

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM AGRONEGÓCIOS
CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM AGRONEGÓCIOS**

DANILO MELHOR ARAÚJO

**O IMPACTO DO USO DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA
COMERCIALIZAÇÃO DO LEITE COM ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N.
160/2017:
UM ESTUDO NA INDÚSTRIA DE LÁCTEOS DO RIO GRANDE DO SUL**

Porto Alegre

2022

DANILO MELHOR ARAÚJO

**O IMPACTO DO USO DE CRÉDITO PRESUMIDO NA COMERCIALIZAÇÃO DO
LEITE COM ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017:
UM ESTUDO NA INDÚSTRIA DE LÁCTEOS DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Agronegócios do Centro de Estudos e Pesquisas em Agronegócios da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Agronegócios.

Orientador: Prof. Dr. Leonardo Xavier da Silva

**Porto Alegre
2022**

CIP - Catalogação na Publicação

Araújo, Danilo Melhor

O IMPACTO DO USO DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA
COMERCIALIZAÇÃO DO LEITE COM ADVENTO DA LEI
COMPLEMENTAR N. 160/2017: UM ESTUDO NA INDÚSTRIA DE
LÁCTEOS DO RIO GRANDE DO SUL / Danilo Melhor Araújo.

-- 2023.

83 f.

Orientador: Leonardo Xavier da Silva.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Centro de Estudos e Pesquisas em
Agronegócios, Programa de Pós-Graduação em
Agronegócios, Porto Alegre, BR-RS, 2023.

1. Benefícios fiscais do ICMS - Crédito presumido
do ICMS. I. Silva, Leonardo Xavier da, orient. II.
Titulo.

DANILO MELHOR ARAÚJO

**O IMPACTO DO USO DE CRÉDITO PRESUMIDO NA COMERCIALIZAÇÃO DO
LEITE COM ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017:
UM ESTUDO NA INDÚSTRIA DE LÁCTEOS DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Agronegócios do Centro de Estudos e Pesquisas em Agronegócios da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Agronegócios.

Aprovada em: Porto Alegre, 07 de dezembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Leonardo Xavier da Silva - Orientador
CEPAN/UFRGS

Prof. Dr. Homero Dawes
CEPAN/UFRGS

Profa. Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro
PPGCONT/UFRGS

Prof. Dra. Maria Cristina Cereser Pezzella
Direito/UFRGS

AGRADECIMENTOS

Hoje agradeço primeiramente a Deus pelo fôlego de vida e por ter me concedido forças para chegar até a defesa desta dissertação. Obrigado por ter cuidado de mim e ter ficado ao meu lado em todos os momentos em que mais precisei. Finalizo esta etapa com a sensação do dever cumprido e com garra para seguir trilhando o caminho acadêmico.

Agradeço imensamente às minhas mães Lindaura e Cláudia, minhas avós Maria Alice e Maria Pereira e ao meu pai, Derivaldo. À minha família, que são muitos, em especial à minha tia Iracema Araújo, que sempre me incentivou a seguir o mestrado. Aos meus irmãos e irmãs. Aos meus queridos amigos e irmãos pelo acolhimento e por sempre acreditarem na realização dos meus sonhos.

Durante esses anos, estive ao lado de pessoas que me incentivaram e me ajudaram de alguma forma, a elas meu muito obrigado, vocês estão em meu coração.

A todos os funcionários do Programa de Pós-Graduação em Agronegócios (CEPAN) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e ao CNPQ, agradeço pelo acolhimento e pelo conhecimento passado. Obrigado à professora Letícia de Oliveira por ser um anjo e me ajudar sempre que preciso. Aos amigos que fiz ao cursar o mestrado. Aos meus amigos e irmãos da 1506Trend.

Por fim, e mais importante, deixo ao meu querido orientador, o professor Leonardo Xavier, meu eterno agradecimento pela simpatia, educação, sabedoria e disposição em me ajudar quando eu chegava cheio de ideais ou desmotivado. Você, muitas vezes, foi a minha injeção de ânimo. Muitas vezes, acreditou mais em mim do que eu mesmo. Obrigado!

*Não te mandei eu? Esforça-te, e tem bom ânimo;
não te atemorizes, nem te espantes; porque o Senhor teu
Deus está contigo, por onde quer que andares.
(Josué 1:09)*

RESUMO

Os benefícios e incentivos fiscais são considerados como uma política governamental utilizada com o objetivo de atrair novos negócios e alavancar a economia, sendo responsável pelo crescimento e o desenvolvimento das organizações. Alicerçado nisso, o objetivo geral deste trabalho é o de estimar o impacto da Lei Complementar 160/2017 nos custos do setor lácteo no Estado do Rio Grande do Sul. Para alcançar o objetivo proposto, o estudo aborda preliminarmente os tributos no Brasil, apresenta uma breve história do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes e Telecomunicações (ICMS) do Rio Grande do Sul e suas características constitucionais, examina os incentivos fiscais para o agronegócio no Rio Grande do Sul e analisa a subvenção para investimento e crédito presumido. Para tanto, utilizaram-se os métodos de pesquisa quantitativa e descritiva. Tal composição foi estruturada a partir do livro de apuração do ICMS, dos relatórios e demonstrativos de compra de leite in natura referentes ao período de 30 (trinta meses), de leis, decretos, artigos e livros para embasamento teórico. Diante dos resultados, concluiu-se que a utilização do benefício fiscal do crédito presumido do ICMS reduz seus custos e ampliam seu faturamento. Com isso, abre-se a possibilidade para o cumprimento integral do princípio da Lei Complementar que é o de viabilizar investimentos que venham a aumentar a produtividade das organizações, dando-lhes a oportunidade de ampliar seu faturamento, aumentar o nível de ocupação de trabalhadores e de, pelo lado do mercado, praticar preços mais baixos aos consumidores.

Palavras-chave: Agronegócio. Tributação. Benefícios fiscais. LC 160/17.

ABSTRACT

Tax benefits and incentives are considered a government policy used to attract new businesses and leverage the economy, being responsible for the growth and development of organizations. Based on this, the general objective of this work is to estimate the impact of Complementary Law 160/2017 on the costs of the dairy sector in the State of Rio Grande do Sul. To achieve the proposed objective, the study preliminarily addresses the taxes in Brazil, presents a brief history of the Tax on the Circulation of Goods and the Rendering of Transport and Telecommunications Services (ICMS) of Rio Grande do Sul and its constitutional characteristics, examines the tax incentives for agribusiness in Rio Grande do Sul, and analyzes the subsidy for investment and presumed credit. For this, the quantitative and descriptive research methods were used. This composition was structured based on the ICMS assessment book, reports and statements of purchase of fresh milk for a period of 30 (thirty months), laws, decrees, articles and books for theoretical foundation. In view of the results, it was concluded that the use of the tax benefit of the ICMS presumed credit reduces its costs and increases its revenues. This opens up the possibility of fully complying with the principle of the Complementary Law, which is to enable investments that will increase the productivity of the organizations, giving them the opportunity to expand their revenues, increase the level of employment of workers and, on the market side, to charge lower prices to consumers.

Keywords: Agribusiness. Taxation. Tax benefits. LC 160/17.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Quadro 1 - Principais tributos que incidem na operação do agronegócio4
- Quadro 2 - Estudos relacionados à tributação no Agronegócio **Erro! Indicador não definido.**
- Quadro 3 - Espécies de tributos 21
- Quadro 4 - Esquema com informações da CSLL28
- Quadro 5 - Dados a serem publicados pelas empresas beneficiadas com subvenções30
- Quadro 6 - Dados facultativos a serem publicados pelas empresas beneficiadas com subvenções32
- Figura 1 - Produção de leite nas mesorregiões geográficas do Rio Grande do Sul – 1990-201936
- Figura 2 - Composição do Valor Bruto da Produção da pecuária do Rio Grande do Sul - 202037
- Figura 3 - Participação setorial no ICMS e crédito presumido (2018) (%)39
- Quadro 7 - Esquema da composição da base de cálculo do IRPJ considerando o crédito presumido do ICMS41
- Figura 4 - Participação do faturamento do leite49
- Quadro 8 - Composição do CST 40Y

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faturamento por produto – anos de 2018 a 2021 (R\$)	
Tabela 2 - Relação da entrada de Leite de produtor rural – jan. 2018 a dez. 2021...	39
Tabela 3 - Combinação de CST versus Tratamento Fiscal do ICMS	41
Tabela 4 - Resumo das vendas – jan. 2018/dez. 2021	41
Tabela 5 - Apuração do ICMS a pagar – jan. 2018/dez. 2021	42
Tabela 6 - Apuração do ICMS – com crédito presumido – jan. 2018/dez. 2021.....	42
Tabela 7 - Apuração do IRPJ – com o crédito presumido do ICMS – jan. 2018/dez. 2021 (R\$)	43
Tabela 8 - Apuração do IRPJ – sem o crédito presumido do ICMS – jan. 2018/dez. 2021 (R\$)	44
Tabela 9 - Apuração do CSLL – com o crédito presumido de ICMS - jan. 2018/dez. 2021 (R\$)	44
Tabela 10 - Apuração do CSLL – sem o crédito presumido de ICMS - jan. 2018/dez. 2021 (R\$)	45
Tabela 11 - Resumo do valor total da economia tributária – jan. 2018/dez. 2021.....	45

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	00
1.1	OBJETIVOS	3
1.1.1	Objetivo geral	3
1.1.2	Objetivos específicos	3
1.2	JUSTIFICATIVA	3
2	DISCUSSÃO DE ESTUDOS RELACIONADOS	6
3	TRIBUTOS E CUSTOS: UM OLHAR NA TEORIA DO CUSTO DE PRODUÇÃO E CUSTO DE TRANSAÇÃO NO AGRONEGÓCIO	13
3.1	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
3.2	ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	16
3.3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	18
3.4	ISENÇÃO X IMUNIDADE X NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	19
3.5	TRIBUTOS	20
3.5.1	ICMS	21
3.5.2	Aspectos gerais do Imposto de Renda	25
3.5.3	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	27
3.6	SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO	28
3.6.1	Análise dos itens obrigatórios	30
3.6.2	Análise dos itens não obrigatórios	31
4	A AGROINDÚSTRIA DO LEITE	34
4.1	PRODUÇÃO LEITEIRA NO RIO GRANDE DO SUL	35
4.1.1	Incentivos fiscais para a agroindústria do leite no Rio Grande do Sul	37
4.1.2	Lei Complementar 160/2017 na Agroindústria	39
5	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	43
5.1	TIPO DE PESQUISA	43
5.2	DEFINIÇÃO DA AMOSTRA	44
5.3	COLETA DE DADOS	44
5.4	TRATAMENTO DOS DADOS E DAS INFORMAÇÕES DA ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA	46

6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS48

6.1 APURAÇÃO DO ICMS49

6.1.1 Relação das entradas COM o crédito presumido50

6.1.2 Relação das saídas53

6.2 IMPACTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NO IRPJ e CSLL COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO55

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS58

REFERÊNCIAS60

APÊNDICE A – ROTEIRO DA ENTREVISTA APLICADA AO ATOR LIGADO AO LATICÍNIO ONDE FOI EXECUTADO O ESTUDO DE CASO70

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui atualmente uma das maiores cargas tributárias do mundo, atingindo quase 40% do Produto Interno Bruto (PIB) e elevando, dessa forma, o custo dos produtos e serviços nele produzidos. Na recente história do país, os governos, de maneira geral, têm adotado medidas que elevaram a carga tributária. Os impostos transformados em receitas são os recursos necessários aos governos para o alcance dos objetivos públicos (LIMA; REZENDE, 2019).

Os tributos são fontes de recursos da sociedade para o Governo e influenciam no comportamento dos agentes econômicos no que se refere às suas decisões quanto à utilização de tais recursos, podendo, como resultado de escolhas que não sejam as melhores para a sociedade, causar ineficiência em sua alocação. Relaciona-se então a carga tributária à ideia de sacrifício na qual o consumo é compulsoriamente reduzido em troca da provisão de bens públicos que nem sempre atendem satisfatoriamente aos mesmos contribuintes (LIMA; REZENDE, 2019).

Tendo por base esse entendimento, o segundo capítulo apresenta uma revisão da literatura sobre a tributação em sua regra, considerando vários pontos de interesse para o agronegócio, desde os tipos de tributos e regimes tributários até os benefícios fiscais. A revisão desses estudos possibilitará, não apenas verificar como é profunda a questão do estudo sobre benefícios fiscais voltados para o agronegócio, perceber como este trabalho se encaixa no todo da literatura sobre o assunto. Como será demonstrado nos estudos aqui relacionados, há poucos trabalhos publicados sobre o tema.

Em relação ao agronegócio, seu conceito deve-se a Davis e Goldberg (1957), compreendendo o conjunto de segmentos econômicos envolvidos nas cadeias de produção agropecuárias. Por sua vez, Malassis (1969) desenvolve o conceito de cadeias agroindustriais. Esses conceitos têm em comum o fato de a agricultura ser analisada de forma integrada com outros setores a ela interligados dentro do sistema econômico. A ferramenta básica que fornece as informações de relações técnicas e de transações de compras e vendas entre setores na economia é a matriz de insumo-produto.

A moderna agricultura originou o Agronegócio, e a sua constante modernização elevou o segmento ao status de importância econômica, sob o enfoque da composição da renda. Por exemplo, no Brasil, no segundo trimestre de 2021, o

agronegócio seguiu uma trajetória de longo prazo de crescimento em sua renda. Em termos percentuais, o produto interno bruto (PIB) do setor acumulou alta de 9,81%, em comparação ao mesmo período de 2020. (CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL - CNA, 2021). Em termos absolutos, o PIB do agronegócio no Brasil é maior do que de importantes economias mundiais, como Israel, Irlanda, Hong Kong, Malásia, Dinamarca, Colômbia, Chile e outras (INTERNATIONAL MONETARY FUND - FMI, 2019). Se o agronegócio brasileiro fosse um país, em 2019, seria a 33ª economia do mundo, à frente de 165 economias. Na América Latina, o agronegócio brasileiro equivaleu, neste mesmo ano, a 86,57% do PIB da Argentina, segunda maior economia da região. Trata-se, portanto, de um segmento importante para a economia brasileira (LUZ; FOCHEZATTO, 2022).

Conforme publicado pela CNA (2020), o agronegócio contribui para a geração de riqueza na economia do país, prova disso é o PIB do agronegócio brasileiro que, em 2020, avançou cerca de 24,31%, batendo o recorde do setor. A carga tributária pode reduzir os custos de produção das empresas e alterar a competitividade relativa das mesmas e dos diferentes setores da economia. Nesse sentido, entram os incentivos fiscais como instrumento econômico dos estados cuja ideia de concedê-los à determinada atividade, produto ou setor econômico consiste em estimular a produção, gerando, conseqüentemente, algum retorno para a sociedade, como a geração de empregos, por exemplo. Alguns incentivos fiscais conferem um ganho de produtividade ao produtor, aumentando a oferta de alimentos e reduzindo seus preços. Dessa forma, desonera-se a cesta básica e promove-se, em tese, maior acesso aos alimentos (CUNHA; SOARES, 2020).

Dentre todos os incentivos fiscais, destaca-se aqui o benefício do crédito presumido do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Telecomunicações (ICMS), uma espécie de incentivo fiscal concedido pelos governos estaduais para desenvolver determinados setores da economia. Através desse mecanismo é permitido ao contribuinte o aproveitamento de benefício decorrente de situação prescrita na legislação que, por vias normais, não ensejaria o direito ao crédito. Trata-se, portanto, de regra específica que confere ao contribuinte a opção de usufruir de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos. Normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma

determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação (JESUS; JACOB, 2021).

Nesse contexto, foi aprovada a Lei Complementar n. 160/2017 (BRASIL, 2017), objeto deste estudo, considerando que os benefícios fiscais concedidos pelos estados e Distrito Federal são encarados como subvenção para investimento e que tais benefícios não fazem parte da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). A Lei Complementar 160/2017 foi publicada no dia 7 de agosto de 2017, consolidando regras para remissão e posterior restituição dos créditos tributários referentes ao ICMS, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Sendo assim, Pietrafesa e Oliveira (2020) destacam que, avaliando o contexto do ICMS pela ótica empresarial, o impacto tributário tende a ser um dos principais custos inerentes à fabricação de bens e produtos, em alguns casos, podendo inviabilizar a produção, ocasionando, inclusive, o fechamento de empresas.

Neste estudo, o leite in natura foi escolhido para análise dentre outros produtos que possuem benefício fiscal do crédito presumido do ICMS. A produção de leite e derivados, assim como a demanda por produtos do setor, vem crescendo concomitantemente ao aumento da renda dos consumidores que, com maior poder aquisitivo, tendem a incluir produtos com valor nutricional mais elevado em sua cesta de consumo diário (DIEESE, 2014). Em busca de uma alimentação mais nutritiva e saudável, o consumo desses produtos aumenta.

A cadeia produtiva do leite é uma das principais atividades econômicas do Brasil, com forte efeito na geração de emprego e renda. Presente em quase todos os municípios brasileiros, a produção de leite envolve mais de um milhão de produtores no campo, além de gerar outros milhões de empregos nos demais segmentos da cadeia (ROCHA; CARVALHO; RESENDE, 2020). Em 2019, o valor bruto da produção primária de leite atingiu quase R\$ 35 bilhões, o sétimo maior dentre os produtos agropecuários nacionais (BRASIL, 2020).

Todavia, a intervenção por meio de políticas tarifárias e de subsídios ainda é um tema incipiente e complexo, como também o são as ações e medidas para o referido crescimento do setor, ainda pouco conhecidas e difundidas. Nesse sentido, identificar impactos de políticas de incentivos à produção em determinado setor, caso específico do lácteo, não é tarefa fácil (MORAES; BENDER FILHO, 2017).

A partir dessa discussão, o problema de pesquisa é: qual o impacto da utilização do crédito presumido do ICMS na indústria láctea no RS, considerando a Lei Complementar 160/2017?

