

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DÉBORA NEIS

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM
UMA EMPRESA DO SETOR AVÍCOLA**

São Leopoldo

2021

DÉBORA NEIS

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM
UMA EMPRESA DO SETOR AVÍCOLA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

São Leopoldo

2021

RESUMO

A legislação tributária brasileira é composta por uma infinidade de normas, que são extensas e complexas, repelindo a participação popular e criando dificuldades para que o contribuinte esteja em conformidade com o ente tributante. Diante desse cenário, uma reforma tributária que traga mais simplicidade e possibilite a justiça social torna-se imprescindível tanto para fomentar o crescimento econômico quanto para reduzir a evasão fiscal. Dessa forma, o objetivo deste estudo consiste em realizar uma análise comparativa entre as propostas de reforma tributária, avaliando o impacto da aprovação da PEC 45, da PEC 110 ou do PL 3.887 numa empresa do setor avícola sediada no RS e com filiais nos estados de SC, SP e ES. Com o intuito de responder a essa questão, os objetivos específicos consistem em identificar a tributação incidente sobre o setor antes da reforma tributária, conhecer as principais mudanças propostas por cada um dos projetos de reforma tributária e avaliar comparativamente a tributação atual com as alterações propostas pelos projetos em análise. Em relação aos procedimentos metodológicos, o estudo consiste em uma pesquisa aplicada, quantitativa, descritiva e documental, tendo em vista que a principal fonte de dados consistiu nas apurações de tributos da empresa analisada. Dentre os principais resultados alcançados estão o fato de que a PEC 45 apresenta o modelo mais simplificado e que provavelmente traria maior fluidez ao sistema tributário brasileiro, entretanto, é também a reforma tributária que implicaria na maior oneração de tributos para a empresa avícola.

Palavras-chave: contabilidade tributária; PEC 45; PEC 110; PL 3.887.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – RS.....	53
Quadro 2 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – RS.....	61
Quadro 3 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – SC.....	68
Quadro 4 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – SC.....	76
Quadro 5 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – SP.....	85
Quadro 6 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – SP.....	95
Quadro 7 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – ES.....	101
Quadro 8 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – ES.....	107
Quadro 9 – Tributação de PIS/PASEP e COFINS nas operações dos principais produtos.....	110
Quadro 10 – Tributação de IPI nas operações dos principais produtos.....	113
Quadro 11 – Principais alterações trazidas pela PEC 45.....	114
Quadro 12 – Principais alterações trazidas pela PEC 110.....	120
Quadro 13 – Principais artigos do PL 3887.....	125

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – RS	47
Tabela 2 – Detalhamento das entradas com CFOP 1101 – RS	48
Tabela 3 – Detalhamento das entradas com CFOP 1352 – RS	49
Tabela 4 – Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – RS	50
Tabela 5 – Detalhamento das entradas com CFOP 2102 – RS	50
Tabela 6 – Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – RS	51
Tabela 7 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – RS	51
Tabela 8 – Detalhamento das entradas com CFOP 2352 – RS	52
Tabela 9 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – RS	52
Tabela 10 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – RS	54
Tabela 11 – Detalhamento das saídas com CFOP 5102 – RS.....	56
Tabela 12 – Detalhamento das saídas com CFOP 5118 – RS.....	57
Tabela 13 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – RS.....	58
Tabela 14 – Detalhamento das saídas com CFOP 6118 – RS.....	58
Tabela 15 – Detalhamento das saídas com CFOP 6119 – RS.....	59
Tabela 16 – Detalhamento das saídas com CFOP 6151 – RS.....	59
Tabela 17 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – RS.....	60
Tabela 18 – Saldos de ICMS mês a mês – RS	62
Tabela 19 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – SC	63
Tabela 20 – Detalhamento das entradas com CFOP 1101 – SC	64
Tabela 21 – Detalhamento das entradas com CFOP 1352 – SC	65
Tabela 22 - Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – SC	66
Tabela 23 - Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – SC	66
Tabela 24 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – SC	67
Tabela 25 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – SC	67
Tabela 26 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – SC	69
Tabela 27 – Detalhamento das saídas com CFOP 5102 – SC.....	70
Tabela 28 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – SC.....	71
Tabela 29 – Detalhamento das saídas com CFOP 6102 – SC.....	71
Tabela 30 – Detalhamento das saídas com CFOP 6116 – SC.....	72
Tabela 31 – Detalhamento das saídas com CFOP 6117 – SC.....	72
Tabela 32 – Detalhamento das saídas com CFOP 6118 – SC.....	73

