essa afirmação, este estudo proposto justifica a contribuição da temática sobre os incentivos fiscais de crédito presumido do ICMS para a cadeia produtiva de carnes bovinas, suínas e de frangos para empresas localizadas nos Estados da Região Sul do Brasil: Paraná (PR), Santa Catarina (SC) e Rio Grande do Sul (RS).

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Na presente seção, serão abordados o setor industrial de carnes na economia brasileiras e sua importância para a economia nacional, conceitos de tributos, principais aspectos relacionados ao ICMS e os incentivos fiscais de ICMS dos Estados da Região Sul para a cadeia produtiva de carnes bovinas, suínas e de aves de frango.

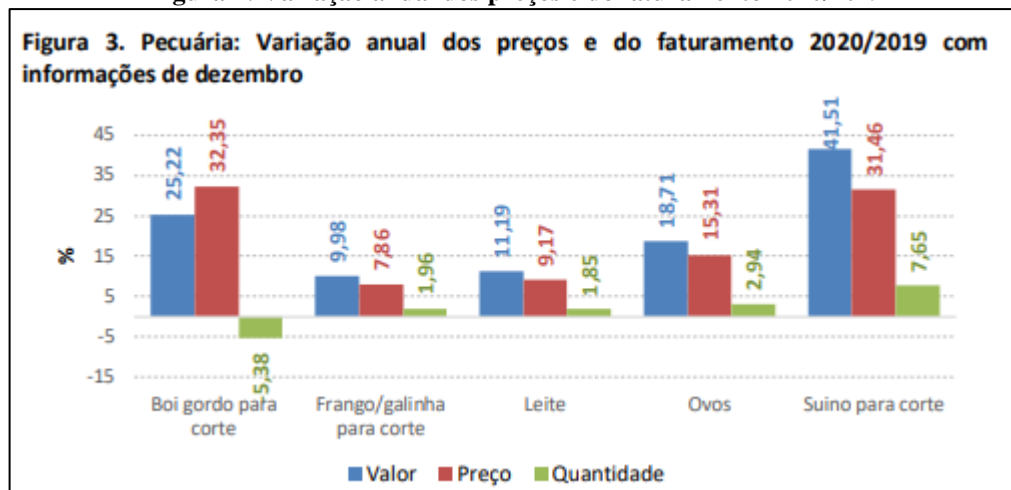
### **2.1 SETOR INDUSTRIAL DE CARNES NA ECONOMIA BRASILEIRA**

As cadeias de carnes suínas, bovinas e de frangos são as principais cadeias produtivas no setor de carnes, dada sua representatividade no PIB brasileiro. Segundo fontes do IBGE, em 2020, o PIB brasileiro foi de US\$ 7,4 trilhões. Desse montante, de acordo CEPEA/CNA (2021), o agronegócio foi responsável por quase US\$ 2 trilhões, ou seja, 26,6% do PIB brasileiro de 2020, com aumento significativo em relação ao ano anterior. Uma contribuição importante veio

do mercado internacional, pois, de acordo com o Siscomex (2021), as carnes bovinas e de frangos estão entre os dez produtos mais exportados no ano de 2020.

A crise de 2020, provocada pela pandemia do Covid-19, segundo dados do CEPEA (2021), afetou a renda das famílias que precisaram fazer adaptações no consumo de bens e serviços, incluindo o consumo de carnes, com preferência por aquelas de menor custo de aquisição. A Figura 1, a seguir, demonstra a evolução dos preços e do faturamento das carnes de boi, frango e suíno entre 2019 e 2020.

**Figura 1: Variação anual dos preços e do faturamento 2020/2019**



Fonte: CEPEA/CNA (2020, p.9)

Na figura nº 1 acima, é possível verificar que a carne de frango teve a menor evolução de preços entre 2019 e 2020, enquanto a carne bovina teve a maior evolução, seguida pela carne suína, o que contribuiu, significativamente, para mudanças no mercado consumidor interno, que optou pelo consumo de frango e suíno, apresentando os menores preços. Apesar disso, segundo dados do CEPEA (2021), a exportação foi uma aliada no crescimento do faturamento de carnes, em especial da carne bovina, contrabalançando a redução do mercado interno.

Nesse sentido, de acordo com dados reunidos pelo CEPEA (2021), o faturamento anual da avicultura de corte cresceu cerca de 9,98% em 2020. Com relação à bovinocultura do corte, de acordo com dados do CEPEA (2021), o faturamento anual cresceu cerca de 25,22% em 2020, quando comparado com o mesmo período do ano de 2019, sendo o principal motivo, os recordes nas exportações. A suinocultura, por sua vez, conforme CEPEA (2021), teve aumento de 41,51% no faturamento do ano de 2020, cujo crescimento foi motivado pelo fortalecimento das exportações de carne suína e pelo aumento do consumo doméstico, surgindo como uma alternativa além da carne bovina.

### 2.1.1 QUANTIDADE DE ANIMAIS ABATIDOS POR UF NO BRASIL

A contagem dos animais abatidos é controlada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) a partir do registro no Serviço de Inspeção Federal – SIF, que avalia a qualidade da produção de alimentos de origem animal, com o objetivo de preservar a segurança dos alimentos e os direitos dos consumidores, sendo exigido em todo território nacional para comercialização no mercado interno e externo.

O último mês de publicação dos dados de abate de carnes, até o início da conclusão desse estudo, foi o mês de setembro de 2021. A seguir, serão apresentados os Quadros 1, 2 e 3, com os dados de abates das carnes bovinas, suínas e de frangos, com indicação da representatividade dos respectivos Estados produtivos.

**Quadro nº 1 - Demonstrativo de abates de animais bovinos pelos Estados brasileiros**

| Mês/Ano                | Estado             | Região       | Quantidade de Animais | Representatividade Em % |
|------------------------|--------------------|--------------|-----------------------|-------------------------|
| 09/2021                | Mato Grosso        | Centro-Oeste | 305.200               | 22,80%                  |
| 09/2021                | Goiás              | Centro-Oeste | 175.686               | 13,12%                  |
| 09/2021                | São Paulo          | Sudeste      | 162.177               | 12,11%                  |
| 09/2021                | Mato Grosso do Sul | Centro-Oeste | 130.300               | 9,73%                   |
| 09/2021                | Pará               | Norte        | 118.540               | 8,85%                   |
| 09/2021                | Minas Gerais       | Sudeste      | 117.993               | 8,81%                   |
| 09/2021                | Rondônia           | Norte        | 83.938                | 6,27%                   |
| 09/2021                | Tocantins          | Norte        | 60.888                | 4,55%                   |
| 09/2021                | Rio Grande do Sul  | Sul          | 58.970                | 4,40%                   |
| 09/2021                | Paraná             | Sul          | 55.665                | 4,16%                   |
| 09/2021                | Maranhão           | Nordeste     | 27.051                | 2,02%                   |
| 09/2021                | Bahia              | Nordeste     | 14.607                | 1,09%                   |
| 09/2021                | Acre               | Norte        | 12.944                | 0,97%                   |
| 09/2021                | Santa Catarina     | Sul          | 8.974                 | 0,67%                   |
| 09/2021                | Espírito Santo     | Sudeste      | 3.435                 | 0,26%                   |
| 09/2021                | Amazônia           | Norte        | 2.354                 | 0,18%                   |
| 09/2021                | Roraima            | Norte        | 155                   | 0,01%                   |
| <b>Total por Abate</b> |                    |              | 1.338.877             | 100,00%                 |

**Fonte:** Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA) de setembro/2021.

De acordo com demonstrado no Quadro 1, somados os percentuais de representatividade dos Estados, a região Centro-Oeste (MT, MS, GO) é a detentora de maior percentual de abate de bovinos, com 45,65%, seguida da Sudeste (ES, MG, SP) e Região Norte (PA, RO, TO, AC, AM, RR), representadas por 21,18%, e 20,83% respectivamente. As regiões Nordeste e Sul tiveram representatividade abaixo de 10,00%.

**Quadro nº2 - Demonstrativo de abates de animais suínos pelos Estados brasileiros**

| Mês/Ano                | Estado             | Região       | Quantidade de animais | Representatividade Em % |
|------------------------|--------------------|--------------|-----------------------|-------------------------|
| 09/2021                | Santa Catarina     | Sul          | 1.070.266             | 31,94%                  |
| 09/2021                | Paraná             | Sul          | 633.380               | 18,90%                  |
| 09/2021                | Rio Grande do Sul  | Sul          | 619.444               | 18,49%                  |
| 09/2021                | Minas Gerais       | Sudeste      | 353.486               | 10,55%                  |
| 09/2021                | Mato Grosso        | Centro-Oeste | 231.370               | 6,91%                   |
| 09/2021                | Mato Grosso do Sul | Centro-Oeste | 185.352               | 5,53%                   |
| 09/2021                | São Paulo          | Sudeste      | 149.957               | 4,48%                   |
| 09/2021                | Goiás              | Centro-Oeste | 103.286               | 3,08%                   |
| 09/2021                | Acre               | Norte        | 3.736                 | 0,11%                   |
| 09/2021                | Bahia              | Nordeste     | 97                    | 0,01%                   |
| <b>Total por Abate</b> |                    |              | 3.350.374             | 100,00%                 |

**Fonte:** Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA) de setembro/2021.

Conforme apresentado no Quadro 2, considerando o somatório dos percentuais de representatividade dos Estados, a Região Sul (PR, SC e RS) foi responsável por 69,33% do abate de suínos. As Regiões Sudeste e Centro-Oeste tiveram praticamente a mesma participação, 15,03% e 15,52%, respectivamente, enquanto as Regiões Nordeste e Norte tiveram representações inferiores a 1%.