1.1 OBJETIVOS

Considerando a questão problema supracitada, traçaram-se os seguintes objetivos.

1.1.1 Objetivo geral

Estimar o impacto da Lei Complementar 160/2017 nos custos de setor lácteo no Estado do Rio Grande do Sul.

1.1.2 Objetivos específicos

- a) analisar a estrutura tributária incidente sobre a indústria láctea no Rio Grande do Sul;
- b) identificar a diferença na utilização do crédito presumido do ICMS registrado como subvenção para investimento e a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL da indústria de lácteos do RS, bem como seria se não houvesse o aproveitamento na utilização do benefício;
- c) analisar se o uso do benefício fiscal tem o potencial de ampliar os investimentos no setor lácteo.

1.2 JUSTIFICATIVA

Dentre todas as razões e conceitos expostos na introdução supracitada, pode-se observar a importância da opção pelo estudo da tributação incidente dentro de um setor importante da economia nacional. Importante registrar que parte significativa do sucesso do agronegócio brasileiro, que tem enorme vocação para a exportação, deve-se também à implementação de políticas governamentais de desoneração fiscal, como é o caso da concessão de imunidades, isenções, alíquota zero, diferimentos, reduções de base de cálculo, créditos, depreciação, amortização, exaustão e

compensação de prejuízos fiscais, principalmente em relação aos bens que compõem a cesta básica e aos produtos destinados ao mercado internacional.

Sobre o ICMS, pode-se citar também a regra de isenção contida no artigo 3, parágrafo único, incisos I e II, da Lei Complementar no 87/96 (BRASIL, 1996), também conhecida como “Lei Kandir” e ou Lei Geral do ICMS, que afasta a cobrança do imposto sobre a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada à empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou a outro estabelecimento da mesma empresa, bem como a armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Ainda assim, os incentivos fiscais somados à *expertise* produtiva e às condições climáticas favoráveis têm destacada participação no aumento exponencial das exportações de produtos rurais e agroindustriais e, conseqüentemente, no sucesso do agronegócio brasileiro.

Nesse aspecto, Bacha (2014) aponta que os principais tributos incidentes sobre a agropecuária e agroindústria são:

Quadro 1 - Principais tributos que incidem na operação do agronegócio

Sigla	Imposto	Para o que serve
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados	Incide sobre produtos que passam por algum processo de industrialização, sejam eles importados ou não; é pago por importadores e donos de empresas.
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica	Imposto mensal, trimensal ou anual, a depender do regime tributário; cobrado de empresas sobre suas rendas brutas.
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física	Imposto requerido dos contribuintes com ganhos superiores ao teto estabelecido pela Receita Federal.
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	Imposto anual cobrado dos proprietários rurais, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	Imposto anual requerido de todas as empresas, exceto as do Simples Nacional, para financiar programas como a previdência social, por exemplo.
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	Imposto agregado ao petróleo, gás natural e seus derivados; a alíquota é baseada no m ³ do combustível.
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Imposto cobrado sobre a renda líquida da empresa prevista no IRPJ.
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Nacional	Imposto recolhido tanto de pessoas físicas quanto jurídicas para o custeio da previdência social, entre outras áreas.
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	Imposto descontado do salário do trabalhador; pode ser sacado por ele conforme casos previstos na lei, como em demissões sem justa causa.

Sigla	Imposto	Para o que serve
PIS/ PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público	Imposto cobrado para custear abonos e seguro-desemprego de trabalhadores de empresas estatais.
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	Imposto recolhido pelas empresas e repassado aos consumidores na compra de produtos e serviços comercializados no Brasil.
ISS	Imposto sobre Serviços	Imposto recolhido de empresas e profissionais autônomos.

Fonte: Adaptado de Bacha (2014).

Conforme Folloni e Borghi (2019), as queixas comuns também em outros setores da economia vão desde o peso da carga tributária até a forma como são cobrados e administrados os tributos. Um estudo liderado pelo Centro de Conhecimento em Agronegócios (2010) listou os principais problemas tributários enfrentados pelo agronegócio:

- a) a predominância da tributação indireta;
- b) a demora na recuperação dos créditos de impostos pagos na aquisição de bens de capital;
- c) a guerra fiscal oriunda das variadas legislações de ICMS, assim como a ausência de regras claras na concessão de benefícios fiscais por parte dos estados;
- d) a dificuldade na restituição dos créditos de ICMS;
- e) as falhas no sistema de substituições tributárias em razão do mal dimensionamento das margens de valor agregado e das distorções produzidas pela adoção de critérios diferentes em cada Unidade da Federação;
- f) a cobrança de tributos com alíquota “por dentro”, dificultando a exata compreensão da intensidade da incidência;
- g) as distorções provocadas pela heterogeneidade das legislações estaduais.

Não se verifica uma regularidade de estudos com a tributação no agronegócio, embora sua incidência provoque relevantes impactos sobre o setor; assim como, especificamente, sobre o fluxo de caixa, o lucro, a eficiência ou a competitividade dos empreendimentos. De fato, a literatura acerca da tributação no agronegócio brasileiro não é ampla. Em sua grande maioria, concentra-se nas normas do regime geral de incidência tributária.

Com base nessas considerações, e por ser a tributação uma das formas mais expressivas de interferência e de impacto em um empreendimento, pode-se afirmar que o tema abordado é relevante e um dos menos investigados pela literatura científica da área. Esta pesquisa apoia-se na relevância de estudar-se sobre a tributação no agronegócio.

2 DISCUSSÃO DE ESTUDOS RELACIONADOS

Conforme Quadro 2, demonstra-se que existem poucos estudos mensurando a dimensão da carga tributária sobre as cadeias do agronegócio assentes nas alíquotas, nas bases de cálculo, nos créditos e nas desonerações fiscais, visto que variam de produto para produto e ainda são diferentes conforme o estado da Federação (no caso de tributos de competência estadual). Cabe destacar que nos últimos anos, tem se discutido sobre a utilização desse benefício no que tange à sua contabilização como subvenção para investimento, sobre a utilização do mesmo para essa finalidade, ou para o aumento do lucro de sócios, ou sobre a diminuição do preço dos produtos para gerar mais competitividade no mercado.

Esta pesquisa, além de contribuir para a literatura da área no âmbito científico, poderá esclarecer os produtores e comerciantes do leite sobre o benefício fiscal. Com isso eles poderão buscar informações sobre mais benefícios fiscais e despertar o interesse em utilizá-los, gerando maior economia para o seu negócio e agregando valor ao seu produto. Já as agroindústrias maiores poderão conscientizar-se sobre o benefício fiscal, usando-o para expandir sua produção e, conseqüentemente, gerar mais empregos.

Na presente seção serão abordados os alicerces teóricos desta pesquisa. Inicialmente serão apresentados os conceitos relativos ao sistema tributário nacional, um breve histórico do ICMS e suas características constitucionais, a conceituação e a análise da importância do agronegócio no Brasil, a relação dos impostos e custos sob um olhar teórico e os incentivos e benefícios fiscais no Rio Grande do Sul, especificamente o impacto da Lei Complementar 160/2017 no agronegócio.

A justificativa maior que sustenta esta pesquisa é de caráter social e consiste na análise da utilização do crédito presumido do ICMS pelas indústrias de laticínios. Consiste na identificação de oportunidades tributárias eficazes, que possibilitem uma economia tributária para a companhia, permitindo um estudo analítico de

planejamento tributário para que se decidam melhores formas de tributação na comercialização do leite dentro dos parâmetros legais, proporcionando não só economia, mas também a geração de emprego para a sociedade dentro do meio rural.

Logo, estudar o impacto da tributação, bem como a utilização dos benefícios e incentivos fiscais no agronegócio é fundamental para gerar impactos econômicos, uma vez que um dos custos mais altos das empresas são os tributos. Da mesma forma, analisar a Lei Complementar n. 160/2017 no agronegócio é essencial, levando-se em conta dois contextos: “dentro da porteira” (analisando as atividades produtivas) e “fora da porteira” (fazendo uma análise econômica).

A seguir são demonstrados alguns achados relacionados ao estudo proposto, tanto no que tange a sua estruturação quanto no que se refere às metodologias utilizadas.

Quadro 2 - Estudos relacionados à tributação no Agronegócio

Título	Ano	Periódico	Autores	Setor	Objetivos
<i>Taxation aiming environmental protection: The case of Brazilian Rural Land Tax</i>	2022	<i>Land Use Policy</i>	Arthur Nicolaus Fendrich; Alberto Barretto; Gerd Sparovek; Giovani William Gianetti; Jaqueline da Luz Ferreira; Carlos Frederico Marés de Souza Filho; Bernard Appy; Carlos Mário Guedes de Guedes; Sérgio Leitão	Propriedade	Analisar o ITR atual e mostrar que distorções podem ocorrer até mesmo para propriedades que adotam o desmatamento na Amazônia.
<i>Distributional effects of carbon pricing in Brazil under the Paris Agreement</i>	2021	<i>Energy Economics</i>	Rafael Garaffa; Bruno S.L. Cunha; Talita Cruz; Paula Bezerra; André F.P. Lucena; Angelo C. Gurgel	Carbono	Aplicar um modelo multirregional de Equilíbrio Geral Computável (CGE) com representação de vários domicílios de acordo com uma pesquisa de gastos familiares.
<i>Winners and losers: the distributional impacts of a carbon tax in Brazil</i>	2021	<i>Ecological Economics</i>	Maria Alice Moz-Christofoletti Paula Carvalho Pereda	Carbono	A precificação do carbono pode desempenhar um papel fundamental para atingir esse objetivo. No entanto, uma série de problemas podem

Título	Ano	Periódico	Autores	Setor	Objetivos
					surgir ao apresentá-lo. Dentre essas questões, o impacto distributivo tem sido frequentemente destacado como um obstáculo à aceitação pública de tal política de mitigação. O objetivo deste artigo é o de examinar os efeitos de bem-estar e as emissões de curto prazo de um imposto de carbono em toda a economia sobre as famílias brasileiras.
<i>Is it worth generating energy with garbage? Defining a carbon tax to encourage waste-to-energy cycles</i>	2020	<i>Applied Thermal Engineering</i>	Gustavo José Gonçalves Mollica José Antonio Perrella Balestieri		Aplicar um modelo de taxa de carbono em usinas Wasteto-Energy para incentivar o aproveitamento desse resíduo específico.
<i>Reopening Pandora's Box in Search of a WTO-Compatible Industrial Policy? The Brazil-Taxation Dispute</i>	2020	<i>World Trade Review</i>	Emanuel Ornelas Laura Puccio	Benefícios fiscais	Avaliar criticamente o relatório do Órgão de Apelação (AB) sobre o Brasil-Tributação disputa, levado à Organização Mundial do Comércio pela União Europeia e Japão, abrangendo sete diferentes programas industriais brasileiros que concedem benefícios fiscais a diferentes empresas e produtos.
Os incentivos fiscais aos agrotóxicos como política contrária à saúde e ao meio ambiente	2020	Cadernos de Saúde Pública	Lucas Neves da Cunha Wagner Lopes Soares	Agrotóxicos	Estimar a desoneração fiscal sobre os agrotóxicos no país em 2017
Análise econômica dos tributos no	2015	Custos e @gronegocio online	Thiago Moreira de Carvalho Priscilla Ferreira de	Agronegócio brasileiro	Classificar os tributos como custo de produção ou custo de

Título	Ano	Periódico	Autores	Setor	Objetivos
agronegócio: custo de produção ou custo de transação			Lima Karim Marini Thomé		transação e contribuir com uma análise da complexa estrutura tributária brasileira no agronegócio e em sua incidência nas atividades produtivas do setor, constituindo uma ferramenta importante no processo de gestão financeira da firma
Atratividade de canaviais paulistas sob a ótica da teoria das opções reais	2015	Revista de Economia e Sociologia Rural	Leonardo Botelho Zilio Roberto Arruda de Souza Lima	Cana-de-açúcar	Estimar a atratividade econômica da produção de cana-de-açúcar, tomando como base a realidade de duas regiões do estado de São Paulo: Piracicaba e Sertãozinho e mensurar o valor da opção de prosseguir na atividade produtiva da cana-de-açúcar, comparando os resultados obtidos via utilização da Teoria das Opções Reais (TOR) com aqueles obtidos através das análises convencionais de investimento
Planejamento de redes logísticas: um estudo de caso na indústria petroquímica brasileira	2013	Revista de Administração da Mackenzie	Luiz Felipe de Medeiros Frias Isabel de Abreu Farias Peter Fernandes Wanke	Logística	Desenvolver um modelo de programação matemática para o planejamento de redes logísticas, considerando simultaneamente os custos de transporte, os custos de estoques e os aspectos tributários
Incidência tributária no custo de produção e comercialização	2011	Custos e @gronegócio <i>online</i>	Ronan Pereira Capobiango Luiz Antônio Abrantes	Leite	Identificar e evidenciar a carga tributária na formação dos custos de produção para o

Título	Ano	Periódico	Autores	Setor	Objetivos
do leite em Minas Gerais					segmento produtor de leite e em sua comercialização para distintos estratos de produção diária
Análise da influência dos principais aspectos do ambiente institucional para o desempenho competitivo do agrossistema da laranja do Estado do Paraná	2010	Revista em Agronegócios e Meio Ambiente	Jair Júnior Sanches Sabes Hildo Meirelles de Souza Filho	Laranja	Analisar os principais aspectos do ambiente institucional do agrossistema da laranja do Paraná, a fim de poder definir quais são os fatores institucionais considerados favoráveis, neutros e desfavoráveis para esse agrossistema
Tributação indireta nos custos de produção e comercialização do café	2009	Custos e @gronegocio online	Luiz Antônio Abrantes Ricardo Pereira Reis Maisa Pereira Silva	Café	Avaliar e analisar a tributação incidente no custo de produção e comercialização do café, bem como mensurar a carga efetiva de impostos que compõem a formação do preço de produção final e comercialização do café cru em Minas Gerais
Efeitos potenciais da política tributária sobre o consumo de alimentos e insumos agropecuários: uma análise de equilíbrio geral inter-regional	2007	Revista de Economia e Sociologia Rural	Cárliton Vieira dos Santos Joaquim Bento de Souza Ferreira Filho	Alimentos e insumos agropecuários	Analisar os efeitos potenciais de longo prazo sobre a economia brasileira de duas políticas no campo da tributação indireta: a redução dos tributos sobre o consumo de alimentos pelas famílias e a redução dos tributos sobre os principais insumos empregados na atividade Agropecuária

Fonte: Elaboração do autor.

O Quadro 2 apresenta discriminados os estudos que até o presente momento contribuíram com as análises das diversas oportunidades trazidas pela LC 160/2017,

embora nenhum deles tenha sido identificado com características ou pontos semelhantes à proposta deste projeto.

À vista disso, é de grande valia analisar o impacto e os desafios da LC 160/2017 no agronegócio e entender a relevância da sua utilização como ferramenta para a redução legal dos tributos do laticínio, excluídos os benefícios fiscais do ICMS da base de cálculo do IRPJ. Além de trazer referências sobre o tema de estudos anteriores, a importância dessa pesquisa está em fornecer às agroindústrias, às entidades ligadas à atividade, bem como os estudiosos e pesquisadores da matéria os subsídios para uma melhor compreensão sobre a utilização da LC 160/2017 no agronegócio. Após a análise detalhada dos diversos estudos encontrados sobre o tema na literatura, existem aspectos importantes que podem contribuir na discussão sobre o tema. A seguir, citam-se alguns.

No estudo de Collicchio (2018), a autora utilizou dois métodos dogmáticos, dedutivo e analítico sintético, para a análise minuciosa das alterações promovidas pela Lei Complementar n. 160/2017 e o seu resultado não teve nenhuma relação contributiva com o assunto ora proposto.

No estudo de Mangia (2020), o autor utilizou do procedimento dogmático, com o viés de analisar a possível incidência do IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos do ICMS (benefício fiscal) e teve como o resultado de pesquisa que os créditos presumidos de ICMS mostram-se importantes benefícios fiscais, podendo fazer as vezes de subvenção econômica para o fim de promoção do desenvolvimento regional, atraindo novos meios para diminuir as desigualdades entre os estados da Federação e podendo aumentar o número de empregos e aquecer a economia da região.

No artigo de Marins e Oliveira (2018), os autores apontam os caminhos que a LC estava trilhando à luz do judiciário, tendo como base o entendimento da aplicabilidade do LC no âmbito da agroindústria, bem como no entendimento da classificação do benefício fiscal como subvenção para investimento, afastando-se da mera proibição da competição tributária em favor da tomada de decisão pela maioria (e não pela unanimidade) dos estados nos casos envolvendo incentivos e benefícios fiscais do passado e a atuação relevante do Ministro de Estado da Fazenda como espécie de árbitro da Federação.

Vale ressaltar que houve uma grande dificuldade de encontrar artigos e estudos relacionados ao tema proposto no presente projeto, dificultando referências atualizadas principalmente dentro do agronegócio.

As seções que seguem, tratam do esquema tributário que orienta esta pesquisa. No primeiro momento, abordarei sobre o ICMS e os seus reflexos na atividade do agronegócio, focado na comercialização do leite. Apesar de o ICMS, por si só, ter grande influência arrecadatária para o Fisco Estadual, considerarei também o impacto do crédito presumido do ICMS nas apurações do IRPJ e CSLL que é de competência do Fisco Federal.

3 TRIBUTOS E CUSTOS: UM OLHAR NA TEORIA DO CUSTO DE PRODUÇÃO E CUSTO DE TRANSAÇÃO NO AGRONEGÓCIO

Primeiramente cumpre reforçar o conceito do agronegócio que é a soma das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, do processamento e da distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles (DAVIS; GOLDBERT, 1957). Para Nassar (2001), o conceito de agronegócio caracteriza um conjunto de atividades especializadas, envolvendo uma série de agentes que desempenham os mais variados papéis e apresentam grande interação e interdependência entre si.

Percebe-se que, em 1968, Goldberg redefine o conceito de agronegócio:

[...] todos os atores envolvidos com a produção, processamento e distribuição de um produto. Tal sistema inclui o mercado de insumos agrícolas, a produção agrícola, operações de estocagem, processamento, atacado e varejo, demarcando um fluxo que vai dos insumos até o consumidor final. O conceito engloba todas as instituições que afetam a coordenação dos estágios sucessivos do fluxo de produtos, tais como as instituições governamentais, mercados futuros e associações de comércio (GOLDBERG 1968¹ *apud* ZYLBERSZTAJN, 2000, p. 5).

Pode-se observar que a reconceituação de Goldberg (1968) destaca que os agentes não vinculados diretamente ao setor produtivo, como, por exemplo, as instituições governamentais e as associações de comércio não eram anteriormente consideradas no trabalho de Davis e Goldberg (1957). Zybersztajn (2000) considera que essa visão do agronegócio vislumbra dois níveis de agregação, sendo eles:

- a) a firma, considerada como unidade de produção nas mais diversificadas etapas de distribuição/transformação de produtos;
- b) os ambientes macroeconômicos e institucional que influenciam na capacidade de gestão do sistema.

Sendo assim, levando em consideração que a agroindústria tem tratamento jurídico e é contribuinte dos tributos, passa a ser também afetada pela alta carga tributária brasileira. Dessa forma, Williamson (2005) menciona a Análise Econômica do Direito, afirmando que existem potenciais problemas em futuros contratos, uma vez

1 GOLDBERG, Ray A. *Critical Trends for Agribusiness Commodity Systems*, 1968.

que esses problemas não podem ser evidenciados antecipadamente pelas partes que formatam os arranjos institucionais no presente.

Existe um outro conceito que se aproxima da Análise Econômica do Direito ao criar uma teoria cujo objetivo é o de analisar as instituições, ou seja, analisar as regras do jogo de uma sociedade ou, de uma maneira mais assertiva, as restrições que regem as interações humanas (NORTH, 1990).

Já Richter (2008) considera que a Análise Econômica do Direito é a descrição do papel da lei na Nova Economia Institucional, pois esse método quer analisar determinados quadros institucionais.

Também é importante destacar o conceito que Zylbertszajn e Sztajn (2005, p. 3) definem para a Análise Econômica do Direito:

[...] estabelecer regras de conduta que modelam as relações entre as pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivaram, os efeitos sobre a distribuição ou alocação dos recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados. Assim, o Direito influencia e é influenciado pela economia, e as Organizações influenciam e são influenciadas pelo ambiente institucional.

A criação do imposto sobre o consumo apareceu junto com o crescimento do comércio e a estabilização da moeda na economia. O aumento incontrolável das despesas e dos custos da alta diplomacia levaria as finanças dominiais ao seu limite (VASQUEZ, 2005).

A inserção dos tributos na estrutura de custos de uma organização permite um melhor entendimento e gerenciamento de sua ocorrência. O aumento da concorrência no mercado exige que as empresas conheçam sua estrutura produtiva para analisar os custos incorridos, uma vez que os gestores passaram a ter uma necessidade maior de informações variadas. Em um ambiente onde se tem competitividade, é preciso ter conhecimentos diversificados sobre produtos e serviços. Nesse contexto, a contabilidade de custos voltou a fazer parte dos controles fundamentais para a adequação da gestão empresarial (PINTO *et al.*, 2008, p. 16).

Devido à crescente pressão para serem mais econômicos e eficientes, ao mesmo tempo em que diminuem sua dependência do governo, os agricultores precisaram adaptar as suas técnicas de manejo (SILVA, 2009, p. 51). Para Mankiw (2009) os impostos são custos incorridos na produção ou na venda de bens. Suas

obrigações são divididas entre os participantes do mercado, definidas como “[...] a incidência tributária e divisão da carga tributária [...]” (MANKIWI, 2009, p. 124).

Ainda, conforme Caldas e Caldas (2010), os tributos têm um poder decisivo na empresa como uma variável extremamente onerosa na precificação de produtos e serviços. A tributação exige uma política de planejamento tributário para todas as entidades empresariais.

3.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário brasileiro tem diversos tipos de tributos descentralizados entre todos os entes federados, ou seja, tanto a União, como os estados e municípios têm autonomia para instituir determinado tipo de tributo, conforme dispõe a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional (CTN). O STN é formado pelas regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder imposto pelos diversos órgãos públicos, buscando harmonizar as relações da sociedade com fulcro a atender aos princípios em que se fundamenta, respeitando o pacto federativo sob o qual se vive (COSTA NETO, 2019).

No Pacto federativo, há a discriminação, de modo exaustivo, da competência tributária de cada ente político e o estabelecimento das limitações ao exercício do poder de tributar (PAULSEN, 2014). Como o próprio nome evidencia, o Sistema Tributário Nacional compreende todos os tributos instituídos pelos entes públicos. O Brasil tem seus principais tributos indiretos sobre o consumo de bens e serviços, sendo eles: Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento de Seguridade Social (COFINS), em âmbito federal; ICMS, em âmbito estadual; Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), em âmbito municipal (SILVA *et al.*, 2020).

A Constituição Federal, no artigo 18º, afirma que “[...] a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição” (BRASIL, 1988).

Nos sistemas tributários, todo indivíduo configura-se contribuinte e beneficiário do sistema de tributação. Dessa forma, o ideal é que todo contribuinte tivesse, na mesma medida, as vantagens, desvantagens, benefícios e prejuízos resultantes da taxaçoão tributária, segundo as suas particularidades. Entretanto, há grande dificuldade

em definir-se individualmente o que seja benefício e prejuízo gerado pela tributação, devido às próprias complexidades que existem no meio social e a dificuldade de conhecerem-se as preferências e valores de cada indivíduo (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008). Sendo assim, o sistema tributário é administrado através de leis e princípios que têm a intenção de proporcionar uma relação harmoniosa entre o Fisco e o contribuinte.

Os tributos são espécies da qual fazem parte os impostos, as taxas e as contribuições para melhorias, conforme o artigo 5º do Código Tributário Nacional. Os impostos são definidos como tributos cuja obrigação tem por fato gerador a sua situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte no artigo 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012).

Importante destacar que, conforme art. 113, parágrafo segundo do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012), a obrigação tributária é tipificada como principal e acessória:

Principal: tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (em dinheiro). É a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial.

Acessória: é uma obrigação não patrimonial que decorre da legislação tributária. É uma obrigação de fazer, não fazer e tolerar. Tem como finalidade comprovar a existência e o limite das operações tributadas, bem assim a exata observância da legislação aplicável.

3.2 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Cabe destacar que a isenção tributária tem a sua natureza estabelecida através do artigo 175 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012), sendo considerada como exclusão do crédito tributário:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - A isenção;

II - A anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Nesse sentido, Harada (2017) aponta que o significado do termo exclusão vem do latim *exclusio*, do verbo *excludere* que significa ato ou efeito de excluir, mostrando que a exclusão tributária pode representar a exigibilidade do crédito tributário. O correto é que ocorrendo o fato gerador, surge a obrigação tributária. Sendo assim, os

doutrinadores consideram a isenção como uma forma de dispensa do pagamento do tributo.

Alguns autores entendem que o conceito tradicional de isenção é tratado de forma equivocada. Carazza (2006) considera a isenção como uma dispensa legal do tributo. Por sua vez, Amaro (2010, p. 309-310) critica o tradicional conceito de isenção dizendo: “Todavia, trata-se de conceituação equivocada. Dispensa legal de tributo é conceito que calharia bem para a remissão (ou perdão) de tributo, nunca para isenção.”. Aplicado à isenção, ele supõe que o fato isento fosse tributado para que, no mesmo instante, o tributado fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não contradição das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo tributado e não tributado

Continuando sua crítica, Amaro (2010) afirma que o Código Tributário Nacional (CTN) endossou a censura da lição ao declarar que a isenção “exclui o crédito tributário”. Frente ao artigo 142 do CTN, o crédito tributário dar-se-ia pelo lançamento do mesmo, porém o artigo 139 diz que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ou seja, do pagamento que aconteceria após o fato gerador do imposto. Nesse caso, temos uma incompatibilidade entre os artigos, pois que haveria um fato gerador que daria nascimento a uma obrigação tributária da qual “decorreria” um crédito a ser “constituído” pelo lançamento, quando é sabido, que desde o momento em que o fato ocorreu, sendo ele isento, nenhum tributo teria que ser recolhido, não se podendo, portanto, falar em tributo devido. Em segundo lugar, se o CTN proclama que o crédito tributário é “constituído” pelo lançamento, a isenção (que, obviamente, não dá ensejo a que se processe o lançamento do tributo) operaria o milagre de “excluir” algo (o crédito) antes mesmo que ele fosse constituído

Portanto, podemos elucidar sobre os conceitos supracitados que atualmente a isenção tributária não pode ser considerada como uma dispensa legal do pagamento do tributo devido, pois o fato de que, na isenção, não há tributo devido a ser pago e, pelo fato de que, o fato jurídico, que em regra seria imponible, dando o direito ao nascimento do tributo, é excluído da tributação nas hipóteses previstas na Lei. Para Sayd (2011, p. 10), “[...] a finalidade de qualquer imposto deve ser a de proporcionar recursos para financiamento do Estado da forma mais eficiente e eficaz possível dentro de padrões coerentes.”.

3.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária tem o objetivo de incentivar e proteger certas pessoas, o Fisco ou o contribuinte. Deve-se levar em consideração a função da natureza jurídica por estar associada a uma determinada situação ou bem. A situação da não incidência tributária é tratada constitucionalmente pela doutrina jurídica como imunidade. Além do mais, deve ser compreendida como instrumento que limita a atividade de tributação (FISCHER; BERBERI; SCHIER, 2018). Ela dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, com a finalidade de impedir que um ente federativo exija o pagamento de impostos sobre renda, patrimônio ou serviços.

Vale trazer à tona que, no Brasil, houve uma imunidade tributária primogênita: a “Imunidade Recíproca”, explícita no artigo 10 do texto constitucional de 1891. Entende-se que a imunidade está sempre expressa na Constituição, pois trata-se da limitação de uma competência constitucionalmente atribuída, pois não é possível criar exceções através de norma de hierarquia irrelevante (ALEXANDRE, 2017).

Sabbag (2011, p. 298) conceitua a imunidade tributária como:

Norma constitucional de exoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de “não incomodação” perante o ente tributante.

Ademais, as imunidades estão divididas em quatro tipos, a saber:

- a) imunidade objetiva: em que se tem a proteção de determinados bens, como jornais, revistas, livros e periódicos;
- b) imunidade recíproca: em que é vedada a criação de impostos entre os entes da União, Estados, Federação, Distrito Federal e Municípios;
- c) imunidade subjetiva: que visa a proteção de determinada pessoa, como sindicatos de empregados e educacionais sem fins lucrativos e partidos políticos;
- d) imunidade mista: quando é subjetiva e objetiva.

3.4 ISENÇÃO X IMUNIDADE X NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em relação aos termos isenção, imunidade e não incidência, todos dão a entender que não haverá a obrigação principal do recolhimento dos tributos. Mesmo que se trate de conceitos distintos, há correspondência entre eles, podendo ser difícil entender no que diferem. Assim sendo, faz-se necessário elucidar alguns pontos. De acordo com Carrazza (2003, p. 750):

[...] quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até suprimi-la, por intermédio da não – tributação pura e simples. Pode ainda isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante [...]

Nogueira (1999, p. 167) nos ensina que: “[...] não incidência é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não incidência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”.

Para melhor compreensão do assunto, Cassone (1999, p. 116) diz que há três situações que caracterizam a não incidência:

- a) quando o fato não se enquadra (não se subsume) ao campo material que se pretende correlacionar. Exemplos: uma pessoa física que recebe certa quantia a título de indenização. Tal situação caracteriza a “não incidência” em relação ao IR; ou uma pessoa física que vende, esporadicamente, um bem móvel, caracterizando-se a “não incidência em relação ao ICMS”;
- b) quando o fato não corresponde ao campo territorial próprio (incompetência territorial). Exemplos: o município de Belo Horizonte não tem competência territorial para exigir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em relação a um imóvel situado no município de Ouro Preto; o Estado de São Paulo não tem competência territorial para exigir o ICMS em relação a um fato gerador que ocorra no Estado do Rio de Janeiro;
- c) quando ocorre a situação de “não incidência”, assim qualificada pela própria Constituição. É o caso, por exemplo, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que “não incidirá” sobre produtos industrializados destinados ao exterior (BRASIL, 1988, art. 153, § 2, III).

Nota-se que há hipótese que se situa no campo material e territorial de incidência do IPI, mas a Constituição a exclui desse campo para que ocorra a “não incidência”. No fundo, confunde-se com a “imunidade” propriamente dita. O mesmo ocorre com outras disposições constitucionais, como a “não incidência” do IR sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos à pessoa com idade superior a 65 anos (BRASIL, 1988, art. 153, § 2, II).

Por fim, para encerrarem-se as considerações acerca da não incidência tributária, verifica-se o entendimento de Oliveira (2001) que afirma que na não incidência há a ocorrência de um fato, ato ou situação jurídica que não se constitui em gerador da obrigação de pagar tributo, uma vez que tal fato, ato ou negócio jurídico não fora previsto como passível de gerar obrigação de recolher determinado tributo.

Nesse sentido, cabem aqui as seguintes considerações:

- a) cada tributo tem seu próprio campo de incidência, o que está fora do mesmo é o caso de não incidência;
- b) quando um fenômeno se encontrar inserido no campo da incidência do IPI, por exemplo, estará fora do campo de incidência do IR.

No que tange à isenção, o mestre Rubens Gomes de Souza (1975, p. 97) afirma que “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido.”. Ainda segundo Souza (1975, p. 97), “As isenções classificam-se em: subjetivas, aquelas que levam em linha de conta a pessoa do sujeito passivo e objetivas, aquelas deferidas em atenção à natureza do ato, fato ou negócio sujeito ao tributo.”.

Para Moraes (1982, p. 180-181), “A isenção tributária consiste num favor fiscal concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.”.

3.5 TRIBUTOS

Conforme o artigo 3º da Lei nº 5.172 (BRASIL, 1996), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante a atividade administrativa plenamente vinculada.

Atualmente, no Brasil, existem cinco espécies tributárias, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais (CASTRO *et al.*, 2011).

Quadro 3 - Espécies de tributos

Espécie	Conceito
Impostos	Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte (PAULSEN, 2014). Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado; ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 2012, art. 16).
Taxas	A taxa é um tributo que é devido toda vez que o contribuinte utiliza atividades estatais relacionadas aos serviços públicos ou ao poder de polícia. Por exemplo: quando alguém solicita a emissão do passaporte, paga uma taxa, pois trata-se de um serviço público (HACK, 2009). Assim, as taxas cobradas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 2012, art. 77).
Contribuições de melhoria	A contribuição de melhoria é um tributo que pode ser cobrado sempre que uma obra pública tiver ocasionado valorização em imóveis pertencentes a particulares. (BRASIL, 2012, art. 81).
Empréstimos compulsórios	Tem previsão legal no art. 148 da CF, mediante lei, que a união poderá instituir empréstimos compulsórios para atender: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público (NOVAIS, 2016.)
Contribuições sociais	As contribuições sociais são aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social. Seguridade social é o nome dado aos serviços de previdência, de saúde e de assistência social. Previdência é o sistema de aposentadorias, pensões e outros benefícios (geridos pelo INSS) e pressupõem o pagamento de contribuições por parte dos empregados, dos empregadores e da sociedade em geral para a garantia de tais direitos; dela só participa quem é filiado, ou seja, quem paga as contribuições. Já a saúde corresponde ao sistema público de saúde (SUS), que provê serviços de saúde pública para todos os cidadãos. A assistência social é o serviço que garante os benefícios e a subsistência de pessoas consideradas pobres. (HACK, 2009, p. 80).

Fonte: Adaptado de Castro *et al.* (2011).

3.5.1 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) é um imposto que foi criado no ano de 1965 para substituir o

Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), pois após uma reforma tributária, é editada a Emenda Constitucional nº 18, que traz as alterações da nova fase tributária nacional, culminada, com algumas adaptações, na recepção pela Constituição Federal de 1967 e no Código Tributário Nacional, alterando e criando limitações à incidência do IVC e convertendo este imposto num Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM).

O ICMS é de competência dos estados e do Distrito Federal, com abrangência nacional, perfazendo 27 sujeitos ativos. O ICMS encontra-se taxativamente previsto na Constituição Federal. A ele são aplicáveis normas gerais e específicas, desde que estejam inerentes às previstas na Carta Magna (BRASIL, 1988, art. 155, § 2).

O ICM, versão antiga do ICMS, não incluía petróleo, gás e petróleo, energia elétrica, minerais e serviços de telecomunicações e transporte; tinha alíquota média de 17% e arrecadou, em 1968, igual a 7,28% do produto nacional bruto (PIB), tendo gerado sozinho 31% da carga tributária total do mundo. O ICMS foi ampliado pela Constituição de 1988 com novas, fortes e crescentes bases contábeis (petróleo, energia elétrica e telecomunicações) e sujeito a alíquotas diversas e muito altas (até 25% ou 30%), (ROBERTO *et al.*, 2018).

O ICMS é devido quando ocorre o fato gerador, ou seja, quando ocorre a saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte (BRASIL, 1996). Essa expressão é a mais consolidada nas doutrinas brasileiras, mas também podemos encontrá-la de forma clara no artigo 114 do CTN que diz: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL, 1966).

José Eduardo Soares de Melo, embasado por Paulo de Barros Carvalho, entende que mercadoria corresponde aos bens que são submetidos à mercancia pelo produtor, pelo industrial, pelo comerciante, pelo importador ou pelo exportador (MELO, 2004).