**Quadro nº3 - Demonstrativo de abates de frangos pelos Estados brasileiros**

| Mês/Ano                | UF                 | Região       | Quantidade de Animais | Representatividade Em % |
|------------------------|--------------------|--------------|-----------------------|-------------------------|
| 09/2021                | Paraná             | Sul          | 92.928.170            | 38,98%                  |
| 09/2021                | Santa Catarina     | Sul          | 42.897.858            | 17,99%                  |
| 09/2021                | Minas Gerais       | Sudeste      | 21.641.988            | 9,08%                   |
| 09/2021                | Rio Grande do Sul  | Sul          | 19.520.109            | 8,19%                   |
| 09/2021                | São Paulo          | Sudeste      | 15.889.359            | 6,66%                   |
| 09/2021                | Goiás              | Centro-Oeste | 14.413.241            | 6,05%                   |
| 09/2021                | Mato Grosso        | Centro-Oeste | 13.122.045            | 5,50%                   |
| 09/2021                | Mato Grosso do Sul | Centro-Oeste | 12.733.269            | 5,34%                   |
| 09/2021                | Espírito Santo     | Sudeste      | 2.175.644             | 0,91%                   |
| 09/2021                | Bahia              | Nordeste     | 1.499.988             | 0,63%                   |
| 09/2021                | Pará               | Norte        | 904.208               | 0,38%                   |
| 09/2021                | Pernambuco         | Nordeste     | 682.939               | 0,29%                   |
| <b>Total por Abate</b> |                    |              | 238.408.818           | 100,00%                 |

**Fonte:** Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA) de setembro/2021.

Considerados os somatórios de percentuais de representatividade dos Estados apresentados no Quadro 3, a Região Sul (PR, SC, RS) demonstra a maioria dos abates de frangos, com seus 65,16%, seguida pela Região Centro-Oeste (GO, MS, MT), que apresenta 16,89% e Sudeste (MG, SP, ES) com 16,65%. As demais regiões apresentam percentual de abates abaixo de 10%.

Como pode ser observado nos quadros 02 e 03, os Estados da Região Sul do Brasil são importantes abatedores de carnes, ficando entre os primeiros nas carnes de frangos e suínos. Tal representatividade foi responsável pela escolha dos Estados do PR, SC e RS para verificar os incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS oferecidos para manutenção e/ou implantação dos negócios da cadeia produtiva de carnes bovinas, suínas e de frangos.

## 2.2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

De acordo com Art.16 do Código Tributário Nacional (CTN), “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). O ICMS é a sigla para Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o qual incide nas operações em que circulam mercadorias, prestações de serviços de transportes interestadual, intermunicipal e de comunicação. Conforme Art.155 da Constituição Federal Brasileira de 1988, é prerrogativa dos Estados (e do Distrito Federal) a competência tributária para a criação de lei geral sobre o ICMS, a qual foi regulamentada constitucionalmente pela Lei Complementar 87/1996, conhecida como “Lei Kandir”.

Cada Estado estabelece as regras desse tributo, incluindo alíquotas e toda a regulamentação por meio de Decretos, que são denominados de RICMS (Regulamento do ICMS). Assim, cada Estado pode instituir o seu RICMS, que irá determinar as regras vigentes do ICMS em seu próprio território. Para Junior, Kulitch e Rebick (2018, p.4), o ICMS, por ser um tributo de competência estadual, permite inúmeras possibilidades de variação na atuação dos 27 entes tributantes, notadamente porque, ao originar-se do antigo ICMS, no texto de 1988, produziu inúmeras mudanças no cenário tributário brasileiro.

Uma das características do ICMS é ser não cumulativo, o que permite que os débitos fiscais gerados nas vendas de mercadorias e serviços possam ser compensados com os créditos de aquisições, ou seja, esse imposto “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 etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, de acordo com Constituição Federal CF/88, art. 155, § 2º parágrafo I. A incidência deste tributo ou fato gerador é a circulação da mercadoria do estabelecimento, ainda que iniciada no exterior, ou a realização de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação. Para Chiericato (2011, p. 55), “o fato gerador é uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez efetivada, promove o surgimento da obrigação tributária”.

De acordo com Amorim (2007, p. 18), “temos a figura do contribuinte, que sempre terá uma relação pessoal e direta com o fato gerador. É o caso do comerciante, por exemplo, que será o contribuinte do ICMS quando efetuar a venda de mercadoria”. A base de cálculo do ICMS é o valor sobre o qual será calculado o tributo; como regra geral, é o preço de venda da mercadoria ou valor do serviço. Tendo conhecimento do valor da base de cálculo e da alíquota incidente, é possível calcular o valor do imposto a ser recolhido pelo contribuinte ao agente arrecadador. Os percentuais de alíquota interna são estabelecidos pelos próprios Estados e Distrito Federal, por possuírem autonomia para legislar, e os percentuais de alíquota nas operações interestaduais são definidos pelo Senado Federal, conforme previsto no parágrafo IV, § 2º do Art.155 da Constituição Federal de 1988.

Ao final de cada período de apuração, o contribuinte apura o ICMS sobre entradas e saídas e o saldo a pagar ou a compensar em período subsequente. Logo, se o valor a recolher das vendas for maior que o valor a recuperar na compra de mercadoria sujeitas ao crédito, haverá um saldo a recolher de ICMS. Entretanto, se o valor a recuperar das mercadorias sujeitas ao crédito for maior que o valor a recolher, então haverá um saldo credor do imposto, que pode ser utilizado na apuração seguinte, salvo se houver vedações na legislação para uso do saldo credor ou para utilização dos créditos de entrada.

### 2.2.1 ICMS – Substituição Tributária (ST)

O ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) está previsto no § 7º do Art.150 da Constituição Federal e representa uma forma que os governos estaduais adotam para garantir a arrecadação antecipada do tributo a ser cobrado até o final da cadeia com venda ao consumidor. Assim, o ICMS-ST arrecadado não será cobrado nas etapas subsequentes, seja por atacadista ou varejista, até a aquisição pelo consumidor final. Cada Estado possui em seu próprio Regulamento de ICMS as mercadorias que estão sujeitas à substituição tributária, assim como as alíquotas que serão utilizadas para realização desse cálculo. O cálculo deve ser realizado pelos estabelecimentos industriais, fabricantes, importadores, ou contribuintes remetentes localizados em outra Unidade da Federação, salvo exceções de recolhimento a ser analisada em cada Estado.

A substituição tributária de ICMS, em regra, ocorre quando a indústria vende para o atacadista, e esse vende para o varejista, que vende para o consumidor final e a indústria recolhe o imposto de todas essas operações de forma antecipada ao realizar sua venda. Para calcular o

valor desse tributo é considerada a MVA (Margem de Valor Agregado) composta pelos Estados, como presunção do valor que a mercadoria terá quando chegar ao consumidor final, tributando, a um só tempo, toda a cadeia comercial e exigindo o recolhimento do primeiro contribuinte desse ciclo, normalmente do fabricante.

Segundo Luz (2019), “ocorre que a presunção de valor gerada através da MVA nem sempre se realiza na prática, fazendo com que muitas vezes o produto que, para fins fiscais, presumia-se seria vendido por um determinado valor, acaba sendo entregue ao consumidor final por um valor inferior, o que evidencia que o recolhimento antecipado do ICMS se deu a maior” (LUZ, 2019).

Por envolver a MVA, o cálculo para a indústria do ICMS-ST é complexo e pode variar de Estado para Estado, por isso alguns Estados estão revendo seus produtos sujeitos a ICMS-ST e revogando a obrigatoriedade de recolhimento desse imposto antecipado, como é o caso de Santa Catarina. No Regulamento do ICMS em Santa Catarina, as carnes de gados bovinos, suínos, aves e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, resultante do abate desses animais, não são mais sujeitos a substituição tributária, de acordo com apresentado no Anexo 01-A, Seção XVII do RICMS/SC.

O Paraná possui legislação específica, através da Resolução SEFA N° 571 de 02/07/2019, onde é estabelecido os percentuais de MVA que são necessários para realizar os cálculos das mercadorias sujeitas a substituição tributária, conforme disponibilizado pelo site da Secretaria da Fazenda do Paraná, essa é a legislação vigente para cálculos do ICMS ST. Em razão das carnes bovinas, suínas e de frangos frescas, resfriadas ou congeladas desse estudo não serem abrangidas na resolução acima, não ocorreram cálculos de substituição tributária nesse Estado.

O Rio Grande do Sul, entretanto, conta com a substituição tributária de carnes, prevista no RICMS do Estado do Rio Grande do Sul Livro III, Capítulo II, Seção VI, Subseção II (Art. 85). Em seu Regulamento do ICMS, consta a MVA 30% para carne de gado bovino fresca, refrigerada ou congelada; e MVA de 60% para aves e suínos, de acordo com Apêndice II, Seção II, item I e III do RICM/RS.

## 2.2.2 Incentivos Fiscais

Os governos estaduais, como forma de manter e de incentivar a instalação de novos negócios, podem manter ou estabelecer novos incentivos fiscais na área do ICMS, que podem representar efetiva redução do tributo ou a postergação no seu pagamento.