3.5.1.1 Breve história do ICMS e suas características constitucionais

O ICMS começou a ganhar forma a partir da Comissão de Reforma à Constituição que culminou na Emenda Constitucional n. 18/1995, sob vigência da Constituição Federal de 1946, e tinha como nome Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). A Constituição Federal de 1988 manteve como fato gerador do

imposto a circulação de mercadoria e acrescentou os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e os de comunicações, mantendo o nome ICMS.

Outrossim, a Lei Complementar n. 87/1996 define como contribuinte do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

O ICMS é o tributo mais arrecadado no país, quase sempre está no centro do debate sobre o tema da competitividade na produção brasileira. Na maioria das vezes, os empreendedores apontam os tributos ou a alta carga tributária como o principal empecilho quando se fala sobre crescimento econômico, ficando ao lado dos juros (ROBERTO *et al.*, 2018). Nas vezes em que é feita a segregação por tributo, o ICMS quase sempre aparece como o maior tributo, por incidir sobre os bens de capital (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2008).

Importante salientar que os estados e o Distrito Federal quando receberam a competência para criação do ICMS, receberam também a ordem de lhe tornar não-cumulativo, conforme artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, que assim dispôs: “[...] 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”.

No estado do Rio Grande do Sul, o ICMS foi instituído através do Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997 (RIO GRANDE DO SUL, 1997), no qual foram incorporadas todas as normativas constantes na Lei Complementar n. 87/1996. O regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul define também os benefícios fiscais que serão aproveitados pelos contribuintes sediados no Estado.

Além da obrigação principal que o contribuinte tem com o Estado, que é a de pagar o tributo de forma pecuniária, em moeda corrente, como vimos anteriormente, existem as obrigações acessórias previstas no Regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul, que são os vários grupos de pessoas às quais a contabilidade deve estar atenta e preparada para prestar informações, cada uma com seu interesse específico (IUDÍCIBUS, 1995).

No Rio Grande do Sul, o Decreto nº 37.699 de 1997 dispõe sobre as obrigações acessórias relacionadas ao contribuinte do ICMS do Estado, sendo elas:

- a) inscrição estadual;
- b) documentação fiscal para comprovação dos fatos geradores;
- c) livros fiscais;
- d) guia de informação e apuração;
- e) Sistema Público de Escrituração Digital (Sped Fiscal).

3.5.1.2 Não cumulatividade do ICMS e o direito ao crédito

O princípio da não cumulatividade é considerado uma técnica arrecadatória de tributos que permite o abatimento do tributo pago nas operações anteriores com o intuito de evitar a dupla tributação no mesmo ciclo operacional, afastando a cumulatividade, que não é bem-vista pelos mercados internos e internacionais, visto que onera a tributação sobre o consumo (MEDEIROS FILHO, 2016)

3.5.1.3 Crédito presumido do ICMS

É importante destacar o conceito do crédito presumido. Para Modesto (2018), o crédito presumido é definido como o valor considerado para crédito fiscal que o Fisco (Estado) oferece aos contribuintes em forma de benefício fiscal, concedendo-lhes o direito de apropriar-se em valor proporcional do documento fiscal de venda. Logo, sobre esse valor não há tributação.

No estado do Rio Grande do Sul, o crédito presumido está determinado através do artigo 32, CXXXV, Livro I, do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes e Telecomunicações (RICMS). Tal incentivo possui natureza jurídica de benefício fiscal e configura receita fiscal dos estados, nos termos do artigo 14, §1º, da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000).

Com a vigência da LC 160/2017, não há como se pretender para os diversos benefícios de ICMS, incluindo os créditos presumidos, o reconhecimento à exclusão universal e incondicionada para fins de apuração do lucro. Efetivamente, a LC 160/2017 dispõe sobre o convênio que permite aos estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes

das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal e a restituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais (BRASIL, 2017).

Ainda, a LC 160/2017 fez considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS subvenções para investimento, submetendo-os ao regime do artigo 30, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (BRASIL, 2014), inclusive com seus requisitos e condições, e não outros. Isso implica não serem computados os benefícios de ICMS na determinação do lucro real (BRASIL, 2017).

3.5.2 Aspectos gerais do Imposto de Renda

O Imposto sobre a Renda (IR) é um tributo de competência da União que deve ser utilizado para promover a adequada redistribuição da renda. É uma das principais fontes de receita da União que, em relação aos demais impostos, possui nítida função fiscal (SABBAG, 2011).

Novaes (2016) também confirma que o IR é um dos tributos federais mais arrecadados. Contudo é dotado de uma forte carga fiscal, extinta do princípio da noventena, ou seja, não precisa aguardar os noventa dias da publicação da lei para instituir ou aumentar-lhe a alíquota, a fim de que a União venha beneficiar-se desse aumento na arrecadação. Entretanto, esse tributo precisa obedecer aos princípios específicos existentes na Carta Magna, que são: generalidade, universalidade e progressividade.

No que tange ao fato gerador do IR, o artigo 43 do CTN tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- a) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- b) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (BRASIL, 1966).

3.5.2.1 Contribuinte e Fato Gerador do Imposto de Renda

Segundo Novais (2016, p. 193), o contribuinte do IR é a pessoa física ou jurídica responsável pela posse econômica ou jurídica, sem prejuízo da inclusão desse

dispositivo e da lei ao proprietário, a qualquer título, de bens, produtores ou benefícios tributáveis. Com a intenção de facilitar a atividade da fiscalização tributária, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos que são tributados a responsabilidade de reter, na fonte, o valor do IR, caso lhe caiba. Podendo o contribuinte que sofreu a retenção realizar a compensação ou o pedido de ressarcimento dele, se for devido.

A base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) engloba, além dos casos que são tributados apenas na “fonte”, o lucro que é trimestral. Os lucros de uma pessoa jurídica ou o equivalente legal de uma pessoa jurídica podem ser obtidos por meio de procedimentos de apurações reais, presumidas ou arbitradas (SABBAG, 2011).

3.5.2.2 Lucro Real

O Lucro Real é apurado com base na própria contabilidade. O lucro advém da diferença entre o total das receitas menos as despesas operacionais por estritas condições contábeis ou de escrituração fiscal, o que exige um dossiê com os documentos que comprovam tais receitas e despesas; é o lucro líquido do período base, ajustado pelas adições, exclusões ou ajustes determinados ou autorizados pela legislação tributária (SABBAG, 2011, p. 1084-1085).

Novais (2016, p. 193) traz uma definição mais objetiva: “[...] o lucro real consiste em realizar um correto cálculo das receitas e despesas e em seguida, realizar a exclusão das despesas do montante das receitas alcançadas em um determinado período.”.

3.5.2.3 Lucro Presumido

O Lucro presumido é um sistema opcional para uma pessoa jurídica que não é obrigada por lei a calcular o lucro real. Ele contém uma premissa legal de que o lucro da empresa é aquele estabelecido por ela com base na utilização de um percentual da receita total em período contábil relevante. Para prestação de serviço de transportes (exceto de cargas) usa-se 16% (dezesseis por cento), 8% (oito por cento) para prestação de serviço de carta ou 32% (trinta e dois por cento) para prestação de serviços em geral (SABBAG, 2011, p. 1085).

Novais (2016) assume que no lucro presumido a projeção de lucro será feita utilizando-se um percentual fixo sobre a renda auferida. Não haverá um cálculo preciso das despesas dedutíveis, sendo que analisar-se-á apenas o valor recebido a título de faturamento de cada atividade operacional realizada pela empresa.

Ainda, Pedreira (1979, p. 861) relata que:

A legislação sempre regulou o lucro presumido estabelecendo uma única porcentagem aplicada sobre a receita bruta, tributando em separado os resultados não operacionais, quando conhecidos. A Lei no 6.468/77, alterada pelo Decreto-lei no 1.647/78, reformou a tributação criando distinções entre espécies de receitas, porcentagens diferentes para cada espécie, e regimes diversos de tributação dos resultados não operacionais conforme a relação entre receitas brutas operacionais e não operacionais.

Importante destacar que os regimes de tributação do lucro real e do lucro presumido não surgiram com o CTN. O Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, em seus artigos 32 e 33, publicou que as pessoas jurídicas serão tributadas pelo lucro real garantido anualmente de acordo com o balanço e a demonstração da conta de ganhos e perdas, permitindo às pessoas jurídicas, exceto as sociedades por ações, optarem pelo imposto com base no que é presumido de acordo com o artigo 40 do mesmo dispositivo da lei; ou seja, aplicar um percentual ao rendimento bruto, definido como a soma das atividades realizadas por sua conta e o pagamento recebido como valor dos serviços prestados, incluindo o valor bruto da renda de atividades não relacionadas ao item de negócios (BRASIL, 1943).

3.5.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL foi instituída através da Lei nº 7.689/88, que determina a sua incidência sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas. Segundo a Constituição, a contribuição social é destinada ao financiamento da seguridade social. No que tange às normas, serão aplicadas as mesmas estabelecidas pelo IRPJ (SABBAG, 2011).

A seguir, elaborou-se um esquema com as principais informações sobre o tributo.

Quadro 4 - Esquema com informações da CSLL

Item	CSLL
Previsão legal	Artigo 195, I. "c", CF c/c art. 28 da Lei nº 9.430/96
Fato Gerador	Auferimento do lucro
Base de Cálculo	Lucro, após certos ajustes, aplica-se a alíquota de 9%
Sujeito Passivo (quem paga)	Pessoas jurídicas ou equiparadas
Sujeito ativo (quem recebe ou tem o poder de fiscalizar e cobrar)	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

Fonte: Adaptado de Sabbag (2011).

Ademais, Amaro (2010) trata as contribuições como outras figuras tributárias, referenciando o artigo 149 da CF que diz serem as contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, outorgando-se à competência da União, que deve utilizá-las como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Ainda destaca que as contribuições sociais têm o seu perfil delineado na CF, denominadas como "ordem social" (AMARO, 2010).

3.6 SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

A subvenção de investimento pode ser uma forma de contribuição condicional de entidade de direito público na qual a entidade privada precisará prestar contrapartida ao lucro recebido (NELSON, 2018). O Pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC R1, 2010) conceitua subvenção para investimento como apoio governamental, geralmente na forma de contribuição financeira, sem limitar-se a ela.

As subvenções são oferecidas a um negócio, geralmente, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais. Subsídios governamentais que não podem ser razoavelmente quantificados e atividades com o governo que não podem ser separadas das atividades comerciais normais da empresa não são levadas em consideração (LAGIOLA, 2013).

De acordo com a Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), as subvenções devem ser registradas em uma conta de reservas de doações e subvenções para investimento, ou seja, contabilizadas antes da referida lei determinar o registro em tal conta. A contabilização das subvenções era usualmente realizada na conta do patrimônio líquido, o que dificultava aos gestores mensurar os efeitos causados pelas subvenções (LAGIOLA, 2013).

A convergência das normas contábeis e internacionais produziu mudanças essenciais para a divulgação de suas informações. Em formação, a contabilidade começou a ser elaborada de acordo com as normas internacionais, emitidas pela agência *International Accounting Standards Board (IASB)*, *IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, pronunciada em abril de 1983 e revisada em 1994 (DELOITTE, 2019).

Diante das mudanças, as subvenções deixaram de ser contabilizadas no patrimônio da entidade, uma vez que tais subvenções passaram a ser contabilizadas em seu resultado, por serem consideradas, nas devidas proporções, como receita.(LAGIOLA, 2013). A aplicabilidade de uma metodologia adequada para a contabilização das subvenções é de extrema importância para a correta identificação do benefício aproveitado e posterior análise para mensurar e fazer estudos comparativos (BARROS; SOUZA; DAFIOR, 2015).

Em 2007, a Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007) alterou a forma de registro das subvenções, encerrando a conta Reservas de Doações e Subsídios para Investimentos e criando a conta Incentivos Fiscais. Essa conta de reserva registra os subsídios do Governo destinados ao investimento depois dos valores serem reconhecidos no resultado do exercício. Em geral, significa que parte do lucro líquido afetado pelos efeitos do recebimento de subvenções poderá ser transferido para conta de dividendos e, assim, não poluir a distribuição de lucros a sócios e acionistas.

Independentemente de como o financiamento do Governo é recebido, a sua divulgação somente deve ser considerada como receita após observarem-se duas regras:

- a) o cumprimento de todas as condições estabelecidas;
- b) a divulgação de outras informações referentes às subvenções governamentais.(GELBCKE *et al.*, 2018).

O pronunciamento contábil determina que essa divulgação deve ser feita com razoável segurança, uma vez que a empresa beneficiária ganha efetivamente a receita, desde que cumpra as regras da subvenção determinadas pelo Fisco e determinadas obrigações (BEZERRA, 2011).

A divulgação de informações sobre subvenções governamentais deve ser feita mostrando, primeiramente, a política contábil adotada e devendo incluir também os métodos de apresentação utilizados nas demonstrações financeiras. Além disso, o tipo e o nível de subvenções governamentais ou de assistência governamental

reconhecida nas demonstrações financeiras deve indicar se a entidade se beneficiou diretamente. Novamente condições a serem cumpridas regularmente e outras contingências relacionadas com as provisões reconhecidas devem ser explicadas (CPC 07 (R1), 2010; LAGIOIA, 2013; GELBCKE *et al.*, 2018).

Além disso, a empresa deve divulgar outras informações relacionadas às subvenções governamentais, tais como o descumprimento das condições relacionadas às subvenções, a existência de outras contingências, as subvenções que possam ser reconhecidas na contabilidade financeira, as premissas utilizadas para cálculo do valor justo, a redução ou isenção de impostos nas áreas que são incentivadas, entre outras informações que se julgarem necessárias (CPC 07(R1), 2010).

Por fim, os dados das subvenções governamentais devem ser apresentados em grupos de contas de acordo com o seu tipo, o que facilita a comparação com outros custos que não são afetados pelo recebimento de subvenções, permitindo uma melhor compreensão das demonstrações financeiras (GELBCKE *et al.*, 2018).

3.6.1 Análise dos itens obrigatórios

Abaixo, destacam-se alguns itens obrigatórios que as empresas utilizadoras das subvenções para investimento devem cumprir, conforme CPC 07 (R1):

Quadro 5 - Dados a serem publicados pelas empresas beneficiadas com subvenções

Item	Informação divulgada (CPC 07 (R1), (2010)	Item do CPC
1	Política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;	25, 26, 27, 39A
2	Natureza e extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;	36, 39B
3	Extensão das subvenções e assistências governamentais que tenham sido reconhecidas nas demonstrações contábeis da entidade;	5, 39B
4	Outras formas de assistência governamental das quais a entidade tenha se beneficiado diretamente;	39B
5	Condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.	8, 39C

Fonte: adaptado CPC 07 R1(2010).

Para o item 1, *Política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis*, entende-se que a empresa beneficiária deve informar os métodos utilizados para divulgar as subvenções recebidas pelo negócio no período analisado.

No item 2, *Natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis*, o CPC determina que a empresa deve expor de forma detalhada sobre a materialidade do benefício, como sua natureza, extensão e duração.

Já o item 3, *Extensão das subvenções e assistências governamentais que foram reconhecidas nas demonstrações contábeis da entidade*, abrange a necessidade da entidade e o dever de demonstrar as subvenções de forma significativa, destacando o método apropriado para a sua contabilização. Além disso, ela deve disponibilizar as informações dos períodos anteriores permitindo que exista a possibilidade de efetuar comparações.

O item 4, *Outras formas de assistência governamental das quais a entidade tenha se beneficiado diretamente*, com a intenção de melhorar a leitura e o entendimento das demonstrações, determina que a entidade, além de divulgar as informações dos itens 2 e 3, deve divulgar mais dados.

Para o item 5, *Condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida*, de acordo com o CPC 7 (R1), a entidade só poderá divulgar as informações depois que ela tiver total segurança dos dados e a certeza de que cumprirá totalmente com as exigências relacionadas à subvenção que está recebendo.

3.6.2 Análise dos itens não obrigatórios

Abaixo, destacaram-se alguns itens facultativos que as empresas utilizadoras das subvenções para investimento podem informar em suas declarações, conforme CPC 07 (R1):

Quadro 6 - Dados facultativos a serem publicados pelas empresas beneficiadas com subvenções

Item	Informação divulgada (CPC 07 (R1), (2010))	Item do CPC
1	Descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências;	11 e 32
2	Eventuais subvenções a reconhecer contabilmente após cumpridas as condições contratuais;	3 e 10A
3	Premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido por este Pronunciamento;	3 e 23
4	Informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais;	38A, 38B, e 38C
5	Reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas.	38D e 38E

Fonte: adaptado CPC 07 R1(2010).

O item 1, *Descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências* refere-se a qualquer condição existente ou passiva relacionada à outorga, sendo tratadas de acordo com o CPC 25, Provisões, Ativos e Passivos Contingentes. A devolução de qualquer subvenção governamental recebida será considerada uma medida contábil.

No item 2, *Eventuais subvenções a reconhecer contabilmente após cumpridas as condições contratuais*, o CPC informa que a entidade deve evidenciar que obteve empréstimo governamental com taxas mais baixas do que as praticadas no mercado, quando as obrigações forem atendidas ao identificar os custos que o benefício pretende compensar.

No item 3, *Eventuais subvenções a reconhecer contabilmente após cumpridas as condições contratuais; Premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido por este Pronunciamento*, a entidade deve informar a subvenção recebida através dos ativos não monetários, ou seja, como terrenos para construção reconhecidos na conta de subvenção e no ativo pelo valor justo.

Já no item 4, *Informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais*, tal informação é aquela em que a empresa beneficiada através dos fundos de investimentos regionais contabilizará as subvenções pelo seu valor justo, quando ocorrer o fato gerador.

Sobre o item 5, *Reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas*, a entidade beneficiada com a isenção de tributos contabilizará o imposto total em seu resultado em contrapartida à receita de subvenção equivalente.

A divulgação das informações contábeis é muito importante, pois mostra a situação econômico-financeira do negócio. A contabilidade é parte fundamental do

processamento de dados, o que contribui para a redução da desigualdade de informações, incluído o recebimento de recursos governamentais e os resultados obtidos com fins lucrativos (LAGIOLA, 2013).

Com o advento da Lei Complementar n. 160/2017, reconheceu-se que os créditos presumidos de ICMS são considerados como benefícios fiscais, portanto, enquadrados como subvenção para investimento. Sendo assim, as entidades, além de cumprirem os requisitos dos artigos 10 e 30 desta Lei, devem as obrigações expostas no CPC 7 (R1).

4 A AGROINDÚSTRIA DO LEITE

A pecuária leiteira é uma das principais atividades do agronegócio brasileiro e desempenha um papel importante no desenvolvimento econômico e social do país, principalmente na renda dos pequenos produtores. O setor produtivo conta com 1,3 milhão de fazendas leiteiras localizadas em 99% do território brasileiro, algumas mais tecnológicas que outras, e cerca de quatro milhões de trabalhadores (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE, 2020a; RIBEIRO *et al.*, 2021).

A produção de leite movimentava a economia dos pequenos municípios, trazendo distribuição de renda e empregos permanentes, principalmente para o meio rural. Esse setor cria oportunidades, ao mesmo tempo em que enfrenta desafios, incluindo a necessidade de capacitar e qualificar pequenos produtores, preparar serviços de assistência técnica, melhorar a qualidade do leite, aumentar a eficácia dos programas de comercialização e os fatores de produção. A combinação desses elementos é importante para garantir o crescimento da produção de leite, bem como sua produtividade e competitividade nos mercados nacional e internacional (RAUTA; PAETZOLD; WINCK, 2017).

No Brasil, a produção de leite tornou-se uma fonte de renda a partir da década de 1950, devido à era industrial. Até 1990, o comércio de leite cru era regulado e o preço era o mesmo em todas as regiões do país (BORTOLETO; WILKINSON, 2000). Depois de 1990, com a abertura da economia e do comércio, duas empresas internacionais começaram a operar, ampliando a variedade de produtos, com novos tipos de processamento e inovação (JANK; FARINA; GALAN, 1999).

O Sistema Agroindustrial do Leite (SAG) no Brasil também passou por transformações estruturais desde o final da década de 1980, levando a mudanças nas condições institucionais e competitivas. Em relação às mudanças institucionais, a Instrução Normativa (IN) nº. 51/2002 (atualmente IN, nº 62/2011) se destaca ao estabelecer requisitos mínimos de qualidade para o leite cru no meio rural (RIBEIRO *et al.*, 2021). O leite passou a ser refrigerado na área, o que teve forte impacto nos pequenos produtores devido ao seu baixo nível de produção. As condições para infraestrutura de refrigeração nessas áreas também foram definidas. Tais fatores passaram a exigir mais organização nos sistemas estruturais, comerciais, contratuais e cooperativos (CAMPOS *et al.*, 2016).

A pecuária leiteira tem duas características favoráveis: ocorre em todo o território nacional e não exige um alto nível de produção. No Brasil, existem fazendas de subsistência sem nenhum método de produção, gerando 80 litros/leite/dia e produtores com sistemas avançados, armazenando até 16.238 litros/leite/dia e podendo competir internacionalmente (RIBEIRO *et al.*, 2021).

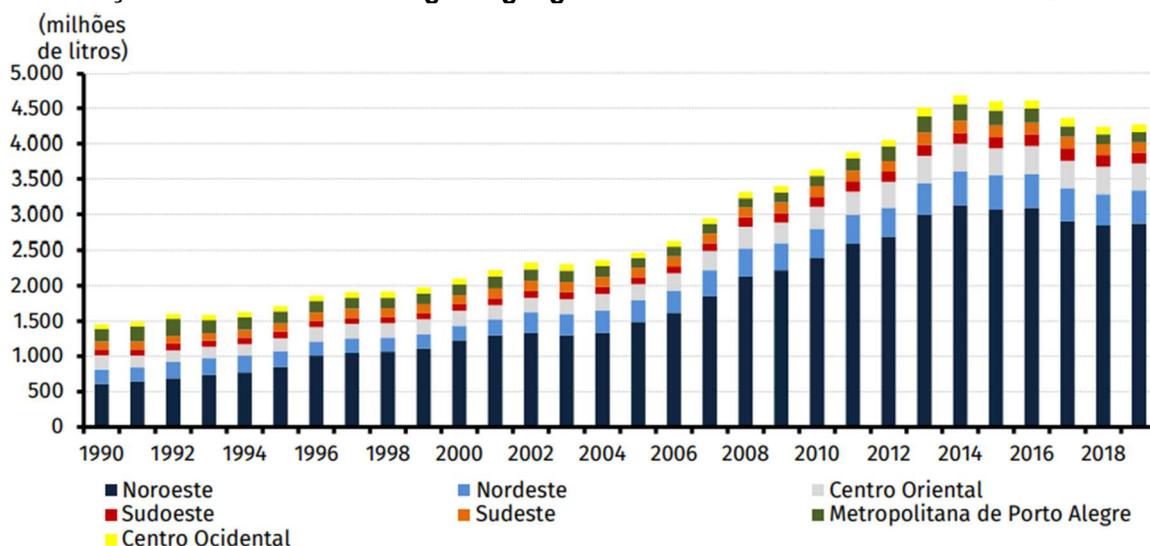
Considerando os fatos expostos, julga-se importante estudar o impacto dos benefícios fiscais concedidos na comercialização do leite, visto que poderão gerar competitividade e/ou diminuição de preços, conforme exposto anteriormente.

4.1 PRODUÇÃO LEITEIRA NO RIO GRANDE DO SUL

Em 2020 a produção nacional de leite atingiu 35,4 bilhões de litros, um aumento de 1,5% em relação ao ano anterior, o maior valor já registrado no estudo. Na região sul, foi produzido cerca de 34% do total nacional da produção, correspondendo a 12,1 bilhões de litros. O ano de 2020 foi um ano marcado pelo ganho na produtividade do ramo leiteiro (IBGE, 2020).

O desenvolvimento da indústria de laticínios a noroeste foi incentivado pelo investimento de algumas das maiores empresas e parcerias do setor. Nessa região, a produção de leite apresenta uma série de fatores atrativos, tais como: clima ameno, disponibilidade hídrica, estrutura fundiária dominada por pequenas áreas, trabalho familiar, acesso dos produtores a empréstimos subsidiados através do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf). Um dos fatores favoráveis à atividade destacado por Paiva, Rocha e Thomas (2014) é a falta das alternativas mais rentáveis para o produtor rural.

Em 2019, a mesorregião Noroeste respondeu por mais de dois terços da produção do estado, quadruplicando sua produção e ganhando participação em todas as outras regiões desde no início dos anos 90 (RIO GRANDE DO SUL, 2021)

Figura 1 - Produção de leite nas mesorregiões geográficas do Rio Grande do Sul — 1990-2019

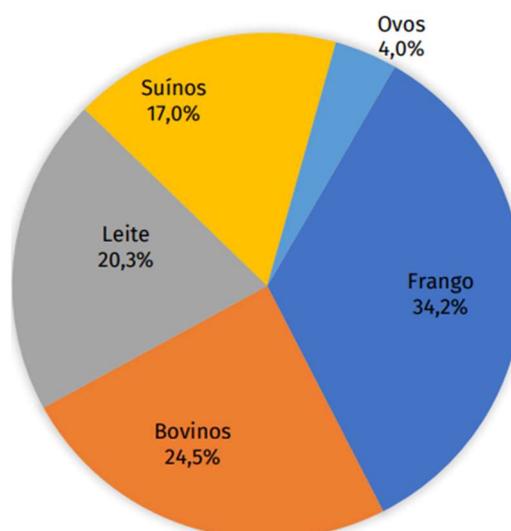
Fonte: IBGE (2020c).

Nos últimos cinco anos, na área de baixo crescimento da demanda nacional, com o aumento da concorrência com os países do Mercosul e a alta volatilidade dos preços pagos para o produtor, a pecuária leiteira no Rio Grande do Sul passou por um processo de seleção natural marcado pela diminuição do número de animais leiteiros e produtores dedicados a este trabalho. O recorde de produção de leite no Rio Grande do Sul ocorreu em 2014, quando foram produzidos 4,7 bilhões de litros. Na comparação com aquele ano, a produção do Rio Grande do Sul em 2019 foi inferior em 8,9% (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

Como resultado da produção física e do movimento dos preços, o Valor Bruto da produção (VBP) de leite também diminuiu. Entre as principais atividades pecuárias do Rio Grande do Sul, o número de laticínios cresceu ligeiramente entre 2012 e 2020 (-4,5%), o que contribuiu para sua relativa atratividade (BRASIL, 2021). De acordo com estudo realizado pela Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Rio Grande do Sul (EMATER-RS, 2019), desde 2015, houve uma redução de 33.500 no número de produtores que vendem leite cru para fábricas e /ou processa Leite na indústria agrícola formal. Os principais problemas identificados pelos produtores que impediram o desenvolvimento do trabalho foram, respectivamente, a falta de trabalhadores, a insatisfação com o preço do leite, a falta de interesse pelo trabalho, a falta de qualidade do leite e a dificuldade de atendimento das necessidades industriais (EMATER-RS, 2019).

Em levantamento realizado pela Conab (OLIVEIRA NETO, 2018) para o período 2014-17, conclui-se que, somente em 2016, os produtores de leite do Rio Grande do Sul operaram com uma receita líquida superior aos recursos pagos para custeio da mão de obra. A baixa rentabilidade do trabalho leiteiro, principalmente os que utilizam baixa tecnologia, também foi apresentada em relatório recente da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa) (LIMA FILHO; PILA, 2019), que utilizou informações de diversas fontes. Em 2017 e 2018, a rentabilidade da produção de leite foi inferior às das principais culturas do ano (soja e milho), o que desincentivou a permanência na atividade.

Figura 2 - Composição do Valor Bruto da Produção da pecuária do Rio Grande do Sul - 2020



Fonte: Brasil (2021) e Feix, Leusin Júnior e Borges (2021)

Em 2020, o VBP da pecuária no Rio Grande do Sul foi recorde, totalizando R\$ 32,2 bilhões (BRASIL, 2021). Cerca de 34% desse valor referiu-se à produção de aves. A segunda principal atividade foi a pecuária (24,5%), seguida pela produção de leite (20,3%) e suinocultura (17,0%).

4.1.1 Incentivos fiscais para a agroindústria do leite no Rio Grande do Sul

Os incentivos fiscais são uma das ferramentas mais importantes dos governos para intervirem no crescimento econômico de curto prazo e representam um dos caminhos para o desenvolvimento de médio e longo prazo. Como em todas as

políticas públicas, no entanto, a concessão de benefícios está sujeita a falhas advindas de erros em projetos e implementação, ou mesmo em situações não previstas ou fora do controle da administração pública. No caso do Rio Grande do Sul, esta ideia desenvolve-se diante da grande crise financeira do Estado, que fez grandes sacrifícios, não apenas nas partes do serviço público, mas também junto à sociedade, que, por insuficiência de recursos, não alcança os níveis desejados de investimento público e de gastos em áreas-chave (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

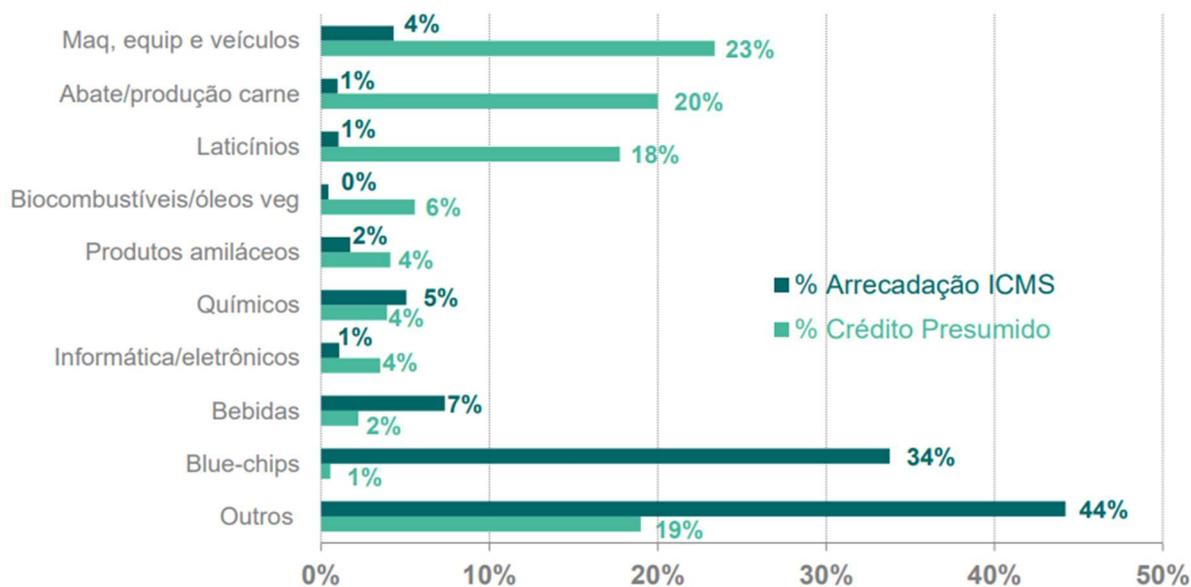
Os benefícios fiscais são utilizados pelo Governo do Rio Grande do Sul para incentivar e promover o desenvolvimento da economia local e tornar o Estado mais competitivo e atraente para potenciais investidores, pessoas ou empresas oriundas de outros estados. A partir desse ponto de vista, Harada (2019, p.196) reitera a concessão de benefícios fiscais “[...] regionais, como forma de atrair investimentos em seus Estados, já faz parte da estratégia governamental de desenvolvimento econômico”. Isso significa que o Estado oferece benefícios ao rastrear algo, evitando fraudes e sonegação e produzindo um efeito cascata sob o qual possa aumentar suas atividades, promover o emprego, o consumo e, como resultado, aumentar a renda do Estado.

Harada (2011) explica que o benefício fiscal é um instrumento do dirigismo econômico; visa (a) desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade . Sendo assim, o Estado do RS, visando a desenvolver-se economicamente, promove a criação de benefícios fiscais, abdicando de parte da arrecadação de impostos. Cita-se, por exemplo, o crédito presumido de ICMS na comercialização do leite.

No estado do Rio Grande do Sul, o crédito presumido está determinado através do artigo 32, CXXXV, Livro I, do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes e Telecomunicações (RICMS). Tal incentivo possui natureza jurídica de benefício fiscal e configura receita fiscal dos estados nos termos do artigo 14, §1º, da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000).

Em gráfico publicado pelo Estado do RS em 2018, foi demonstrada a participação setorial da arrecadação do ICMS, bem como o percentual de concessão do crédito presumido. Os laticínios apareceram em terceiro lugar, ou seja, foram a terceira atividade que mais usufruiu do crédito presumido do ICMS no estado (FEIX; LEUSIN JÚNIOR; BORGES, 2021).

Figura 3 - Participação setorial no ICMS e crédito presumido (2018) (%)



Fonte: Feix, Leusin Júnior e Borges (2021).

Na figura 3, pode-se ver que o laticínio representa 1% da receita total do Estado na arrecadação do ICMS, levando em consideração que a parte do tributo que não é paga pela empresa é registrada como crédito presumido do ICMS, chegando a 18%. Em razão disso, o Estado deixa de arrecadar 18% da receita total do estado com ICMS ao conceder o benefício fiscal aos laticínios.

Ademais, percebe-se que os setores de máquinas e equipamentos, abate e produção de carne, laticínios, biocombustíveis, produtos amiláceneos, químicos, informática e bebidas são os oitos setores que mais se beneficiam com o crédito presumido e são os que frequentemente estão sujeitos a cargas fiscais menores. inferiores. Dessa forma, a contribuição desses setores que mais usufruem dos benefícios é baixa por conta dos créditos presumidos ou pela redução dos valores na base de cálculo.

4.1.2 Lei Complementar 160/2017 na Agroindústria

Em 7 de agosto de 2017, foi promulgada a Lei Complementar nº 160, que permitiu a convalidação dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem a prévia celebração de convênio autorizativo no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Com a vigência da LC 160/2017, não há como se pretender para os diversos benefícios de ICMS, incluindo os créditos presumidos, o reconhecimento à exclusão

universal e incondicionada para fins de apuração do lucro. Efetivamente, a LC 160/2017 dispõe sobre o convênio que permite aos estados e ao Distrito Federal deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do artigo 155 da Constituição Federal e a restituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais (BRASIL, 2017). No entanto, essa lei adicional deu legitimidade a benefícios fiscais considerados inconstitucionais, fato que apresenta dificuldades em alterar os interesses da Federação e os interesses individuais dos estados (REZENDE, 2020).

A LC 160/2017 fez considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS subvenções para investimento, submetendo-os ao regime do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (BRASIL, 2014), inclusive com seus requisitos e condições, e não outros. Isso implica que não serão computados os benefícios de ICMS na determinação do lucro real (BRASIL, 2017).

Nesse sentido, a agroindústria que utilizar o crédito presumido de ICMS do leite usufruirá de um benefício fiscal estadual e, sendo esse benefício registrado, ou seja, contabilizado na conta de subvenção para investimento, obedecendo às regras impostas pela respectiva legislação, conforme exposta no item 2.7 deste estudo, essa redução estenderá a base de cálculo do imposto de renda do laticínio (BRASIL, 2017). Para tanto, a empresa deverá ter optado por realizar a tributação das contribuições do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido, regime tributário que permite efetuar adições e exclusões na base de cálculo, conforme artigo 523, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (BRASIL, 2018).

O artigo 523 do Decreto nº 9.580/2018 diz que

As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real. (BRASIL, 2018).