Fabretti (2012, p. 275) afirma: “Os impostos são instituídos para serem arrecadados. Entretanto, para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte da arrecadação deles, a fim de incentivar determinadas atividades[...] ou desenvolvimento de determinadas regiões”. Estigara, Pereira e Lewis (2009, p.79) mencionam que “os incentivos são estímulos concedidos pelo governo, na área fiscal, para que recursos sejam canalizados para segmentos específicos (econômico, cultural, social)”.

Os Estados e o Distrito Federal deverão regulamentar, por força de lei, a concessão de incentivos fiscais, com justificativa dos segmentos beneficiados no seu contexto econômico. Para utilização dos incentivos fiscais de forma assertiva, as empresas precisarão estar atualizadas frente às normas legislativas em vigor. Os Estados possuem várias formas de criação dos incentivos fiscais, podendo ser por diferimento, por redução da base de cálculo, isenção ou crédito presumido, as quais devem ser, em regra geral, previamente aprovadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

O CONFAZ (2021) é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro da Economia, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios



para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g).

Considerando a proposta desse estudo, serão analisados, brevemente os incentivos fiscais relacionados ao ICMS, com maior ênfase ao crédito presumido concedido pelos Estados da Região Sul.

#### 2.2.2.1 Diferimento

O diferimento é uma forma de adiamento do lançamento e pagamento do tributo para uma etapa posterior, passada para um terceiro, como uma transferência da responsabilidade de recolhimento deste imposto, ficando o destinatário da mercadoria recebida obrigado a recolher o ICMS.

Machado (2010, p.145) menciona que, “Diferir significa adiar. Passar para um momento ou data posterior, deixar para outra ocasião.” [...] “Não se trata de isenção, nem de não incidência tributária, mas de adiamento da incidência para situação futura, que vir a ocorrer normalmente na cadeia ou série de fatos considerados como hipóteses de incidência”.

#### 2.2.2.2 Redução da base de cálculo

O contribuinte tem a possibilidade de reduzir a base de cálculo de forma parcial ou total, a variar de acordo com certas operações realizadas ou ainda com produtos específicos mencionados na legislação. Entretanto, ao optar pela utilização da redução da base de cálculo, o contribuinte fica impedido de utilizar outros incentivos fiscais, tendo em vista que os incentivos fiscais não são cumulativos entre si. Optando pela redução da base de cálculo, a parcela reduzida da base é considerada como isenção parcial, visto que não é considerada para fins de cálculo do ICMS.

#### 2.2.2.3 Isenção

Considera isenção o benefício, instituído por lei, que elimina o ônus do pagamento do tributo com objetivo de retirar o custo tributário. O Código Tributário Nacional determina em seu art. 176:

“A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares”.

Para Estigara, Pereira e Lewis (2009), “a isenção é uma das espécies do gênero incentivo fiscal. Após descrever o fato gerador da obrigação tributária, hipótese legal de incidência do tributo, o legislador infraconstitucional retira desse campo de incidência certos fatos ou atos que possam ser insuscetíveis a tributação”.

Para Peres e Mariano (2009, p.169), “a isenção corresponderia a uma norma aditiva, que modifica a norma básica, fazendo com que um tributo, em regra devido, não o seja, em algumas circunstâncias”.

#### 2.2.2.4 Crédito presumido

O crédito presumido no ICMS é concedido pelos Estados, com objetivo de estimular o desenvolvimento de certos setores da economia, por meio da redução da despesa tributária.

De acordo com Carrazza (2009, p. 389), “a sistemática do crédito presumido consiste em outorgar ao contribuinte um crédito fiscal que não corresponde ao resultado das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos, passando a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.

Segundo Koch (2010, p.249), “a administração tributária, por vezes, institui um crédito presumido, fixando um percentual sobre o valor da saída, ou mesmo sobre uma outra variável, que o comerciante lança diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo destinado aos créditos”.

Em razão da existência do crédito presumido no ICMS, como incentivo fiscal para indústrias de carnes, nos Estados da Região Sul, esse assunto será mais aprofundado nos títulos seguintes, de modo a servir de referencial teórico para a simulação e análise dos dados da seção 4.

#### 2.2.2.4.1 Crédito presumido do ICMS no Estado do Paraná

De acordo com o Decreto nº 7.871, de 29/09/2017, denominado Regulamento Interno do ICMS no Estado do Paraná - RICMS/PR o item 3, no Anexo III, prevê o crédito presumido nas vendas de carnes, conforme abaixo:

13 - Nas saídas de CARNE e produtos comestíveis resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino ou ovino, frescos, resfriados, congelados, salgados, secos, temperados ou defumados para conservação, e seus industrializados, mesmo que enlatados ou cozidos, promovidas por estabelecimento abatedor que efetue ou encomende o abate neste Estado, ou que realize a desossa de carne recebida de outros estabelecimentos, ou por indústrias de transformação ou processadores de carnes, em operação interna ou interestadual, em montante equivalente ao que resultar da aplicação do percentual de 7% (sete por cento) sobre o valor dessas saídas, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

Este item 13 do RICMS determina que o uso do crédito presumido da saída de carne bovina e de aves irá substituir quaisquer outros créditos, como os decorrentes da aquisição de matérias-primas e outros insumos que podem ser utilizados no processo de fabricação, ou seja, nesse caso, o crédito presumido não é cumulativo com as operações efetivas das aquisições de entrada.

Ao analisar a NOTA 1.3.2, até nota 2 desse item 13, constam algumas exigências que serão necessárias cumprir, como informar a utilização desse incentivo fiscal em Escrituração Fiscal Digital - EFD, ter declarado, em termo lavrado no registro de ocorrências eletrônico, a opção de aderência ao crédito presumido, no qual não pode ser renunciada a escolha em período menor de 12 meses. Também será necessária a demonstração de ICMS, em separado de operações de industrialização e operações de desossa das carnes, sendo que o crédito presumido irá substituir o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

Dessa forma, quando as indústrias de carnes realizarem suas vendas dos produtos citados acima, dentro do próprio Estado, elas terão direito ao crédito presumido. Ele será calculado no percentual de 7% sobre o valor da base de cálculo do produto vendido, e o resultado encontrado será considerado crédito fiscal que, ao final da apuração mensal, será subtraído do valor a recolher de ICMS, reduzindo parte da carga tributária.

O Paraná ainda dispõe, para os frigoríficos abatedores residentes neste Estado, um crédito presumido de entrada na alíquota de 8,5%, conforme Decreto nº 7.871, de 29/09/2017, Anexo VII, Item 48.

**48** Ao estabelecimento abatedor que efetue ou encomende o abate neste Estado, no percentual de 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da entrada, em operação interna, de **SUÍNOS VIVOS** destinados a sua atividade.

Notas:

1. o benefício de que trata este item:

1.1. é opcional, devendo:

1.1.1. alcançar todos os estabelecimentos abatedores do contribuinte localizados neste Estado;

1.1.2. ser declarada a opção em termo lavrado no Registro de Ocorrências Eletrônico - RO-e, sendo a sua renúncia objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo.

1.2. fica limitado a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total dos débitos no período de apuração;

1.3. deverá ser lançado na Escrituração Fiscal Digital - EFD com o código de ajuste da apuração PR020060 e gerado um Registro E111, informando no campo 04 o valor do crédito presumido.

2. na hipótese de o total dos créditos exceder o total dos débitos, o estabelecimento deverá efetuar o estorno da parte do crédito presumido correspondente ao valor do saldo credor apurado.

Logo, pelo item 48 acima, a empresa também poderá fazer uso do crédito presumido, resultante do valor da compra de suínos vivos, com direito a calcular pela alíquota de 8,5% sobre o valor das aquisições referentes a esses animais, desde que respeite as condições para utilização do crédito presumido expressas nas notas deste item 48 do Regulamento do ICMS estadual.

#### 2.2.2.4.2 Crédito presumido do ICMS no Estado de Santa Catarina

Os créditos presumidos são previstos no Regulamento Interno do ICMS no Estado de SC, chamado RICMS/SC. Esse regulamento é determinado pelo Decreto 2.870, de 25/08/2001. Nos Arts. 16 e 17 do Anexo 2, capítulo III desse RICMS/SC, temos o crédito presumido nas vendas de carnes, conforme abaixo:

**Art. 16.** Fica concedido crédito presumido ao estabelecimento abatedor:

**I** - credenciado no Programa de Apoio à Criação de Gado para o Abate Precoce, calculado sobre o valor da operação, na comercialização de carne fresca, resfriada ou congelada de gado bovino ou bubalino pelo abatedor, equivalente a (Lei nº 9.183/93, art. 6º):

a) 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), no caso de animais com até 2 (dois) dentes incisivos permanentes;

b) 2,8% (dois inteiros e oito décimos por cento), no caso de animais com até 4 (quatro) dentes incisivos permanentes;

**II** -equivalente a 10,5% (dez inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação, na saída de carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas ou congeladas de bovino ou bubalino, desde que adquiridos de produtores catarinenses.

[...]

§ 12. O percentual de crédito presumido previsto no inciso II do caput será de 12% (doze por cento), nas saídas internas, quando não for aplicável cumulativamente com aquele previsto no inciso I.