Por fim, as reduções de impostos que são consideradas como subvenção, aquelas que são utilizadas para fins de implantação ou expansão de empreendimentos ou doações feitas pelo poder público, desde que sejam

corretamente contabilizadas, não farão parte da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conseqüentemente gerando uma economia tributária para esses tributos federais.

Quadro 7 - Esquema da composição da base de cálculo do IRPJ considerando o crédito presumido do ICMS

Lucro Real	
Lucro líquido (contábil)	Resultado operacional
	(+) resultado não-operacional
	(-) participações nos lucros antes da provisão para IRPJ
(+ Adições	(+) débitos não-dedutíveis
	(+) outras adições conforme livro de apuração do lucro real
(-) Exclusões	(-) créditos não tributáveis
	(-) outras exclusões conforme livro de apuração do lucro real
(-) Compensações	(-) compensações de prejuízos-fiscais
(=) LUCRO REAL	Ajustado das adições, exclusões e compensações

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto nº 9.580/2018 (BRASIL, 2018).

No Quadro 7, foi demonstrada a composição da base de cálculo do IRPJ e CSLL com o intuito de evidenciar em qual linha da apuração são considerados os valores contabilizados na conta de subvenção para investimento. Por conseguinte, tais valores devem ser inseridos na linha de exclusões com a denominação de subvenção, conforme registro contábil. Cabe ressaltar ainda que, com a referida lei, alteraram-se os §§ 4º e 5º, do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 (BRASIL, 2014), que passou a vigor com a seguinte redação:

§ 4º. **Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais** relativos ao imposto previsto no inciso II caput do art. 155 da Constituição Federal, **concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.

§ 5º. O disposto no § 4º deste artigo **aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados**.

Ao qualificar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais concedidos sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como subvenções para investimento, o legislador possibilitou a sua exclusão da base de cálculo do lucro real para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

Logo, conclui-se que, após a mensuração do faturamento que é reconhecido como resultado operacional no Quadro 7, e realizada as adições e as exclusões onde entra o crédito presumido do ICMS, chega-se ao valor real da base de cálculo para a evidenciação do valor da contribuição para o IRPJ e CSLL.

Ademais, para alcançar o objetivo proposto no presente estudo, no próximo capítulo abordou-se os procedimentos metodológicos.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançar o objetivo proposto no presente estudo (estimar o impacto da Lei Complementar 160/2017 sobre investimentos do setor lácteo no Rio Grande do Sul), optou-se por uma pesquisa exploratória, descritiva, enquadrando-a como quantitativa pela apresentação do estudo de caso realizado em uma indústria de lácteos do RS.

5.1 TIPO DE PESQUISA

Prodanov e Freitas (2013, p. 14) dizem que a metodologia “[...] é compreendida como uma disciplina que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a realização de uma pesquisa acadêmica.”. A presente pesquisa está enquadrada como quantitativa e descritiva, considerando que buscou estimar o impacto da Lei Complementar 160/2017 sobre investimentos do setor lácteo no Rio Grande do Sul.

Este estudo caracteriza-se como descritivo e exploratório, pois seu objetivo imediato é fornecer mais informações sobre o problema de pesquisa. Esse tipo de investigação é feito principalmente quando o tema escolhido não é muito pesquisado, tornando-se difícil tecer opiniões precisas e eficazes (GIL, 2007). De acordo com Mattar (2021), para que a pesquisa se caracterize como exploratória, é necessária a utilização de instrumentos de coleta de dados primários e secundários. Já para que seja descritiva, conforme Cervo e Bervian (2002) a entendem, a pesquisa descritiva procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com os outros, sua natureza e suas características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los.

A análise foi quantitativa, considerando o problema de pesquisa, porém usou-se uma abordagem, também qualitativa, assente na preocupação com inúmeros aspectos da realidade, na compreensão e na explicação da dinâmica das relações sociais. Na pesquisa qualitativa, o pesquisador vai a campo tentar compreender o evento que está sendo analisado a partir da perspectiva das pessoas envolvidas em causa, tendo em conta todos os pontos de vista relevantes. Diferentes tipos de dados são coletados e analisados para entender a dinâmica da situação (GODOY, 1995).

5.2 DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

A pesquisa foi realizada com foco nos atores principais, ou seja, nos contribuintes do ICMS pertencentes à indústria de lácteos, optantes pela apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro real e que estivessem fazendo o aproveitamento do benefício do crédito presumido do ICMS na comercialização do leite.

A delimitação geográfica foi restrita ao estado do Rio Grande do Sul, levando em consideração a importância da agropecuária leiteira no estado. Foi realizada uma busca na internet e realizado contato via telefone num primeiro momento e posteriormente por e-mail. Assim, foram recepcionados três retornos favoráveis dos laticínios selecionados, porém, apenas um se propôs a disponibilizar os dados para análise. Desta forma, caracterizou-se a pesquisa por um estudo de caso, conforme afirmação acima.

Em contato via e-mail, foi agendada uma entrevista para aplicar o questionário que auxiliou na interpretação, organização e apresentação dos dados. Na entrevista, optou-se por utilizar a metodologia de entrevista semiestruturada, levando em consideração a possibilidade de acrescentar perguntas durante a conversa. Para Manzini (1991), a entrevista semiestruturada está focada em um assunto sobre o qual confeccionamos um roteiro com perguntas principais, complementadas por outras questões inerentes às circunstâncias momentâneas do encontro. Para o autor, esse tipo de entrevista pode fazer emergir informações de forma mais livre, favorecendo respostas não tão condicionadas a uma padronização de alternativas.

A entrevista foi realizada com a gestora do departamento administrativo, financeiro e contábil do laticínio examinado, porém devido à dificuldade da disponibilização de dados pelos demais laticínios, realizou-se o estudo somente com um. A entrevista aconteceu no mês de novembro de 2021 e foi encerrada após conclusão das perguntas efetuadas no questionário estruturado, com duração de aproximadamente de 01h30m.

5.3 COLETA DE DADOS

A pesquisa envolveu dados primários, coletados através de entrevista e pela disponibilização de relatórios do laticínio estudado; e secundários, através de pesquisa bibliográfica, de forma eletrônica, com a intenção de realizar a análise dos

dados. Considera-se que a contabilidade visa a fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que provavelmente devem atender a todos de forma igual, consistente e clara. Ela também auxilia na tomada de decisões fora da empresa por meio de demonstrações financeiras cujo objetivo básico é o de fornecer informações úteis para a tomada de decisões econômicas (CALIXTO; BARBOSA; LIMA, 2007).

Para ajudar nas análises dos relatórios disponibilizados pela empresa, foram analisados os arquivos da Escrituração Contábil Digital (EFD Fiscal), conhecido como Sistema de Escrituração Digital (SPED). Para Lima *et al.* (2016), o SPED é um ambiente virtual único no qual os contribuintes de todos os tamanhos, de todas as naturezas e de todas as regiões brasileiras apresentam suas diversas obrigações acessórias, somente aquelas padronizadas, naturais do próprio projeto, às administrações públicas (LIMA *et al.*, 2016).

No que tange aos dados secundários, foram coletados estudos relacionados e feita uma pesquisa na legislação tributária com o objetivo de comparar a aplicabilidade durante a análise dos dados primários. Não foi estabelecido um período para a revisão bibliográfica, considerando a falta de estudos sobre o tema.

Sendo assim, a aplicação do questionário foi realizada presencialmente, focando na interação entre o entrevistador e o entrevistado e favorecendo respostas automáticas, porém essa técnica permitiu que fossem obtidos dados com alto nível de profundidade, oferecendo maior garantia de respostas do que em um questionário, entre outras vantagens. Para Gerhardt *et al.* (2009), em uma entrevista semiestruturada, o entrevistado é solicitado a falar livremente sobre um tema pesquisado, recomendado em estudos exploratórios.

Nos dados primários, foram analisadas as perguntas efetuadas à gestora da empresa, tais perguntas eram relacionadas à situação atual da empresa e referente aos seguintes pontos:

- a) a utilização atual do crédito presumido do ICMS;
- b) o modo como estava sendo efetuado contabilmente o registro desse benefício;
- c) se esse benefício estava sendo excluído da base de cálculo do IRPJ;
- d) se esses valores considerados como subvenção para investimento estavam sendo investidos na empresa e de que forma.

5.4 TRATAMENTO DOS DADOS E DAS INFORMAÇÕES DA ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

Por fim, foi realizado o tratamento dos dados obtidos, tanto dos dados primários, quanto dos secundários. No primeiro tratamento, buscou-se segregar todas as vendas de leite in natura. Já com os dados da entrevista, buscou-se entender a forma de contabilização dos créditos presumidos de ICMS para ajudar na leitura dos dados primários.

As informações utilizadas para identificação do crédito presumido de ICMS na comercialização do leite in natura foram obtidas a partir do registro dos itens de saída e do livro fiscal de apuração do ICMS. O arquivo do EFD Fiscal foi importado para o sistema e exportado em formato de Excel para melhor manejo das informações. Cumpre salientar que, dentro da escrituração digital, existem blocos em que as empresas têm a obrigatoriedade, dependendo do seu enquadramento, de enviar essas informações ao Fisco.

Dentre esses blocos, utilizaram-se as informações dos itens registrados nos blocos C100 e C170. O bloco C100 é o registro utilizado para informações cadastrais das pessoas físicas ou jurídicas envolvidas nas transações comerciais com o estabelecimento no período; o C170, é o registro obrigatório para discriminar os itens da nota fiscal (mercadorias e/ou serviços constantes em notas conjugadas), inclusive em operações de entrada de mercadorias acompanhadas de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) de emissão de terceiros (BRASIL, 2022).

Nesse sentido, o arquivo em bloco de notas do EFD Fiscal foi importado para o sistema de leitura e convertido para Excel. A partir da extração do arquivo no formato de Excel, foram consideradas as colunas com as seguintes informações:

- a) data de emissão do documento fiscal;
- b) código fiscal da compra e da venda;
- c) alíquota de ICMS;
- d) valor contábil;
- e) base de ICMS;
- f) valor do ICMS; e
- g) Código da Situação Tributária (CST).

Após análise dessas informações, desenvolveu-se alguns relatórios para análise dos dados, que serão apresentados no capítulo a seguir.

6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção foi realizada a análise das informações contidas no EFD Fiscal e no questionário aplicado à gestão da agroindústria. Para isso, organizou-se os dados de faturamento, de forma a expor os resultados que serão demonstrados. Assim, será finalizado o último objetivo específico proposto, discutindo se o uso do benefício fiscal tem o potencial de ampliar os investimentos no setor lácteo.

Na Tabela 1 é possível observar a proporção das receitas do laticínio por produtos. A agroindústria comercializa vários outros produtos lácteos, como queijo, iogurtes etc., mas o objeto deste estudo é o leite.

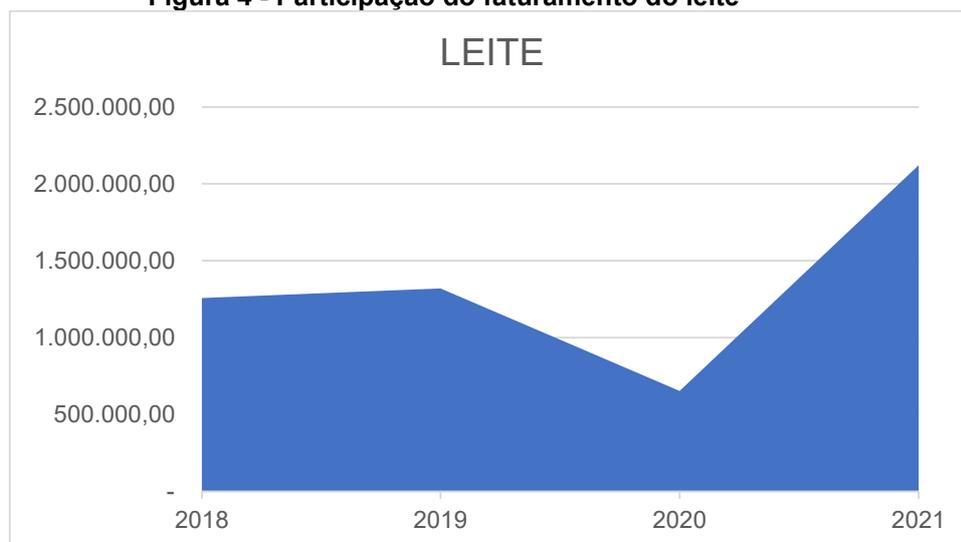
Tabela 1 - Faturamento por produto – anos de 2018 a 2021 (R\$)

ANO / PRODUTO	BEBIDA LÁCTEA	IOGURTE	LEITE	NATA	QUEIJO	REQUEIJÃO	SOBREMESA LÁCTEA	TOTAL
2018	13.008.142,85	332.768,34	1.256.993,15	1.822.341,29	21.927.734,63	729.356,97	2.288.299,19	40.360.041,90
2019	14.480.371,75	338.162,38	1.319.326,30	2.150.236,74	26.455.910,40	547.627,23	2.748.555,01	46.984.728,77
2020	16.642.820,64	405.893,53	653.622,40	2.542.161,45	36.636.903,42	547.088,54	3.177.060,72	59.960.098,58
2021	12.514.351,91	404.530,62	1.413.997,81	2.031.749,46	28.050.653,73	416.312,01	2.331.059,02	47.162.654,56
TOTAL	6.645.687,15	1.481.354,87	4.643.939,66	8.546.488,94	113.071.202,18	2.240.384,75	10.544.973,94	194.467.523,81

Fonte: Elaboração do autor a partir de dados primários.

Como é oportuno observar, a operação com o leite UHT veio crescendo de 2018 a 2019, em 2020 teve uma queda de cerca de 49,54% (quarenta e nove e cinquenta e quatro). Devido a pandemia, em entrevista, a gestora do laticínio comentou que, assim como os demais setores, eles também foram afetados. Sendo assim, justifica-se a queda na venda do leite. É curioso, que, ao observarmos os outros itens produzidos pelo laticínio, percebe-se que mantiveram uma média, alguns demonstraram um aumento em suas saídas.

Em 2021, com acesso aos mercados e com as restrições da pandemia mais brandas, notou-se que a venda do leite voltou a subir. De acordo com o relatório de saídas disponibilizado pela indústria, em 2020 houve um faturamento de leite no valor de R\$ 653.222,40 e em 2021 chegou a R\$ 2 milhões, o que pode ser observado com mais clareza na Figura 4:

Figura 4 - Participação do faturamento do leite

Fonte: Elaboração do autor.

Em 2019, houve um aumento pouco significativo no faturamento da empresa em relação à comercialização do leite. Em 2020, despencou fortemente, conforme vemos no gráfico acima; em 2021, houve uma retomada positiva e muito significativa. O que pode mostrar que mais pessoas voltaram a consumir o leite ainda que o resultado não possa ser considerado como definitiva tendência

Se houve aumento da receita, com certeza houve aumento das contribuições com impostos e taxas ao Fisco, ou seja, há o princípio da capacidade contributiva. Segundo OLIVEIRA; TEIXEIRA, 2009, o princípio da capacidade de pagamento define que os contribuintes com a mesma capacidade de pagamento devem pagar a mesma alíquota de imposto; assim, quanto maior a capacidade de pagamento, maior a contribuição do indivíduo. Desse último argumento decorre o princípio da progressividade, que significa uma relação imposto/receita crescente.

6.1 APURAÇÃO DO ICMS

Para iniciar a apuração do ICMS focado no crédito presumido, vale lembrar que o ICMS é um imposto não cumulativo. Isso significa que o contribuinte fará jus ao valor do ICMS pago pelo contribuinte anterior. Para isso, ele precisa apurar o ICMS no regime normal de acordo com o RICMS de cada estado. A não cumulatividade do ICMS funciona da seguinte forma:

Na Tabela 1, observamos que na venda da indústria há débito do imposto, considerando-se que a empresa que está efetuando a compra para revenda é contribuinte também. Nesse sentido, ela poderá fazer o aproveitamento do crédito do ICMS pago pela indústria, acontecendo assim a não cumulatividade.

Na Tabela 2, quando o comprador efetua o registro no livro fiscal da compra, significa que ele irá escriturar o valor do crédito do ICMS conforme destacado no documento fiscal de entrada. Quando a operação for de saída, será similar ao que foi demonstrado na tabela 2. No que tange à compra e à venda, o débito de ICMS será registrado da mesma forma. O revendedor irá efetuar a venda do produto, realizar a emissão da nota fiscal, sempre dentro de toda normativa legal, e efetuar o destaque do ICMS conforme compete àquele produto.

No final do período daquela apuração, a empresa irá averiguar as entradas e as saídas, chegando ao valor do crédito pelas entradas, e ao dos débitos, pelas saídas, compensando-se o crédito com o débito e chegando-se ao valor real do recolhimento do ICMS para o Fisco.

Quando essa revenda efetuar a operação para o consumidor final, ela também irá realizar a sua tributação. Certamente irá realizar a composição do preço do produto, gerando um novo valor. Sendo assim, o momento da apuração do ICMS fará o destaque do valor total do produto, e a apuração fará o crédito menos o débito, constituindo o saldo do ICMS a recolher para o Fisco.

Feito isso, vamos à simulação do cálculo do ICMS sem considerar o crédito presumido na venda do leite.