**Art. 17.** Fica concedido crédito presumido aos estabelecimentos abatedores (Lei nº 10.297/96, art. 43):

**I** - calculado sobre o valor da operação, nas saídas internas de carnes e miudezas comestíveis, frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de aves das espécies domésticas, produzidas e abatidas neste Estado, equivalente a:

- a) 4% (quatro por cento), desde que o estabelecimento abatedor adquira neste Estado, no mínimo, 30% (trinta por cento) do valor total dos insumos aplicados na produção;
  - b) 3% (três por cento), desde que o estabelecimento abatedor adquira neste Estado, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor total dos insumos aplicados na produção;
  - c) 2% (dois por cento), desde que o estabelecimento abatedor adquira neste Estado, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor total dos insumos aplicados na produção.
- II** - calculado sobre o valor das saídas internas de produtos resultantes da matança de suínos produzidos em território catarinense, equivalente a:
- a) 4% (quatro por cento), desde que o estabelecimento abatedor adquira neste Estado, no mínimo, 30% (trinta por cento) do valor total dos insumos aplicados na produção;
  - b) 3% (três por cento), desde que o estabelecimento abatedor adquira neste Estado, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor total dos insumos aplicados na produção;
  - c) 2% (dois por cento), desde que o estabelecimento abatedor adquira neste Estado, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor total dos insumos aplicados na produção.

O Estado ainda estabelece que as compras dos animais vivos, suínos e aves, no território catarinense, também possuem direito a um crédito presumido, conforme previsto no Art.17 do Anexo 2, capítulo III do RICMS/SC (Decreto 2.870/01), mencionado abaixo:

III – relativo à entrada de suínos e aves no estabelecimento, produzidos em território catarinense, em montante equivalente a 4% (quatro por cento) do valor da respectiva entrada, observado o disposto no § 2º.

§ 2º O crédito presumido de que trata o inciso III:

I - será utilizado em substituição ao crédito de que trata o art. 41 do Regulamento; e

II - será obtido multiplicando-se o percentual nele previsto:

- a) pelo valor das entradas, quando se tratar de suínos e aves adquiridos terceiros; ou
- b) pelo resultado da multiplicação do peso total das entradas pelo preço de pauta do último dia útil do mês em que se der a apropriação do crédito presumido, quando se tratar de suínos ou aves oriundos de produção própria, sistema de parceira ou sistema de integração.

Entretanto, o uso deste crédito presumido foi condicionado pelo Estado no parágrafo § 3º desse mesmo trecho do RICMS/SC, onde determina que o estabelecimento abatedor de carnes deve firmar um termo de compromisso com a Secretaria de Estado da Agricultura, da Pesca e Desenvolvimento Rural (SEAGRI) e a Secretária de Estado da Fazenda (SEF), para contribuir com o Fundo Estadual de Desenvolvimento Rural (FDR) ou contribuir com o programa estadual de sanidade animal, através de instituição credenciada pela SEAGRI, conforme parte “a” desse parágrafo. Complementado pelo parágrafo § 3º, parte “b”, haverá, também, contribuição para entidades sem fins lucrativos ou projetos de cunho social, firmando termo com a SEF junto à entidade beneficiária. A contribuição será referente ao período em que foi apropriado o crédito presumido do Art.17 do Anexo 2, capítulo III do RICMS/SC, apresentado acima. A falta de recolhimento da contribuição desse parágrafo § 3º impede o uso desse crédito presumido.

#### 2.2.2.4.3 Crédito presumido do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul

Os créditos presumidos são previstos no Regulamento Interno do ICMS no Estado do RS, chamado RICMS/RS. Esse regulamento é determinado pelo Decreto 37.699, de 26/08/1997. No Art. 32, capítulo V do RICMS/RS, temos o crédito presumido nas vendas de carnes, conforme abaixo:

**Art. 32** -Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

XI -aos estabelecimentos abatedores de gado vacum, ovino ou bufalino, que integrem o Programa Estadual de Desenvolvimento, Coordenação e Qualidade do

Sistema Agroindustrial da Carne de Gado Vacum, Ovino e Bufalino - AGREGAR-RS CARNES, previsto no Decreto nº 41.620, de 20/05/02, em montante igual ao que resultar da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor das respectivas operações: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3750) do Decreto 49.569, de 12/09/12. (DOE 13/09/12) - Efeitos a partir de 01/09/12.)

Logo, para utilização do crédito presumido de carnes do estado do Rio Grande Sul é necessário que os estabelecimentos abatedores de carnes participem do Programa Agregar-RS, que não inclui o crédito presumido para as aves e suínos, apenas para carnes de gado, ovino e bufalino. Em caso de exportação da carne bovina, ovina ou bufalina, esse crédito fiscal deverá ser estornado proporcionalmente à quantidade em quilograma exportada. Ainda no Art.32 temos uma condicional para uso desse crédito, sendo:

NOTA 03 - Os percentuais referidos nas alíneas deste inciso somente se aplicam enquanto prevalecerem a alíquota e a base de cálculo previstas para as saídas de carne e produtos comestíveis resultantes do abate de gado vacum, ovino e bufalino, vigentes à época da concessão deste benefício, e desde que não haja redução da carga tributária. (Redação dada ao inciso XI pelo art. 1º (Alteração 1316) do Decreto 41.625, de 21/05/02. (DOE 22/05/02) - Efeitos a partir de 22/05/02.)

Para as empresas participantes do Programa Agregar-RS Carnes, o crédito presumido será de 3,6% sobre o valor da nota fiscal da compra de gado de produtor do próprio Estado RS e mais 4% nas operações de vendas no mercado interno das carnes de gado vacum, ovinos e bufalinos que estejam embaladas em corte. Em caso de as operações das vendas internas não estarem embaladas em cortes, a alíquota deixará de ser de 4% para ser de 3%.

## 2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Há vários estudos sobre a cadeia produtiva da carne, incluindo teses, dissertações e artigos. Entretanto, há carência no que se refere a incentivos fiscais do ICMS para a cadeia produtiva da carne. Apesar disso, são apresentadas as pesquisas de Dulci (2002), Eli (2011) e Moraes, Weirich, Schnreiber (2018), que tratam de guerra fiscal entre os Estados, crédito presumido de ICMS e incentivos fiscais relacionados à cadeia produtiva da carne.

Dulci (2002) analisou a chamada “guerra fiscal” e seu impacto sobre as relações entre os Estados, procurando identificar os fatores que a causam e a relação de desenvolvimento desigual das diversas regiões do país e examinou algumas frentes da guerra, entre elas a agroindústria. Segundo o autor, em regra o alvo dos incentivos fiscais do ICMS nessa área foram empresas já instaladas, algumas bastante tradicionais, que se dispõem a transferir sua produção para outros Estados atraídos pela perspectiva de carga tributária reduzida ou nula. Os resultados obtidos apontam que o processo de expansão econômica, por meio dos instrumentos fiscais, tende a ser artificial e pouco sustentável a longo prazo e que caberia a União, melhor dirigir o desenvolvimento nacional para equilibrar a concentração de investimentos estatais e privados.

Eli (2011) trouxe, em seu estudo, a influência da capacidade organizativa na concessão de benefícios fiscais, analisando a formação da agenda para concessão de crédito presumido de ICMS no Estado de Santa Catarina. O objetivo foi entender por que alguns setores empresariais que têm mais influência sobre o Estado acabam conseguindo mais benefícios fiscais que outros setores. O resultado obtido foi que não há critério para trâmite dos pedidos de análise de crédito presumido, e que os setores de pequeno porte têm chances menores de conseguir benefícios fiscais à sua categoria, quando comparada a categorias de grande porte, concluindo que as decisões para concessão do crédito presumido são mais favoráveis para setores empresariais que gerem maior faturamento, mais empregos e renda.

Moraes, Weirich e Schnreiber (2018) apresentam um estudo de caso em uma empresa abatedora de bovinos, ovinos e bufalinos, enquadradas no programa Agregar-RS, que concede incentivos fiscais a esse setor no Estado do RS. O trabalho também apresentou a legislação do ICMS, bem como o crédito presumido. O estudo identificou possibilidade não utilizada de redução no ICMS a pagar, o que passou a ser utilizado, eficazmente, pela empresa nos meses seguintes, em decorrência dos créditos identificados pelos autores.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada, neste estudo, é classificada quanto à forma de abordagem do problema, quanto aos objetivos propostos e quanto aos procedimentos técnicos utilizados.

A tipologia deste estudo é a abordagem de forma qualitativa, tendo em vista que serão investigados comportamentos e particularidades na lei, buscando compreensão nas pesquisas que serão estudadas. Conforme Oliveira et al. (2011, p. 82):

“Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo”.

O objetivo proposto tem forma descritiva, uma vez que são apresentados levantamentos, buscando descobrir certas características fiscais dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, para identificar o impacto dos incentivos fiscais de crédito presumido do ICMS na carga tributária da cadeia produtiva de carnes bovina, suína e de aves. “A pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los”. (CERVO; BERVIAN, 1996, p.49).

O procedimento para realização deste estudo se dará de forma documental, levando em consideração que a linguagem e a comunicação dos documentos produzem fatos sociais, para transmitir ou comunicar a realidade. Para Martins e Theóphilo (2009, p.55):

“A Estratégia de pesquisa documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. [...] a pesquisa documental emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa”.

A análise de dados será feita através de uma simulação da carga tributária de ICMS entre a indústria de carnes de bovinas, suínas e aves dos Estados do Paraná, de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. Essa análise compreenderá simulações com ocorrência do fato gerador do imposto, no qual ocorram vendas das carnes de bovinos, suínos e aves no mercado interno, nos Estados da Região Sul mencionados, respeitando a legislação do ICMS, bem como seu cálculo, considerando os incentivos fiscais de crédito presumido, ofertados nos três Estados.

A coleta de dados será por meio de observação direta, através das informações fornecidas pelo Ministério da Agricultura, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Ministério da Economia, legislação tributária federal e estadual, secretarias da fazenda estadual, soluções de consulta, pareceres normativos e as jurisprudências administrativas no contexto deste tema de pesquisa. O período da coleta de dados será a atual legislação em vigor, no ano de 2021, no Brasil.

## 4. ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, serão apresentados os dados utilizados para elaboração desta pesquisa e simulação de carga tributária do imposto ICMS, para os Estados brasileiros do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, considerando as vantagens tributárias dos incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS, oferecidas por cada Estado da Região Sul do Brasil para o setor de carnes bovinas, suínas e de aves.

### 4.1 PREÇOS E QUANTIDADES

Para fins de cálculo, serão considerados apenas os custos das carnes frescas, in natura, refrigeradas ou congeladas, sem considerar embalagem, mão de obra, frete ou maquinário. As compras das matérias primas serão de produtores rurais locais de cada Estado e não contribuinte de ICMS. Por esta razão, o frigorífico não tem direito ao crédito próprio de ICMS nas entradas. Tendo em vista que, ao vender a mercadoria, o produtor rural não pagou ICMS na venda, logo o estabelecimento abatedor não pode tomar crédito dessa compra, porque o imposto não foi recolhido pelo produtor rural.

O estudo realizado por Eli (2011) ratifica que o crédito presumido é oferecido como uma alternativa as pessoas jurídicas poderem se creditar pelas aquisições de mercadoria, de acordo com a atividade econômica a que está relacionada. É o caso do frigorífico, que poderá se creditar do crédito presumido de carnes. Para incentivar esses ramos de negócios a terem o direito a se creditar também, mas com o comprimento de algumas exigências dos fiscos estaduais.

O estudo aqui proposto será realizado com a simulação de comercialização de 100.000 kg de aves de frangos, suínos e bovinos adquiridos e vendidos em operação interna. Em razão do preço do boi inteiro ser calculado por arroba, em padrão nacional, e não por kg, será realizado uma conversão para kg, para fins de cálculos desse estudo, a fim de igualar a unidade de medida para os três tipos de carnes. Para a quantidade vendida de carne bovina, foi considerado que o boi se encontra abatido e será vendido de forma casada, composto pelos quartos traseiros, os quartos dianteiros e a ponta de agulha. Para o cálculo dos custos dos animais, foram utilizados os preços médios iguais de compra e venda, a fim de melhor identificar o efeito fiscal desse estudo, composto pela tabela a seguir.

**Tabela 1 - Preço médio praticado no mercado atacadista em setembro /2021**

| <b>Carne</b>         | <b>Preço compra<br/>Por kg</b> | <b>Preço venda<br/>Por kg</b> |
|----------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| <b>Suínos</b>        | R\$ 5,83/ kg                   | R\$ 9,35 / kg                 |
| <b>Aves (Frango)</b> | R\$ 5,20 / kg                  | R\$ 7,99 / kg                 |
| <b>Bovinos</b>       | R\$ 10,51/ kg <sup>1</sup>     | R\$ 20,04 / kg                |

Fonte: Elaborado pela autora, com informações do site Canal Rural (2021) e site CEPEA de setembro/2021.

### 4.2 ANÁLISE NO ESTADO DO PARANÁ

Conforme Art 17, Seção II, inciso II do RICMS/PR, a alíquota interna de operações de compra ou venda de carnes bovinas, suínas e de aves é de 12%, conforme ilustrado na tabela 2. Para o crédito presumido, a alíquota é de 8,5%, restrita à aquisição de suínos vivos de acordo

---

<sup>1</sup> Em bovinos vivos existe uma conversão padrão nacional para o peso do animal chamada de arroba. Para fins de cálculo da arroba foi considerado a média de peso de um boi vivo como 300kg multiplicado pelo rendimento da carcaça (50%) e dividido por 15, essa é a conversão da arroba padrão nacional, logo a arroba média do boi é de 10@. O valor de bovinos vivos é calculado por arroba x preço. A cotação média da @ em reais é de R\$ 315,33 por arroba, logo 10@ são R\$ 3.153,30 para comprar um boi inteiro com peso médio de 300kg. Sabendo que um boi vivo com peso médio de 300kg custa R\$ 3153,30 reais, chega-se o valor de R\$ 10,51 por quilo para bovinos.

com Anexo VII, item 48 do RICMS/PR, representado na tabela 3 e de 7% sobre o valor das saídas resultantes de carnes de aves e de gado bovino, conforme item 13 deste mesmo RICMS/PR, representado na tabela 2.

Para utilização do crédito presumido no Estado do Paraná a empresa precisa seguir algumas exigências no RICMS/PR, Título I, Capítulo IX, Art 67 ao Art 71, como por exemplo, emitir notas fiscais modelo 1 ou 1-A, que destaquem informações da operação que gerou o crédito presumido, informar no Livro de Registro de Saídas as notas fiscais com esse crédito e os valores, constar na guia de recolhimento de ICMS GP-PR.

Ainda, no item 48 do RICMS/PR, estabelece que a empresa precisa ter lavrado termo em registro de ocorrência eletrônico sobre sua adesão ao crédito presumido, e precisa se limitar para que o valor total do crédito presumido de suínos vivos não ultrapasse o total dos débitos no período de apuração. Caso ocorra, deverá ser feito o estorno do saldo credor que foi resultante dessa operação.

Para realização deste cálculo abaixo, foi considerado que a empresa optou pela utilização do crédito presumido, cumprindo as exigências na legislação, resultando o seguinte:

**Tabela 2 – Operação Fictícia de Venda Interna no Paraná**

| <b>Produto (carne)</b> | <b>Preço por kg Em R\$</b> | <b>Quantidade Em Kg</b> | <b>Valor total produto Em R\$</b> | <b>Débito ICMS próprio 12% Em R\$</b> | <b>Crédito presumido das saídas 7% Em R\$</b> |
|------------------------|----------------------------|-------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|---|
| <b>Bovino</b>          | 20,04                      | 100.000                 | 2.004.000,00                      | <b>240.480,00</b>                     | 140.280,00                                    |
| <b>Aves (frango)</b>   | 7,99                       | 100.000                 | 799.000,00                        | <b>95.880,00</b>                      | 55.930,00                                     |
| <b>Suínos</b>          | 9,35                       | 100.000                 | 935.000,00                        | <b>112.200,00</b>                     |   |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

A tabela 2 acima demonstra o cálculo, por tipo de carne, da multiplicação do preço x quantidade, que resulta no valor total do produto. Esse resultado, obtido anteriormente, é multiplicado pela alíquota interna, desse Estado, de 12%, sobre o valor das vendas realizadas, assim, chega-se ao montante, em reais, do débito de ICMS próprio a recolher sobre essa operação. Entretanto, esse Estado ainda dispõe do incentivo de crédito presumido no percentual de 7% calculado sobre o valor total das saídas de carnes bovinas e de frangos, conforme calculado na tabela 2 acima, resultando em R\$ 140.280,00 e R\$ 55.930,00, respectivamente.

**Tabela 3 – Operação Fictícia de Compra Interna no Paraná**

| <b>Produto (carne)</b> | <b>Preço por kg Em R\$</b> | <b>Quantidade Em Kg</b> | <b>Valor total produto Em R\$</b> | <b>Crédito presumido das entradas 8,5% Em R\$</b> |
|------------------------|----------------------------|-------------------------|-----------------------------------|---|
| Bovino                 | 10,51                      | 100.000                 | 1.051.000,00                      |   |
| Aves (frango)          | 5,20                       | 100.000                 | 520.000,00                        |   |
| Suínos                 | 5,83                       | 100.000                 | 583.000,00                        | 49.555,00   |

Fonte: Elaborada pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

A tabela 3 ilustra o cálculo do crédito presumido sobre as aquisições de matéria prima, por tipo de carne, através da multiplicação do preço de compra x quantidade, que resulta no valor total de compra de cada produto. Esse Estado conta ainda com crédito presumido de suínos no percentual de 8,5% calculado sobre o valor das entradas, assim, foi multiplicado o valor total da compra de suínos pelo percentual citado, obtendo o valor de R\$ 49.555,00 apresentados na tabela 3 acima.



**Tabela 4 – Débito final a recolher em operação fictícia no Paraná.**

| <b>Produto<br/>(carne)</b> | <b>ICMS final a recolher<br/>(sem uso do crédito<br/>presumido)<br/>Em R\$</b> | <b>ICMS final a recolher<br/>(com uso do crédito<br/>presumido)<br/>Em R\$</b> | <b>Percentual reduzido<br/>do ICMS a recolher<br/>nesta operação<br/>Em R\$</b> |
|----------------------------|--|--|---|
|                            | <b>A</b>   | <b>B</b>   | <b>(A-B) /A</b>   |
| <b>Bovino</b>              | 240.480,00   | 100.200,00   | 58%   |
| <b>Aves (frango)</b>       | 95.880,00  | 39.950,00  | 58%   |
| <b>Suíños</b>              | 112.200,00   | 62.645,00  | 44%   |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de operação fictícia acima (2021).

Através dos resultados no Paraná, através da tabela 4, é possível concluir que a utilização do crédito presumido resultou em uma redução considerável do valor de ICMS próprio a recolher da operação, decorrente de venda interna no próprio Estado sendo um fator interessante para entrada de novas indústrias do ramo e para manutenção daquelas já estabelecidas no Estado, com redução de 58% para a carne bovina, 44% para carne suína e 58% para a carne de frango.