6.1.1 Relação das entradas COM o crédito presumido

Na Tabela 2, constam: na primeira coluna, o período; na segunda coluna, a identificação do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), cuja função é indicar a operação tanto de entrada quanto de saída, bem como se é uma transferência, uma venda, uma entrada para concerto, uma entrada de insumos etc.; na sexta coluna, o valor do ICMS; na quarta coluna, o cálculo do valor constante na base de cálculo do ICMS; na terceira coluna, a alíquota do crédito presumido estabelecida pelo estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 2 - Relação da entrada de Leite de produtor rural – jan. 2018 a dez. 2021

Data Emissão	Cod. Fiscal	Alíq. ICMS	Vlr Contábil (R\$)	Base ICMS (R\$)	Valor ICMS (R\$)	CST
jan/18	1101	4	29.160,00	29.160,00	1.166,40	90
fev/18	1101	4	5.952,60	5.952,60	238,10	90
mar/18	1101	4	25.223,08	25.223,08	1.008,92	90
abr/18	1101	4	28.800,00	28.800,00	1.152,00	90
mai/18	1101	4	10.066,05	10.066,05	402,64	90
jun/18	1101	4	3.095,40	3.095,40	123,82	90
jul/18	1101	4	3.026,02	3.026,02	121,04	90
ago/18	1101	4	72.900,00	72.900,00	2.916,00	90
set/18	1101	4	14.881,49	14.881,49	595,26	90
out/18	1101	4	63.057,69	63.057,69	2.522,31	90
jan/19	1101	4	72.000,00	72.000,00	2.880,00	90
mai/19	1101	4	25.165,12	25.165,12	1.006,60	90
jun/19	1101	4	7.738,50	7.738,50	309,54	90
jul/19	1101	4	7.565,04	7.565,04	302,60	90
ago/19	1101	4	5.621,47	5.621,47	224,86	90
set/19	1101	4	11.932,49	11.932,49	477,30	90
out/19	1101	4	14.998,10	14.998,10	599,92	90
nov/19	1101	4	12.255,41	12.255,41	490,22	90
dez/19	1101	4	1.043,02	1.043,02	41,72	90
jan/20	1101	4	419,16	419,16	16,77	90
fev/20	1101	4	464,45	464,45	18,58	90
mar/20	1101	4	3.650,49	3.650,49	146,02	90
abr/20	1101	4	368,06	368,06	14,72	90
jun/21	1101	4	173.932,88	173.932,88	6.957,32	90
jul/21	1101	4	239.618,15	239.618,15	9.584,73	90
ago/21	1101	4	241.934,85	241.934,85	9.677,39	90
set/21	1101	4	192.912,81	192.912,81	7.716,51	90
out/21	1101	4	268.322,43	268.322,43	10.732,90	90
nov/21	1101	4	373.209,66	373.209,66	14.928,39	90
dez/21	1101	4	519.097,32	519.097,32	20.763,89	90
Total			2.428.411,73	2.428.411,73	97.136,47	

Fonte: Elaboração do autor.

Na Tabela 2, percebe-se que o valor da coluna do ICMS é de R\$ 97.136,47. Esse valor é referente ao crédito presumido do ICMS previsto no RICMS RS, que permite o crédito presumido do ICMS de 4% do valor total da entrada. Esse benefício é compensado no momento da apuração do imposto, quando efetua a totalização das receitas que foram tributadas.

Percebe-se que, na Tabela 2, não foi considerado o crédito presumido. Na simulação não foi destacado o crédito do ICMS na compra do leite, pois ele não é tributado pelo ICMS quando vendido por produtor rural; por isso, na sétima coluna, o Código da Situação Fiscal (CST) está em 090. A CST foi instituída através do Ajuste SINIEF nº 03/1994 (BRASIL, 1994) conjuntamente com a instituição da padronização

dos novos modelos de Notas Fiscais, alterado pelos Ajustes SINIEF n.º 02/1995, 06/2000 e 20/2012.

Com base no Quadro 8, o CST é composto de três dígitos na forma ABB, onde o primeiro dígito indica a origem da mercadoria e o segundo e o terceiro dígitos, a tributação pelo ICMS.

Quadro 8 - Composição do CST

Origem da Mercadoria	Tributação do ICMS
0 - Nacional	00 - Tributada integralmente
1 - Estrangeira - Importação direta	10 - Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno	20 - Com redução de base de cálculo
A partir de 1º de janeiro de 2013:	30 - Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
0 - Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5;	40 - Isenta
1 - Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6;	41 - Não tributada
2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7	50 - Com suspensão
3 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento);	51 - Com diferimento
4 - Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os Processos Produtivos Básicos, de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis n.º 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/ 07;	60 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária
5 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40% (quarenta por cento);	70 - Com redução da base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária
6 - Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX;	90 - Outras
7 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX.	

Fonte: Elaboração do autor.

A utilização da CST é realizada com a intenção de ter, de forma clara, qual o tipo de tributação de determinado produto. Por meio do CST, pode ser identificado se o produto tem algum tipo de redução de base de cálculo de imposto, se é tributado, se tem isenção ou diferimento. É importante ressaltar que a CST não é separada por ponto, barra ou traço. A numeração é uma sequência de três números sem separação.

A seguir, na Tabela 3, fazem-se algumas combinações quanto ao tratamento do ICMS para os respectivos CST:

Tabela 3 - Combinação de CST versus Tratamento Fiscal do ICMS

NACIONAL	ESTRANGEIRA		TRATAMENTO FISCAL DO ICMS
	IMPORTAÇÃO DIRETA	ADQUIRIDA NO MERCADO INTERNO	
0	100	200	Tributada integralmente
10	110	210	Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
20	120	220	Com redução de base de cálculo
30	130	230	Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
40	140	240	Isenta
41	141	241	Não tributada
50	150	250	Com suspensão
51	151	251	Com diferimento
60	160	260	ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária
70	170	270	Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária
90	190	290	Outras

Fonte: Elaboração do autor.

6.1.2 Relação das saídas

Para seguir com a apuração do ICMS, após os esclarecimentos, demonstrou-se abaixo o resumo das saídas (vendas) de leite da agroindústria de 2018 a 2021:

Tabela 4 - Resumo das vendas – jan. 2018/dez. 2021

Ano / Produto	Faturamento (R\$)
2018	1.256.993,15
2019	1.319.326,30
2020	653.622,40
2021	2.120.996,72
TOTAL	5.350.938,57

Fonte: Elaboração do autor.

Com base nas informações das saídas do leite, no período de 2018 a 2021, realizou-se a composição da chamada apuração de ICMS. Essa apuração é utilizada com o principal objetivo de chegar-se ao valor real para recolhimento do ICMS ao

Estado. Ela é enviada através de declaração ao Fisco para que ele tenha ciência da memória de cálculo e consiga realizar as possíveis fiscalizações.

Tabela 5 - Apuração do ICMS a pagar – jan. 2018/dez. 2021

Item	Valor (R\$)
Valor Operacional - Saídas/Prestações	5.350.938,57
Base de Cálculo - Saídas/Prestações	5.350.938,57
Redução da Base Cálculo - Saídas/Prestações	-
(=) Total dos débitos ► Débito	963.168,94
(-) Ajustes a Débito - Via Documento	-
(-) Ajustes e Estornos a Débito - Via Apuração	-
(=) Saldo Devedor Apurado	963.168,94
(-) Outras Deduções - Documento/Apuração	-
Total de ICMS a Recolher	963.168,94

Fonte: Elaboração do autor.

Na Tabela 5, para realização da apuração do ICMS, foi considerado o faturamento total como o valor operacional da agroindústria do período analisado. Em seguida, foi aplicada a alíquota de 18%, considerando-se a regra estabelecida pelo RICMS/RS. Sendo assim, chegou-se ao valor de R\$ 963.168,94 de ICMS a recolher para o Estado.

Vale ressaltar que não foi considerado nenhum tipo de crédito nessa apuração, levando-se em consideração que estão sendo estudadas apenas as entradas e saídas do leite e, nas entradas do leite de produtor rural não há destaque de ICMS. Em razão disso, existe o crédito presumido que será considerado na demonstração a seguir.

Tabela 6 - Apuração do ICMS – com crédito presumido – jan. 2018/dez. 2021

Item	Valor (R\$)
Valor Operacional - Saídas/Prestações	5.350.938,57
Base de Cálculo - Saídas/Prestações	5.350.938,57
Redução da Base Cálculo - Saídas/Prestações	-
(=) Total dos débitos ► Débito	963.168,94
(-) Ajustes a Débito - Via Documento	-
(-) Ajustes e Estornos a Débito - Via Apuração	-
Redução da Base Cálculo - Entradas/Aquisições	97.136,47
(=) Total dos Créditos ► Crédito	97.136,47
(+) Ajustes a Crédito - Via Documento	97.136,47
Total de ICMS a recolher	866.032,47

Fonte: Elaboração do autor.

Na Tabela 6, na apuração final do ICMS, foi considerado o valor das entradas do leite de produtor rural como base para o crédito presumido. Logo, após calcular o valor do débito conforme as saídas, descontou-se o crédito presumido do imposto a

pagar. O crédito representou uma redução de quase 11% do valor do imposto a recolher; em reais, cerca de R\$ 97.000,00 mil reais de redução.

6.2 IMPACTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NO IRPJ E CSLL COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

Conforme já tratado no referido trabalho, o artigo 9º da LC 160/2017 determina que os benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos estados e municípios são considerados como subvenção para investimento, e as subvenções para investimento não fazem parte da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Para tanto, já se percebeu que o crédito presumido do ICMS é um benefício fiscal concedido pelo estado que reduz o valor a pagar do imposto estadual, consequentemente aumentando o valor do resultado da agroindústria.

De certa forma, acaba ampliando a contribuição com os tributos federais, o IRPJ e o CSLL ao utilizar o lucro como base de cálculo do imposto. Nesse sentido, a Lei Complementar 160/2017 determina que, se esses benefícios forem considerados como subvenção para investimento, poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, desde que cumpram as exigências legais.

Para melhor compreensão, abaixo apresenta-se a tabela de apuração do IRPJ e CSLL sem a exclusão do benefício fiscal do crédito presumido do ICMS, ou seja, sem atender às exigências da LC 160/2017.

Tabela 7 - Apuração do IRPJ – com o crédito presumido do ICMS – jan. 2018/dez. 2021 (R\$)

Lucro Líquido Antes do IRPJ Atividade Geral	4.484.906,03
(+) ADIÇÕES	-
(-) EXCLUSÕES	-
- Crédito Presumido ICMS	97.136,47
= LUCRO REAL Atividade Geral	4.387.769,56
Lucro Líquido Antes do IRPJ Atividade Rural	-
▣ Alíquota de 15%	658.165,43
▣ Adicional	65.816,54
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	723.981,98

Fonte: Elaboração do autor.

Na Tabela 7 de apuração do IRPJ, foi considerada a exclusão do crédito presumido (subvenção para investimento) da base de cálculo do IRPJ. Na linha do lucro líquido, foi considerado o lucro da empresa, retirando do faturamento apenas o valor do ICMS a pagar. Ressalta-se que a empresa pode ter tido mais despesas a

serem deduzidas, mas não foram apreciadas por não terem sido informadas pela empresa.

Na linha das exclusões, ponderou-se a exclusão do crédito presumido do ICMS apurado no item, em relação às entradas da empresa. Ou seja, que a empresa fez a utilização do crédito presumido do ICMS. Logo, a base de cálculo para o imposto reduziu cerca de 1% com a exclusão do benefício fiscal.

Durante as análises, apurou-se também o quanto a empresa pagaria de IRPJ se não realizasse a exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ:

Tabela 8 - Apuração do IRPJ – sem o crédito presumido do ICMS – jan. 2018/dez. 2021 (R\$)

Lucro Líquido Antes do IRPJ Atividade Geral	4.484.906,03
(+) ADIÇÕES	-
(-) EXCLUSÕES	-
= LUCRO REAL Atividade Geral	4.484.906,03
Lucro Líquido Antes do IRPJ Atividade Rural	-
▣ Alíquota de 15%	672.735,90
▣ Adicional	67.273,59
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	740.009,49

Fonte: Elaboração do autor.

Em comparação à apuração do quadro, as tabelas 7 e 8, da apuração do IRPJ, com a exclusão, a diferença foi de R\$ 16.027.52 de economia no imposto de renda.

No que tange a CSLL, a seguir visualizamos a apuração da contribuição, levando em conta a mesma premissa adotada para o IRPJ. Apurou-se que ela considera a exclusão do benefício fiscal do crédito presumido da sua base de cálculo.

Tabela 9 - Apuração do CSLL – com o crédito presumido de ICMS - jan. 2018/dez. 2021 (R\$)

Lucro Líquido Antes do CSLL Atividade Geral	4.484.906,03
(+) ADIÇÕES	-
(-) EXCLUSÕES	-
- Crédito Presumido ICMS	97.136,47
= LUCRO REAL Atividade Geral	4.387.769,56
CSLL A PAGAR	394.899,26

Fonte: Elaboração do autor.

Em contrapartida, evidenciou-se o quanto a agroindústria pagaria de CSLL se ela não realizasse a exclusão do benefício fiscal da base de cálculo da contribuição:

Tabela 10 - Apuração do CSLL – sem o crédito presumido de ICMS - jan. 2018/dez. 2021 (R\$)

Lucro Líquido Antes do CSLL Atividade Geral	4.484.906,03
(+) ADIÇÕES	-
(-) EXCLUSÕES	-
= LUCRO REAL Atividade Geral	4.484.906,03
▀ Alíquota de 9%	4.484.906,12
CSLL A PAGAR	403.641,55

Fonte: Elaboração do autor.

Com a utilização da exclusão, o valor a pagar seria de R\$ 394.899,26. Sem a exclusão, o valor pago passaria a ser de R\$ 403.641,55. Na CSLL a economia gerada seria de R\$ 8.742,29.

Diante das análises, percebeu-se que o crédito presumido do ICMS gera um impacto tanto no ICMS quanto no IRPJ e CSLL, ainda que sejam tributos de naturezas diferentes. Logo, é preciso explorar ainda mais os benefícios fiscais concedidos às agroindústrias, bem como seu impacto na geração de economia e na agregação de valor ao negócio. Abaixo, elaborou-se a tabela resumo onde se destaca a economia global gerada.

Tabela 11 - Resumo do valor total da economia tributária – jan. 2018/dez. 2021

Tributo	Valor (R\$)
ICMS	97.136,47
IRPJ	16.027,52
CSLL	8.742,29
Total	121.906,28

Fonte: Elaboração do autor (2022).

Conforme exposto na Tabela 11, a economia global gerada para a agroindústria foi de R\$ 121.906,28. Visto isso, cabe analisar, caso a caso, o impacto de todos os tributos na adoção de algum planejamento tributário.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi o de estimar o impacto da Lei Complementar n. 160/2017 sobre investimentos do setor lácteo no Rio Grande do Sul. Sendo assim, conforme demonstrado, as empresas do setor lácteo localizadas no estado do Rio Grande do Sul poderão usufruir do benefício fiscal do crédito presumido do ICMS nas operações de comercialização do leite.

Logo, para atingir o objetivo deste trabalho, utilizou-se o método de pesquisa bibliográfica em artigos, legislações em vigor e sites com o intuito de demonstrar a aplicabilidade do crédito presumido do ICMS, bem como as exigências para usufruir-se do benefício e as suas regras. Por fim, foi realizado um estudo de caso numa indústria do setor lácteo no Rio Grande do Sul, onde foram coletadas as informações de 30 meses de operação, com a finalidade de evidenciar a economia gerada e a importância da utilização do benefício fiscal.

A escolha do setor lácteo ocorreu em virtude de sua importância para o agronegócio e para a economia. Também pela carência de estudos relacionados à tributação voltada para o agronegócio no Brasil.

O primeiro objetivo foi o de analisar a estrutura tributária incidente sobre a indústria láctea no Rio Grande do Sul. Os resultados mostraram que, diante da complexidade da legislação tributária brasileira, os tributos diretos e indiretos incidentes na comercialização do leite. O agronegócio possui uma grande cadeia que deve ser estudada em relação aos custos para uma gestão mais planejada e precisa em relação aos tributos. Os estudos que abordaram o ICMS demonstraram que é necessário haver um sistema de controle contábil, evitando que o ciclo do imposto se transforme em um efeito cascata. É um tributo de difícil compreensão, tendo em vista que, por ser um imposto estadual, cada ente da Federação possui suas regras, diferimentos, isenções, benefícios, alíquotas e bases de cálculo próprias, causando inclusive uma “guerra fiscal”.

O segundo objetivo específico foi o de identificar a diferença na utilização do crédito presumido do ICMS, registrado como subvenção para investimento, e a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL da indústria de lácteos do RS, bem como seria se não houvesse o aproveitamento da utilização do benefício. Os resultados mostraram uma economia geral no valor de R\$ 121.906,28 de ICMS, IRPJ e CSLL.

Já o terceiro objetivo específico foi o de analisar se o uso do benefício fiscal tem o potencial de ampliar os investimentos no setor lácteo. Diante da entrevista, foi demonstrado que a empresa aplica os recursos tanto na melhoria dos processos internos quanto na expansão da produção, gerando assim maior renda para os atuais empregados e novas oportunidades de emprego para a sociedade. Restou claro que existem vários benefícios que poderão ser explorados no setor do agronegócio. Evidenciou-se ainda que os benefícios fiscais podem ajudar no desempenho econômico do setor estudado, sendo capaz de garantir preços mais atrativos para o produto, garantir maior concorrência e preços mais justos e acessíveis ao consumidor final, maior beneficiário da cadeia.

De outro modo, a tributação diferenciada para o agronegócio “[...] não é conceder um privilégio, mas, verdadeiramente, cumprir o que determinam a Constituição Federal e o sistema jurídico em prol da sociedade, do Estado nacional e, em última análise, do ser humano.” (CALCINI, 2020, p. 32). Ainda se tem carência de artigos científicos sobre a tributação no agronegócio, o que indica a necessidade de uma maior dedicação dos pesquisadores para com esse importante tema. Sugere-se, assim, a realização de estudos sobre todos os tributos incidentes em toda a cadeia produtiva do agronegócio, tendo em vista que o assunto está longe de ser esgotado em face ao pequeno número de trabalhos encontrados ao longo desta pesquisa.