#### 4.3 ANÁLISE NO ESTADO DE SANTA CATARINA

Conforme Art 26. na Seção II, inciso III, d. mercadorias de consumo popular, pertencentes ao Anexo 1, Seção II do RICMS/SC, a alíquota interna de operações de compra ou venda de carnes bovinas, suínas e de aves é de 12%, a qual será utilizada no cálculo do ICMS próprio das vendas.

Para fins de cálculo do crédito presumido deste estudo, enquadra-se a empresa desta operação fictícia em Santa Catarina, como contribuinte para o Fundo Estadual de Desenvolvimento Rural, no exercício em que essa empresa, apropriando-se do crédito presumido, registra o termo de compromisso com a Secretaria de Estado da Agricultura e Desenvolvimento Rural e a Secretaria de Estado da Fazenda (SEF). Também contribuirá para entidades sem fins lucrativos, com termo de compromisso firmado com a SEF, e ainda respeitará o limite anual, definido no Art 17., § 3º, Inciso III do RICMS/SC, de que o crédito presumido não será superior a 5,36 vezes do valor efetivamente contribuído.

Para realização da atividade principal do estabelecimento abatedor, os animais vivos adquiridos serão aqueles de território catarinense, assim como o próprio abate se dará em frigorífico localizado nesse mesmo Estado, sendo enquadrado na utilização do crédito presumido de carnes suínas e aves, previsto no Art .17 do Anexo 2, capítulo III do RICMS/SC (Decreto 2.870/01).

Este estudo também se enquadra no Art 16., inciso II, referente ao crédito presumido na saída de carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas ou congeladas de bovinos de produtores catarinenses, com alíquota de 10,5% sobre o valor da operação das saídas internas, tendo em vista que os animais são adquiridos de produtores catarinenses e a empresa cumpre as exigências de utilização do incentivo fiscal acima citadas. Entretanto, o regulamento interno do Estado ainda estabelece que o crédito presumido de 10,5%, sobre os valores das saídas

internas, quando não utilizado em somatório ao inciso I do Art 16, terá sua alíquota em 12% para o cálculo do crédito presumido das saídas carnes bovinas, conforme indicado no § 12 deste mesmo artigo.

**Tabela 5 – Operação Fictícia de Venda Interna em Santa Catarina**

| Produto<br>(carne)       | Preço<br>por kg<br>Em R\$ | Quantidade<br>Em Kg | Valor total<br>produto<br>Em R\$ | Débito<br>ICMS<br>próprio<br>12%<br>Em R\$ | Crédito presumido das saídas     |                                    |                                    |
|--------------------------|---------------------------|---------------------|----------------------------------|--|----------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
|                          |                           |                     |                                  |  | Carne<br>bovina<br>12%<br>Em R\$ | Carne de<br>frango<br>4%<br>Em R\$ | Carne de<br>suínos<br>4%<br>Em R\$ |
| <b>Bovinos</b>           | 20,04                     | 100.000             | 2.004.000,00                     | <b>240.480,00</b>                          | 240.480,00                       |                                    |                                    |
| <b>Aves<br/>(frango)</b> | 7,99                      | 100.000             | 799.000,00                       | <b>95.880,00</b>                           |                                  | 31.960,00                          |                                    |
| <b>Suínos</b>            | 9,35                      | 100.000             | 935.000,00                       | <b>112.200,00</b>                          |                                  |                                    | 37.400,00                          |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

A tabela 5 acima demonstra o cálculo, por tipo de carne, da multiplicação do preço de venda x quantidade, que resulta no valor total do produto. Esse resultado, obtido anteriormente, é multiplicado pela alíquota interna, desse Estado, de 12%, sobre o valor das vendas realizadas, assim, é obtido o montante, em reais, do débito de ICMS próprio a recolher sobre essa operação. Entretanto, esse Estado ainda dispõe do incentivo de crédito presumido no percentual de 12% calculado sobre o valor total das saídas de carnes bovinas, além de 4% sobre o valor total das saídas de frangos, e ainda outros 4% sobre o valor total das saídas de suínos, resultando nos valores respectivamente de R\$ 240.480,00, R\$ 31.960,00 e R\$ 37.400,00, conforme calculado na tabela 5 acima.

**Tabela 6 – Operação Fictícia de Compra Interna em Santa Catarina**

| Produto<br>(carne)   | Preço por<br>Kg<br>Em R\$ | Quantidade<br>Em Kg<br>Em R\$ | Valor total<br>produto<br>Em R\$ | Crédito presumido das entradas  |                                     |                                    |
|----------------------|---------------------------|-------------------------------|----------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
|                      |                           |                               |                                  | Carne<br>bovina<br>0%<br>Em R\$ | Carne de<br>frangos<br>4%<br>Em R\$ | Carne de<br>suínos<br>4%<br>Em R\$ |
| <b>Bovinos</b>       | 10,51                     | 100.000                       | 1.051.000,00                     |                                 |                                     |                                    |
| <b>Aves (frango)</b> | 5,20                      | 100.000                       | 520.000,00                       |                                 | 20.800,00                           |                                    |
| <b>Suínos</b>        | 5,83                      | 100.000                       | 583.000,00                       |                                 |                                     | 23.320,00                          |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

A tabela 6 ilustra o cálculo do crédito presumido sobre as aquisições de matéria prima, por tipo de carne, através da multiplicação do preço de compra x quantidade, que resulta no valor total de compra de cada produto. Esse Estado dispõe de crédito presumido sobre a aquisição de frangos e suínos, através dos percentuais de 4% sobre o valor de compra para frangos e outros 4% do valor de compra para suínos, resultando no crédito, na tabela 6 acima, no valor de R\$ 20.800,00 para frangos e R\$ 23.320,00 para suínos.

**Tabela 7 – Débito final a recolher em operação fictícia em Santa Catarina**

| <b>Produto<br/>(carne)</b> | <b>ICMS final a recolher<br/>(sem uso do crédito<br/>presumido)<br/>Em R\$</b> | <b>ICMS final a recolher<br/>(com uso do crédito<br/>presumido)<br/>Em R\$</b> | <b>Percentual reduzido do<br/>ICMS a recolher nesta<br/>operação<br/>Em R\$</b> |
|----------------------------|--|--|---|
|                            | <b>A</b>   | <b>B</b>   | <b>(A-B) / A</b>  |
| <b>Bovinos</b>             | 240.480,00   | -  | 100%  |
| <b>Aves (frango)</b>       | 95.880,00  | 43.120,00  | 55%   |
| <b>Suíños</b>              | 112.200,00   | 51.480,00  | 54%   |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de operação fictícia acima (2021).

Diante do resultado em Santa Catarina, através da tabela 7, é possível perceber que a utilização do crédito presumido resultou em uma redução significativa do valor de ICMS próprio a recolher da operação, decorrente de venda interna no Estado, chegando, inclusive, a abater todo o valor que seria necessário recolher de ICMS nas vendas de carne bovina (100%), enquanto a carne suína teve redução de 54% e a de frango, redução de 55%. Esses incentivos, quando utilizados de forma correta e cumprindo todas as exigências constante na legislação estadual, são muito interessantes para indústrias frigoríficas de carnes. Além, também, de tornar o Estado mais atrativo para novos investimentos e instalação de novas empresas do ramo, gerando mais empregos e renda ao Estado.

#### 4.4 ANÁLISE NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Conforme Apêndice I, Seção II do Decreto Nº 37.699, de 26 de agosto de 1997 (RICM/RS), a alíquota interna de operações de carnes bovinas, suínas e de aves é de 12%. O RICMS/RS determina, em seu Art. 32, XI, a) que o benefício do crédito presumido aos estabelecimentos abatedores será apenas nas entradas de gado vacum, ovino ou bufalino, criado neste Estado, sendo aplicado, para essas operações, o percentual de 3,6 %. O Art. 32, XI, c, possibilitando a utilização de crédito presumido no percentual de 4%, sobre as saídas internas ou interestaduais de carne e produtos comestíveis, resultantes do abate de gado vacum, ovino ou bufalino. O crédito presumido de 4% sobre as citadas saídas desses produtos de origem animal, será reduzido para 3%, se as carnes não tiverem sido embaladas em cortes.

De acordo com o estabelecido no RICMS-RS/1997, Livro V, art. 32, Nota 02, o valor total do crédito presumido utilizado, fica limitado ao valor devido de ICMS apurado no período, ou seja, não poderá haver saldo credor de ICMS, quando for utilizado o crédito presumido no mês de apuração.

Para realização dos cálculos abaixo, foi considerado que o estabelecimento abatedor de carnes é integrante do Programa Agregar Carnes-RS, com devido registro em Carta de Habilitação Especial e que seus produtos não são embalados em cortes na saída do frigorífico, devido suas vendas de carne bovina serem de boi casado (quarto traseiro, dianteiros e ponta de agulha), em sua maioria, vendidas para açougues. A utilização do crédito presumido de carnes bovinas ocorreu somente após os animais comprados terem sido abatidos no frigorífico.

O cálculo utilizado para realização da substituição tributária do ICMS foi baseado na fórmula no RICMS do Estado do Rio Grande do Sul Livro III, Capítulo II, Seção VI, Subseção II (Art. 85), demonstrado abaixo. Dessa forma, a simulação do cálculo de ICMS de carnes bovinas, suínas e de aves, dadas as considerações acima, ocorreu da seguinte forma:

**Tabela 8 – Operação Fictícia de Venda Interna no Rio Grande do Sul**

| <b>A</b>                   | <b>B</b>                       | <b>C</b>                    | <b>D</b>                                  | <b>E</b>                | <b>F</b>              | <b>G</b>                      |
|----------------------------|--------------------------------|-----------------------------|---|-------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| <b>Produto<br/>(carne)</b> | <b>Preço por Kg<br/>Em R\$</b> | <b>Quantidade<br/>Em Kg</b> | <b>Valor total<br/>produto<br/>Em R\$</b> | <b>Frete<br/>Em R\$</b> | <b>IPI<br/>Em R\$</b> | <b>Valor Total<br/>Em R\$</b> |

|                      |       |         |              |      |      |              |
|----------------------|-------|---------|--------------|------|------|--------------|
| <b>Bovinos</b>       | 20,04 | 100.000 | 2.004.000,00 | 0,00 | 0,00 | 2.004.000,00 |
| <b>Aves (frango)</b> | 7,99  | 100.000 | 799.000,00   | 0,00 | 0,00 | 799.000,00   |
| <b>Suíños</b>        | 9,35  | 100.000 | 935.000,00   | 0,00 | 0,00 | 935.000,00   |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

**Continuação da Tabela 8 – Operação Fictícia de Venda Interna no Rio Grande do Sul**

| <b>H</b>                   | <b>I</b>                    | <b>J</b>  | <b>K</b>   | <b>L</b>  | <b>M</b>   | <b>N</b>  |
|----------------------------|-----------------------------|---|--|---|--|---|
| <b>MVA*</b><br><b>Em %</b> | <b>MVA</b><br><b>Em R\$</b> | <b>Base de</b><br><b>cálculo</b><br><b>Substituição</b><br><b>Tributária</b><br><b>Em R\$</b> | <b>ICMS</b><br><b>Substituição</b><br><b>tributária</b><br><b>12%</b><br><b>Em R\$</b> | <b>Débito</b><br><b>ICMS</b><br><b>próprio</b><br><b>12%</b><br><b>Em R\$</b> | <b>Valor</b><br><b>Substituição</b><br><b>Tributária em</b><br><b>nota fiscal</b><br><b>Em R\$</b> | <b>Crédito</b><br><b>presumido das</b><br><b>saídas</b><br><b>3,0%</b><br><b>Em R\$</b> |
| <b>%</b>                   | <b>G x H</b>                | <b>G + I</b>  | <b>J x 12%</b>   | <b>D x 12%</b>  | <b>K - L</b>   | <b>D x 3%</b>   |
| <b>30,00%</b>              | 601.200,00                  | 2.605.200,00  | 312.624,00   | 240.480,00  | 72.144,00  | 60.120,00   |
| <b>60,00%</b>              | 479.400,00                  | 1.278.400,00  | 153.408,00   | 95.880,00   | 57.528,00  |   |
| <b>60,00%</b>              | 561.000,00                  | 1.496.000,00  | 179.520,00   | 112.200,00  | 67.320,00  |   |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

A tabela 8 acima demonstra o cálculo, por tipo de carne, da multiplicação do preço de venda x quantidade, que resulta no valor total do produto. Esse Estado, diferente dos anteriores, possui um cálculo a mais sobre os valores de vendas, que é referente ao ICMS ST. Para calcular o valor do ICMS ST, neste Estado, é utilizado o resultado da coluna D, somado aos valores de frete e IPI, caso existam. O total é representado pela coluna G, que quando multiplicado pela coluna H (MVA) é encontrado o valor da coluna I. Após, na coluna J, é encontrado a base de cálculo do ICMS ST, através da soma da coluna G com a coluna I. Após formada a base de cálculo do ICMS ST, é utilizado a coluna J em multiplicação com a alíquota interna do Estado, de 12% (coluna K), e subtraído o valor da coluna L, chegando ao montante de ICMS ST a ser recolhido e destacado em nota fiscal de R\$ 72.144,00 para carnes bovina, R\$ 57.528,00 para carnes de frango e R\$ 67.320,00 para carnes suínas.

Para o ICMS próprio da operação de venda, o cálculo é mais simples, basta multiplicar o preço de venda x quantidade, cujo resultado obtido deve ser multiplicado pelo percentual de 12%, da alíquota interna do Estado, que resulta no valor de ICMS a recolher, representado pela coluna L, da tabela 8. Este Estado ainda possui crédito presumido, calculado sobre o percentual de 3% sobre o valor das saídas de carnes bovinas, apresentado na coluna N, no montante de R\$ 60.120,00.

**Tabela 9 – Operação Fictícia de Compra Interna no Rio Grande do Sul**

| <b>Produto</b><br><b>(carne)</b> | <b>Preço por</b><br><b>Kg</b><br><b>Em R\$</b> | <b>Quantidade</b><br><b>Em Kg</b> | <b>Valor total</b><br><b>produto</b><br><b>Em R\$</b> | <b>Crédito</b><br><b>presumido das</b><br><b>entradas</b><br><b>3,6%</b><br><b>Em R\$</b> |
|----------------------------------|--|-----------------------------------|---|---|
| <b>Bovinos</b>                   | 10,51  | 100.000                           | 1.051.000,00  | 37.836,00   |
| <b>Aves (frango)</b>             | 5,20   | 100.000                           | 520.000,00  |   |
| <b>Suíños</b>                    | 5,83   | 100.000                           | 583.000,00  |   |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do CEPEA (2021), Canal Rural (2021) e Legislação do Paraná em operação fictícia (2021).

A tabela 9 é feito a multiplicação do preço de compra x quantidade, que resulta no valor total de compra de cada produto. Nesse Estado o crédito presumido, também é ofertado sobre um percentual de 3,6% do valor de compra de bovinos. Logo, para esse tipo de carne, o resultado, obtido anteriormente da compra, resultou no crédito no valor de R\$ 37.836,00, apresentado acima.

**Tabela 10 – Débito final a recolher em operação fictícia no Rio Grande do Sul**

| <b>Produto (carne)</b> | <b>ICMS Substituição tributária em nota fiscal Em R\$</b> | <b>ICMS final a recolher (sem uso do crédito presumido) Em R\$</b> | <b>ICMS final a recolher (com uso do crédito presumido) Em R\$</b> | <b>Percentual reduzido do ICMS a recolher nesta operação Em R\$</b> |
|------------------------|---|--|--|---|
|                        |   | <b>A</b>   | <b>B</b>   | <b>(A-B) / A</b>  |
| <b>Bovinos</b>         | 72.144,00   | 240.480,00   | 142.524,00   | 41%   |
| <b>Aves (frango)</b>   | 57.528,00   | 95.880,00  | Sem crédito presumido  | 0%  |
| <b>Suínos</b>          | 67.320,00   | 112.200,00   | Sem crédito presumido  | 0%  |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de operação fictícia acima (2021).

Diante do resultado a recolher, através da tabela 10, no Rio Grande do Sul, é possível perceber uma redução de 41% (quarenta e um por cento) do valor de ICMS próprio a recolher da operação com venda interna de carne bovina, quando utilizado o crédito presumido (Coluna B). Entretanto, ainda falta maior atenção do fisco estadual quanto aos incentivos fiscais para outras espécies de carnes, como as de frangos e de suínos apresentados neste estudo, que não possuem incentivos fiscais de crédito presumido, ficando o contribuinte, dessa operação, obrigado a recolher o ICMS total da coluna A, da tabela 10. O Estado pode estar perdendo potenciais empresas que gerem renda e valor à economia estadual por não estar implementando essas políticas fiscais para esses tipos de carnes.

O estudo apresentado nesse Estado corrobora com os realizados por Moraes, Weirich e Schnreiber (2018), que identificaram a redução de carga tributária de ICMS que a empresa do estudo obteve ao utilizar os créditos presumidos de carnes bovinas na atividade industrial frigorífica, quando aderido ao Programa Agregar Carnes- RS.

#### 4.5 ANÁLISE FINAL DOS RESULTADOS

Nos tópicos anteriores foram observadas reduções de carga tributária, em forma de análise individual por Estado, quando utilizados os incentivos fiscais de crédito presumido. A seguir apresentar-se-á o resultado do incentivo utilizado, em comparativo nos três Estados.

**Quadro 04 – Resumo total do incentivo fiscal de crédito presumido de ICMS**

| <b>Produto (carne)</b> | <b>Paraná</b>   |  | <b>Santa Catarina</b>   |  | <b>Rio Grande do Sul</b>  |  |
|------------------------|---|--|---|--|---|--|
|                        | <b>Total do crédito presumido concedido pelo Estado em operação fictícia Em R\$</b> | <b>Percentual reduzido no ICMS a recolher com uso do crédito presumido</b> | <b>Total do crédito presumido concedido pelo Estado em operação fictícia Em R\$</b> | <b>Percentual reduzido no ICMS a recolher com uso do crédito presumido</b> | <b>Total do crédito presumido concedido pelo Estado em operação fictícia Em R\$</b> | <b>Percentual reduzido no ICMS a recolher com uso do crédito presumido</b> |

|                      |            |     |            |      |           |     |
|----------------------|------------|-----|------------|------|-----------|-----|
| <b>Bovinos</b>       | 140.280,00 | 58% | 240.480,00 | 100% | 97.956,00 | 41% |
| <b>Aves (frango)</b> | 55.930,00  | 58% | 52.760,00  | 55%  | 0,00      | 0%  |
| <b>Suínos</b>        | 49.555,00  | 44% | 60.720,00  | 54%  | 0,00      | 0%  |

Fonte: Elaborado pela autora a partir de operação fictícia acima (2021).