Por fim, conclui-se que o benefício fiscal do crédito presumido no estado do Rio Grande do Sul, embasado na legislação e nos dispositivos aqui expostos, bem como a demonstração dos cálculos, em que há a possibilidade utilização do crédito presumido do ICMS com a redução do valor a pagar do IRPJ e CSLL, tem grande parcela de importância para as indústrias de laticínios no estado, porque reduzem seus custos e ampliam seu faturamento. Com isso, abre-se a possibilidade para o cumprimento integral do princípio da Lei Complementar que é o de viabilizar investimentos que venham a aumentar a produtividade das organizações, dando-lhes a oportunidade de ampliar seu faturamento, aumentar o nível de ocupação de trabalhadores e de, pelo lado do mercado, praticar preços mais baixos aos consumidores.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodium, 2017.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de agronegócio**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BARROS, E. L.; SOUZA, C. A.; DAFIOR, V. A. Aplicação do CPC 07 (R1): subvenção e assistência governamental em empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais. *In*: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA GESTÃO E TECNOLOGIA, 12., 2015, Resende. [**Anais ...**]. Resende: AEDT, 2015. [p. 1-16]. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512241.pdf>. Acesso em: 20 set. 2022.
- BEZERRA, P. I. Utilização dos incentivos fiscais como mecanismo para promover a sustentabilidade ecológica. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, v. 59, p. 307-336, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/issue/view/171>. Acesso em: 20 set. 2022.
- BORTOLETO, E.; WILKINSON, J. Competitividade, inovação e demandas tecnológicas no sistema agroindustrial do Mercosul ampliado - lácteos. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 38., 2000, Rio de Janeiro. **Anais** [...]. Rio de Janeiro: SOBER, 2000. [p. 1-20].
- BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. **Diário Oficial da União: Seção 1**, Rio de Janeiro, p. 14641, 1º out. 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm. Acesso em: 9 set. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União: Seção 1**, Brasília, DF, p. 1, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 29 nov. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. Lei complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de

2014. **Diário Oficial da União: Seção 1**, Brasília, DF, 8 ago. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 29 nov. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 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). **Diário Oficial da União: Seção 1**, Brasília, DF, p. 18261, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 nov. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; [...] e dá outras providências. **Diário Oficial da União: Seção 1**, Brasília, DF, p. 1, 14 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 29 nov. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União: Seção 1**, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 nov. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Código tributário nacional**: e legislação correlata. 2. ed. Brasília, DF: Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2021.

CALCINI, F. P. Tributação diferenciada para o agronegócio. **Agroanalysis**, São Paulo, v. 40 n. 4, p. 32, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/agroanalysis/article/view/86324/81270>. Acesso em: 16 ago. 2022.

CALDAS, E. A. P.; CALDAS, P. D. Planejamento tributário: o limite da legalidade da conduta do contribuinte. **Direito e Liberdade**, Natal, v. 4, n. 3, p. 73-90, 2010.

CALIXTO, L.; BARBOSA, R. R.; LIMA, M. B. Disseminação de informações ambientais voluntárias: relatórios contábeis versus internet. **Revista Contabilidade**

& Finanças, São Paulo, v. 18, p. 84–95, jun. 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000300008>. Acesso em: 29 nov. 2021.

CAMPOS, P. P. L. E. *et al.* Quality indicators of tank milk in different production systems of tropical regions. **Semina: Ciências Agrárias**, Londrina, v. 37, n. 4, p. 2819-2830, set. 2016. Supl. 1.

CARRAZZA, A. R. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, A. R. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CASSONE, V. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CASTRO, F. A. V. *et al.* **Gestão e planejamento de tributos**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

CENTRO DE CONHECIMENTO EM AGRONEGÓCIOS. **Discutindo os impactos da tributação nos sistemas agroindustriais**. São Paulo, 2010. Disponível em: <http://data.novo.gessulli.com.br/file/2010/03/16/E142925-F00001-J966.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2021.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COLLICCHIO, F. **A segurança jurídica na remissão disposta na Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 como solução da guerra fiscal entre os estados no âmbito do ICMS**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/25713>. Acesso em: 29 nov 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Interpretação Técnica ICPC 01 (R1): contratos de concessão**. Brasília, DF: CPC, 2012. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/66_ICPC_01_R1_rev%2012.pdf. Acesso em: 29 nov. 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 07 (R1): subvenção e assistência governamentais**. Brasília, DF: CPC, 2010. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf. Acesso em: 20 set. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI. **Pesquisa: PIB do Agronegócio avança no trimestre e acumula alta de 9,81% no primeiro semestre de 2021**. Brasília, DF: CNI, 2008. Disponível em: <https://cnabrasil.org.br/publicacoes/pib-do-agronegocio-avanca-no-trimestre-e-acumula-alta-de-9-81-no-primeiro-semester-de-2021>. Acesso em: 4 nov. 2022.

COSTA NETO, J. **Contabilidade tributária I**. Salvador: UFBA. Faculdade de Ciências Contábeis. Superintendência de Educação a Distância, 2019. Disponível

em:

https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/553404/2/eBook_FCCC38_Contabilidade%20Tributaria%20I.pdf. Acesso em: 29 nov. 2021.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade rural**: uma abordagem decisorial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957.

DELOITTE. **IAS 20**: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. [S. l.]: Deloitte, 2019. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias20>. Acesso em: 20 set. 2022.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS - DIEESE. **Alimentos ainda pressionam o custo de vida em São Paulo**. São Paulo: DIEESE, 5 dez. 2014. Nota à imprensa. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/analiseicv/2014/201411analiseicv.pdf> . Acesso em: 10 ago. 2022.

EMPRESA DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E EXTENSÃO RURAL DO RIO GRANDE DO SUL - EMATER-RS. **Relatório socioeconômico da cadeia produtiva do leite no Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: EMATER-RS, 2019.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FEIX, R. D.; LEUSIN JÚNIOR, S.; BORGES, B. K. **Painel do agronegócio do Rio Grande do Sul**: 2021. Porto Alegre: SPGG, 2021. Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/upload/arquivos/painel-do-agronegooc-do-rio-grande-do-sul-2021.pdf>. Acesso em: 21 set. 2022.

FISCHER, O. C.; BERBERI, M. A. L.; SCHIER, A. C. R. O direito fundamental à imunidade tributária, o art. 195, §7º da CF/88 e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Direitos Culturais**, Santo Ângelo, v. 13, n. 31, p. 379-405, set./dez. 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.20912/rdc.v13i31.2882>. Acesso em: 15 mar. 2022.

FOLLONI, A.; BORGHI, V. Tributação do agronegócio (ITR, ICMS E FUNRURAL) e desenvolvimento sustentável. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, v. 14, n. 2, [art.] e32635, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5902/1981369432635>. Acesso em: 15 mar. 2022.

FORMIGONI, H. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13012009-155610/publico/Henrique_Formigoni_Tese.pdf. Acesso em: 15 mar. 2022.

GELBCKE, E. R. *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GERHARDT, T. E. *et al.* Estrutura do projeto de pesquisa. *In*: GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.

GIMENES, R.; GIMENES, F. Agronegócio cooperativo: a transição e os desafios da competitividade. **Cadernos de Economia**, Chapecó, ano 11, n. 20, jan./jun. 2007. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/view/261>. Acesso em: 15 mar. 2022.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20–29, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75901995000300004>. Acesso em: 15 mar. 2022.

GURGEL, Â. C.; SERIGATI, F. C. O agronegócio pode contribuir para o desenvolvimento industrial brasileiro. *In*: BARBOSA, N. *et al.* (org.). **Indústria e desenvolvimento produtivo no Brasil**. São Paulo: FGV, 2015. p. 587.

HACK, E. **A finalidade do tributo**: validade, consequências e controle. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2009. Disponível em: http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1620. Acesso em: 15 mar. 2022.

HARADA, K. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Rideel, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Pesquisa trimestral do leite**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020a. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/agricultura-e-pecuaria/9209-pesquisa-trimestral-do-leite.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 15 jun. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Pesquisa da Pecuária Municipal: PPM 2020. **Produção da Pecuária Municipal**, Rio de Janeiro, v. 48, p.1-12, 2020b. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/84/ppm_2020_v48_br_informativo.pdf. Acesso em: 21 set. 2022.

IUDICIBUS, S. **Análise de balanços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

JANK, M. S.; FARINA, E. M. Q.; GALAN, V. B. **O agribusiness do leite no Brasil**. São Paulo: Milkbizz, 1999.

JESUS, I. B.; JACOB, C. M. T. A evolução dos efeitos do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **RDIET**, Brasília, v. 16, n. 1, p.158-191, jan./jun. 2021. Disponível em:

<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/search/authors/view?firstName=Camila&middleName=&lastName=Mosna%20Tomazella%20Jacob&affiliation=Pontif%C3%ADcia%20Universidade%20Cat%C3%B3lica%20de%20S%C3%A3o%20Paulo%20-%20PUC-SP&country=BR>. Acesso em: 21 set. 2022.

LAGIOIA, U. C. **Pronunciamentos contábeis na prática**: CPC 06, CPC 07 e CPC 08. São Paulo: Atlas, 2013.

LATORRACA, N. **Direito tributário**: imposto de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G. **Custos**: um enfoque administrativo. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 1987.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>. Acesso em: 15 mar. 2022.

LIMA, E. S. *et al.* Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil. **Journal of Information Systems and Technology Management**, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 101–130, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.4301/S1807-17752016000100006>. Acesso em: 20 set. 2022.

LOUBET, L. F. **Tributação federal no agronegócio**. São Paulo: Noeses, 2017.

LUZ, A.; FOCHEZATTO, A. O transbordamento do PIB do Agronegócio do Brasil: uma análise da importância setorial via Matrizes de Insumo-Produto. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Brasília, DF, v. 61, n. 1, [art.] e253226, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1806-9479.2021.253226>. Acesso em: 20 set. 2022.

MAGGI, Luiz. **Planejamento contábil e tributário**. Belo Horizonte: Fumarc, 2009.

MANGIA, L. C. A incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS: entre a natureza da subvenção estatal e a preservação do pacto federativo. **Caderno Virtual**, Brasília, DF, v. 1, n. 46, p. 1-27, 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/4169>. Acesso em: 15 mar. 2022.

MANKIW, N. G. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MANZINI, E. J. **A entrevista na pesquisa social**. São Paulo: Didática, 1991. v. 26/27.

MARINS, D. V.; OLIVEIRA, G. G. V. Competição tributária ou guerra fiscal? Do plano

internacional à lei complementar nº 160/2017. **Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 158-185, 2018. Disponível em: <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/265/216>. Acesso em: 15 mar. 2022.

MARTINS, V. L. **Manual prático do ICMS**: principais operações e prestações. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2002.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATZ, A.; CURRY, O. J.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1974.

MEDEIROS FILHO, A. **Consequências da concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS em desrespeito ao artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal**: análise sobre a situação jurídica dos contribuintes beneficiados. 2016. 196 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

MELO, J. E. S. **A não cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS**. São Paulo: Dialética, 2004.

MODESTO, C. C. S. C. Álcool: ICMS de mentira, crédito de verdade. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 23, n. 5313, 17 jan. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/63291>. Acesso em: 26 ago. 2022.

MORAES, B. M. M.; BENDER FILHO, R. Mercado brasileiro de lácteos: análise do impacto de políticas de estímulo à produção. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Piracicaba, v. 55, n. 4, p. 783-800, out./dez. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1234-56781806-94790550410>. Acesso em: 15 mar. 2022.

MORAES, B. R. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982.

NELSON, R. A. R. R. Da questão dos incentivos fiscais na República Federativa do Brasil. **Revista de la Facultad de Derecho**, Montevideo, n. 45, p. 1–37, 26 jul. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.22187/rfd2018n45a5>. Acesso em: 15 mar. 2022.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NORTH, D. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NOVAIS, R. **Direito tributário**. 2. ed. Recife: Armador, 2016.

OLIVEIRA NETO, A. A. (org.). **Pecuária leiteira**: análise dos custos de produção e da rentabilidade econômica nos anos de 2014 a 2017. Brasília, DF: Conab, 2018. (Compêndio de estudos Conab, v. 16).

OLIVEIRA, M. A. S.; TEIXEIRA, E. C. Aumento da oferta e redução de impostos nos serviços de infraestrutura na economia brasileira: uma abordagem de equilíbrio geral. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 63, n. 3, p. 183–207, jul. 2009.

OLIVEIRA, V. K. M. **Direito tributário**: sistema tributário nacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PAIVA, C. A. N.; ROCHA, A. L.; THOMAS, G. A competitividade estrutural da agroindústria do leite no Rio Grande do Sul. *In*: BASSO, D.; TRENNEPOHL, D. (org.). **Planejamento estratégico de arranjos produtivos locais**: plano de desenvolvimento do APL agropecuário familiar da Região Celeiro 2014-2020. Ijuí: UNIJUI, 2014. v. 1, p. 41-74.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, L. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEDREIRA, J. L. B. **Imposto sobre a renda**: pessoa jurídica. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979.

PEDROZO, José Zeferino. Agricultura e carga tributária. **O Presente Rural**, Marechal Cândido Rondon, 13 out, 2017. Disponível em: <https://opresenterural.com.br/agricultura-e-carga-tributaria/>. Acesso em: 31 ago. 2022.

PIETRAFESA, P. A.; OLIVEIRA, E. J. Impacto tributário do ICMS nas operações com leite UHT nos principais estados produtores do país. **Revista de Desenvolvimento Econômico**, Salvador, ano 22, v. 2, n. 46, p. 347-370, ago. 2020. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/rde/article/view/6854>. Acesso em: 31 ago. 2022.

PINTO, A. A. G. *et al.* **Gestão de custos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

QUEIROZ, T. R.; BATALHA, M. O. Gestão de custos na agricultura familiar. *In*: SOUZA FILHO, H. M.; BATALHA, M. O. (org.). **Gestão integrada da agricultura familiar**. São Carlos: EdUFScar, 2005. Cap. 9, p. 251-291.

RAUTA, J.; PAETZOLD, L. J.; WINCK, C. A. Rastreabilidade na cadeia produtiva do leite como vantagem competitiva. **Revista em Agronegócio e Meio Ambiente**, Maringá, v. 10, n. 2, p. 459, 16 jun. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.17765/2176-9168.2017v10n2p459-474>. Acesso em: 15 mar. 2022.

REZENDE, R. O. Benefícios e competição fiscal entre estados brasileiros: judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal Federal. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, DF, v. 1, n. 1, 1-80, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2020.79>. Acesso em: 5 mar. 2022.

RIBEIRO, E. C. B. *et al.* Sistema agroindustrial do leite no Maranhão: uma análise prototípica. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Brasília, DF, v. 60, n. 4, p. 1–21, set. 2021. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/1806-9479.2021.240762>. Acesso em: 9 nov. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Governo do Estado. Decreto 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). **Diário Oficial [do] Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, 27 ago.1997.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Departamento de Planejamento Governamental. **Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul**. 5. ed. Porto Alegre: Departamento de Planejamento Governamental, 2020. Disponível em: <https://atlassocioeconomico.rs.gov.br/inicial>. Acesso em: 21 set. 2022.

ROBERTO, J. *et al.* ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986–1018, set. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>. Acesso em: 9 nov. 2021.

ROCHA, D. T.; CARVALHO, G. R.; RESENDE, J. C. Cadeia produtiva do leite no Brasil: produção primária. **Circular Técnica**, Juiz de Fora, n. 123, p. 1-15, 2020. Disponível em: <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/215880/1/CT-123.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2022.

SÁ, L. A. S. F. **Método de mensuração de estoque aplicado no mercado de commodities**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Mato Grosso, Cuiabá, 2019. Disponível em: https://bdm.ufmt.br/bitstream/1/1341/1/TCC_2019_Lucas%20Aguiar%20da%20Silva%20Fernandes%20de%20S%c3%a1.pdf. Acesso em: 15 mar. 2022.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAYD, P. D. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde**. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2011.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, G. E. M. *et al.* Reforma tributária: seria afinal uma solução econômica diante da pandemia que o país enfrenta? **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 6, n. 10, p. 79755–79772, 2020. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/18499/14901>. Acesso em: 9 nov. 2021.

SILVA, R. A. G. **Administração rural**: teoria e prática. Curitiba: Juruá, 2009.

SOUZA, R. G. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TMF GROUP. **Compliance no Brasil**: o que torna este um ambiente complexo? [S. /].: TMF Group, 2020. Disponível em: <https://www.tmf-group.com/pt-br/news-insights/articles/2020/october/compliance-in-brazil/>. Acesso em: 9 nov. 2021.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – CEPEA/USP; CONFEDERAÇÃO DE AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL – CNA. **Pib do agronegócio brasileiro**. Piracicaba, 2020. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 9 nov. 2021.

WILLIAMSON, O. E. Por que direito, economia e organizações? *In*: ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. (ed.). **Direito & Economia**: análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

ZYLBERSZTAJN, D. Conceitos gerais, evolução e apresentação do sistema agroindustrial. *In*: ZYLBERSZTAJN, D.; NEVES, M. F. **Economia e gestão dos negócios agroalimentares**: indústria de alimentos, indústria de insumos, produção agropecuária, distribuição. São Paulo: Pioneira, 2000.

**APENDICE A – ROTEIRO DA ENTREVISTA APLICADA AO ATOR LIGADO AO
LATICÍNIO ONDE FOI EXECUTADO O ESTUDO DE CASO**

1. Qual o seu cargo?
2. Qual o regime tributário do laticínio?
3. Qual o percentual da receita de venda com leite UHT?
4. A empresa entrega as escriturações fiscais digitais completas – SPED?
5. A apuração do ICMS é realizada considerando o crédito presumido de ICMS?
6. Como é contabilizado os valores a título de crédito presumido do ICMS?
7. Quais são as exclusões efetuadas na base de cálculo do IRPJ pela empresa?
8. Se a empresa efetua contabilização na conta de subvenção para investimento?
9. Qual a aplicabilidade dos valores economizados?
10. Antes da utilização do benefício fiscal, era possível fazer investimentos? Se sim, qual a periodicidade? Se não, por quê?