Através do quadro 04, é possível verificar que o Estado com incentivo fiscal de crédito presumido mais interessante, para todos os tipos de carnes estudadas, é o de Santa Catarina, que chega a reduzir em 100% o valor de ICMS devido nas operações de comercialização interna de carne bovina, em 55% para carnes de frango e em 54% em suínas. Em segundo lugar, vem o Estado do Paraná, com 58% de redução no ICMS a recolher da operação com bovinos e frangos e 44% de redução para carnes suínas, abrangendo o benefício também para todos os tipos de carne. Apenas no Estado do Rio Grande do Sul foi identificado incentivo fiscal para um tipo de carne somente, sendo a de bovinos, com redução de 41% do ICMS devido, quando utilizado o incentivo fiscal apresentado.

Tais disparidades, apresentadas entre os Estados, vão ao encontro do estudo apresentado por Dulci (2002), indicando como os incentivos fiscais que possibilitam a redução da carga tributária podem ser vistos como uma guerra fiscal entre os entes federativos, na busca de atração de investimentos ou retenção dos já existentes, com reflexos na economia local.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho se propôs a analisar como os Estados da Região Sul do Brasil incentivam a manutenção e/ou instalação de indústria abatedora de carnes bovinas, suínas e de frangos através de incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS. Por meio deste estudo foi possível verificar a importância de conhecer mais sobre os incentivos fiscais concedidos, que podem auxiliar na tomada de decisão de empresários e gestores optarem pela localização para operar as atividades empresariais.

A partir do referencial teórico, foi possível estabelecer os parâmetros de incidência para cálculo do crédito presumido de ICMS em operação fictícia, embasados em dados de compra e venda comuns entre os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul para a cadeia produtiva de carnes bovina, suína e de frango. Com esse estudo, foi possível observar a redução do imposto ICMS a recolher, quando utilizado o crédito presumido, chegando em alguns casos da análise de dados, a zerar o imposto a recolher da operação, como foi o caso da operação fictícia com carnes bovinas em Santa Catarina.

Entre os Estados da Região Sul do Brasil, aquele que apresenta maiores incentivos de crédito presumido de ICMS para instalação e/ou manutenção de indústrias de carnes bovinas, suínas e de aves, é o de Santa Catarina, atuando com maior competitividade frente aos seus vizinhos regionais. O segundo lugar é ocupado pelo Paraná, que também possui incentivos de crédito presumido para todos os tipos de carne estudados. Em terceiro e último lugar, está o Rio Grande do Sul, que, atualmente, conta apenas com o crédito presumido para carnes bovinas, tornando-o menos atrativo em relação aos outros Estados da Região Sul.

Levando em consideração a importância da carne para a alimentação humana, este estudo atingiu o proposto de contribuir para o conhecimento da carga tributária de ICMS e da possibilidade de incentivos fiscais por crédito presumido, ofertados pelos Estados, o que pode motivar tanto o interesse de empresários do setor agropecuário, quanto dos profissionais contábeis e demais pesquisadores neste campo de estudo. O estudo apresentou algumas limitações referentes a dados não considerados, como investimentos e gastos com a terra, com máquinas, mão de obra, fretes, além da diferenciação nos preços dos animais praticados em cada região.

Outro fator limitante foi a delimitação da área escolhida, Região Sul do Brasil, não sendo analisados os incentivos de crédito presumido oferecidos para indústrias de carnes nas demais regiões do território brasileiro. Tais limitações podem ser utilizadas em futuros estudos, tanto no que se refere à pesquisa sobre incentivos fiscais de crédito presumido em outras regiões, bem como a inclusão de variáveis, como mão de obra, fretes, preços dos animais praticais por região, investimentos em terra e maquinários, que possam impactar no custo final e lucratividade de negócios da cadeia produtiva da carne, podendo resultar em atrativos para estabelecimento ou manutenção de empresas pelos Estados brasileiros.

## REFERÊNCIAS

AMORIM, J.; **Icms questões controvertidas: doutrina e jurisprudência**. Niterói: Editora Impetus, 2007.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributarionaci/ctn.htm>. Acesso em: 09 abr.2021.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 21.fev.2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Estabelece normas acerca do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 21 fev.2021.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **MAPA**. Brasília, 2021. Disponível em: [https://sistemas.agricultura.gov.br/pgs\\_sigsif/pages/view/sigsif/abatementspeciesporuf/indexAbateMensalEspeciePorUf.xhtml](https://sistemas.agricultura.gov.br/pgs_sigsif/pages/view/sigsif/abatementspeciesporuf/indexAbateMensalEspeciePorUf.xhtml). Acesso em: 12 out.2021

BRASIL. IBGE. **Produto Interno Bruto – PIB**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em 02 mai.2021.

CARRAZZA, R. A.; **ICMS**. 14. edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. 4. ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1996.

CEPEA: Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **CEPEA**, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 02 mai.2021.

CEPEA: Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **CEPEA**, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/widget.aspx>. Acesso em: 15 set.2021

COTAÇÃO: boi gordo. **Canal Rural**, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br/cotacao/boi-gordo/>. Acesso em: 15 set. 2021.

COTAÇÃO: frango. **Canal Rural**, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br/cotacao/frango/>. Acesso em: 15 set. 2021.

COTAÇÃO: suíno. **Canal Rural**, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br/cotacao/suino/>. Acesso em: 15 set. 2021.

DULCI, O. S.; **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Revista de Sociologia e Política. Curitiba, 18, p. 95-107, jun. 2002.

ELI,S.S. **Influência da capacidade organizativa na concessão de benefícios fiscais**: Estudo sobre a formação da agenda de crédito presumido do ICMS/SC. 2011. 143 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração). Florianópolis. Universidade do Estado de Santa Catarina, 2011.

ESTIGARA, A.; PEREIRA, R.; LEWIS, S. A. L. B. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 12. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

JUNIOR, J. J. M.; KULITCH, J.; REBICK, R. A. **O CONFAZ e a edição de convênios no âmbito do ICMS**: limites à legalidade e à constitucionalidade. 2018. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/2589>. Acesso em: 12 out. 2021.

KOCH, D. **Manual do ICMS**: comentários a lei complementar 87/96. 2. ed. Curitiba. Juruá Editora, 2010.

LUZ, R. S. C. **Paraná retira 60 mil itens do regime de Substituição Tributária – Reflexos ao Setor Supermercado**. Associação Paranaense de Supermercados – APRAS, 2019. Disponível em: <http://www.apras.org.br/noticias/parana-retira-60-mil-itens-do-regime-de-substituicao-tributaria-reflexos-ao-setor-supermercado/>. Acesso em: 12 out.2021.

MACHADO, H. B.; **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R.; **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS 128, de 20 de outubro de 1994**. Dispõe sobre tratamento tributário para operações com mercadorias que compõem a cesta básica. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128\\_94](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128_94). Acesso em: 01 mai.2021.

MORAES, M. A.; WEIRCH, R. H.;SCHREIBER, D. **Decreto nº 41.620/02, - Agregar – RS Carnes**: Um estudo de Caso em uma empresa de abate de bovinos, ovinos e bufalinos. Disponível em: <http://revista.urcamp.tche.br/index.php/rcmtcc/article/view/3013>. Acesso em 20 mai.2021.



OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, C. L.; **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PARANÁ, Governador do Estado do Paraná. **Decreto no 7.871, de 2 de outubro de 2017**. 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 do Estado do Paraná - RICMS/PR. Disponível em:  
<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao/RICMS2017.pdf> . Acesso em: 24 abr.2021.

PARANÁ, Secretário de Estado da Fazenda. **RESOLUÇÃO SEFA Nº 571/2019**. Estabelece os percentuais de MVA - Margem de Valor Agregado original a serem utilizados nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Disponível em:  
[http://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos\\_restritos/files/documento/2020-06/101201900571.pdf](http://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-06/101201900571.pdf). Acesso em: 07. set. 2021

PERES, A. M.; MARIANO, P; A. **ICMS e IPI: Teoria e Prática**.4 ed. São Paulo: IOB, 2009.

REZENDE, R. O. (2020). **Benefícios e Competição Fiscal entre Estados Brasileiros: Judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal Federal (Menção Honrosa Prêmio do Tesouro /2019)**. Disponível em:  
<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/79>. Acesso em 15 set.2021.

RIO GRANDE DO SUL, Governador do Estado do Rio Grande do Sul. **DECRETO Nº 37.699, DE 26 DE AGOSTO DE 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em:  
<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>. Acesso em: 25 abr.2021.

RIO GRANDE DO SUL, Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. **DECRETO Nº 41.620, DE 20 DE MAIO DE 2002**. Dispõe sobre o Programa Agregar-RS. Disponível em:  
[http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid\\_Tipo=TEXT0&Hid\\_TodasNormas=2908&hTexto=&Hid\\_IDNorma=2908](http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=2908&hTexto=&Hid_IDNorma=2908). Acesso em 07. set.2021.

SANTA CATARINA, Governador do Estado de Santa Catarina. **DECRETO Nº 2.870, de 27 de agosto de 2001**. Aprova o Regulamento do ICMS de Santa Catarina. Disponível em:  
[http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame\\_ricms\\_01\\_00\\_00.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm). Acesso em: 14 abr. 2021.