Tabela 33 – Detalhamento das saídas com CFOP 6119 – SC.....	73
Tabela 34 – Detalhamento das saídas com CFOP 6151 – SC.....	74
Tabela 35 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – SC.....	74
Tabela 36 – Detalhamento das saídas com CFOP 6910 – SC.....	75
Tabela 37 – Saldos de ICMS mês a mês – SC	77
Tabela 38 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – SP	78
Tabela 39 – Detalhamento das entradas com CFOP 1101– SP.....	79
Tabela 40 – Detalhamento das entradas com CFOP 1124 – SP.....	80
Tabela 41 – Detalhamento das entradas com CFOP 1352 – SP.....	81
Tabela 42 – Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – SP.....	81
Tabela 43 – Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – SP.....	82
Tabela 44 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – SP.....	83
Tabela 45 – Detalhamento das entradas com CFOP 2352 – SP.....	83
Tabela 46 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – SP.....	84
Tabela 47 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – SP.....	87
Tabela 48 – Detalhamento das saídas com CFOP 5102 – SP	89
Tabela 49 – Detalhamento das saídas com CFOP 5117 – SP.....	89
Tabela 50 – Detalhamento das saídas com CFOP 5118 – SP	90
Tabela 51 – Detalhamento das saídas com CFOP 5119 – SP.....	90
Tabela 52 – Detalhamento das saídas com CFOP 5910 – SP	91
Tabela 53 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – SP.....	91
Tabela 54 – Detalhamento das saídas com CFOP 6102 – SP	92
Tabela 55 – Detalhamento das saídas com CFOP 6117 – SP	92
Tabela 56 – Detalhamento das saídas com CFOP 6118 – SP	93
Tabela 57 – Detalhamento das saídas com CFOP 6119 – SP	93
Tabela 58 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – SP.....	94
Tabela 59 – Detalhamento das saídas com CFOP 6910 – SP	94
Tabela 60 – Saldos de ICMS mês a mês – SP.....	96
Tabela 61 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – ES	97
Tabela 62 – Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – ES.....	98
Tabela 63 – Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – ES.....	99
Tabela 64 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – ES.....	99
Tabela 65 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – ES.....	100
Tabela 66 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – ES.....	102

Tabela 67 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – ES.....	103
Tabela 68 – Detalhamento das saídas com CFOP 6102 – ES.....	104
Tabela 69 – Detalhamento das saídas com CFOP 6117 – ES.....	104
Tabela 70 – Detalhamento das saídas com CFOP 6151 – ES.....	105
Tabela 71 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – ES.....	105
Tabela 72 – Detalhamento das saídas com CFOP 6910 – ES.....	106
Tabela 73 – Saldos de ICMS mês a mês – ES.....	108
Tabela 74 – Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica.....	109
Tabela 75 – Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito.....	110
Tabela 76 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021.....	111
Tabela 77 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021.....	112
Tabela 78 – Simulação do IBS creditado durante o primeiro semestre de 2021....	117
Tabela 79 – Simulação do IBS debitado durante o primeiro semestre de 2021....	118
Tabela 80 – Simulação de IBS creditado durante o primeiro semestre de 2021....	123
Tabela 81 – Simulação de IBS debitado durante o primeiro semestre de 2021....	124
Tabela 82 – Simulação do Crédito Presumido da CBS a partir das compras de produtos <i>in natura</i>	128
Tabela 83 – Simulação da CBS creditada durante o primeiro semestre de 2021...	129
Tabela 84 – Simulação do faturamento de produtos <i>in natura</i> para Pessoa Jurídica.....	130
Tabela 85 – Simulação da incidência da CBS sobre o faturamento da empresa....	131
Tabela 86 – Comparação entre os créditos adquiridos - tributação atual x propostas de reforma.....	132
Tabela 87 – Comparação entre os débitos originados - tributação atual x propostas de reforma.....	133
Tabela 88 – Confronto entre os créditos e os débitos originados - tributação atual x propostas de reforma.....	133

LISTA DE SIGLAS

AL	Alíquota
BC	Base de Cálculo
CBS	Contribuição Social sobre Bens e Serviços
CCIF	Centro de Cidadania Fiscal
CERF	Comissão Executiva para a Reforma Fiscal
CFOP	Código Fiscal de Operação e Prestação
CIAP	Controle do Crédito do ICMS do Ativo Permanente
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DRU	Desvinculação das Receitas da União
ERP	Sistema de Gestão Integrado
ES	Espírito Santo
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSE	Fundo Social de Emergência
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas

IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter Vivos
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Adicionado
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MT	Mato Grosso
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina
SEFAZ-RS	Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul
SP	São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	11
1.2	TEMA.....	14
1.3	DELIMITAÇÃO DO TEMA	14
1.4	PROBLEMA.....	14
1.5	OBJETIVOS.....	15
1.5.1	Objetivo geral.....	15
1.5.2	Objetivos específicos	15
1.6	JUSTIFICATIVA.....	15
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	16
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1	CONTABILIDADE, GESTÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
2.2	EVASÃO E ELISÃO FISCAL	20
2.3	PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA	25
2.3.1	Reformas tributárias anteriores.....	31
2.3.2	Propostas de reforma tributária.....	37
3	METODOLOGIA.....	42
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	42
3.2	UNIDADE DE ANÁLISE.....	42
3.3	COLETA DE DADOS.....	43
3.4	TÉCNICAS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS.....	43
3.5	LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS.....	44
4	ANÁLISE DE DADOS	45
4.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO.....	45
4.2	TRIBUTAÇÃO COM BASE NA ATUAL LEGISLAÇÃO	46
4.2.1	ICMS.....	46
4.2.2	PIS/PASEP e COFINS	108
4.2.3	IPI.....	111
4.3	TRIBUTAÇÃO COM BASE NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	113
4.3.1	PEC 45	113
4.3.2	PEC 110	119

4.3.3	PL 3.887	125
5	RESULTADOS OBTIDOS	132
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	136
	REFERÊNCIAS	139
	ANEXO A – CFOP’S MENCIONADAS NO TRABALHO.....	146

1 INTRODUÇÃO

Nesse capítulo são apresentadas a contextualização e o tema de pesquisa, a delimitação do tema, o problema identificado, os objetivos pretendidos, bem como a justificativa para a realização desse estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A relação entre os contribuintes brasileiros e o fisco é conturbada desde os primórdios. A colonização portuguesa, que teve caráter exploratório, além de tomar posse das terras e explorar as riquezas naturais, passou a exigir dos que aqui viviam parte de tudo o que era produzido. Embora essa cobrança ainda não tivesse uma organização formal com regras e a denominação de *tributo*, já se caracterizava como tal. De acordo com Coelho (2016, p. 32), "[...] desde os primeiros anos da colonização brasileira pelos portugueses até a elaboração da primeira carta constitucional, em 1824, nada havia no Brasil que pudesse ser caracterizado como um sistema tributário".

Apesar disso, o Brasil Colonial foi marcado pela cobrança do Quinto do ouro, que segundo Esnolde *et al.* (2009, p. 1), "[...] era tão indesejado pelos brasileiros que serviu como inspiração para o surgimento da expressão 'o quinto dos infernos'". Passado o período de abundância da extração do ouro devido ao esgotamento das minas, a Coroa portuguesa, partindo do pressuposto de que sua arrecadação estava diminuindo por motivo de sonegação fiscal, criou a Derrama. Essa forma de cobrança era baseada em valores arbitrados pela Coroa como sendo os montantes em atraso, utilizando inclusive de violência e confisco de bens em busca de sua quitação (ESNOLDE *et al.*, 2009).

Essa cobrança elevada de tributos aliada com a violência e os critérios desproporcionais praticados, teve consequências sérias, levando inclusive à revoltas por parte da população. Um exemplo disso foi a Inconfidência Mineira, que tinha dentre seus motivos a cobrança arbitrária da Derrama. A partir da análise dos movimentos iniciais de instituição de tributos no Brasil, é possível verificar que houve grande falta de equilíbrio, pouca preocupação com a capacidade contributiva e predomínio da insegurança jurídica no ato de tributar (COELHO, 2016). De acordo com Coelho (2016, p. 42), a primeira forma sistemática de tratamento da legislação

tributária no Brasil surgiu no dia 1º de dezembro de 1965, através da Emenda Constitucional nº 18, que alterou a Constituição Federal de 1946.

Passada essa época em que não havia um sistema tributário formalmente constituído, atualmente o país sofre com um complexo modelo de normas que regem sua tributação. Segundo estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) acerca da quantidade de normas editadas no Brasil, foram publicadas 6.475.682 normas entre o período que compreende a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o dia 28/09/2020 (IBPT, 2020b). “Isto representa, em média, 554 normas editadas todos os dias ou 800 normas editadas por dia útil” (IBPT, 2020b, p. 2).

A partir da quantidade de normas editadas durante esses 32 anos compreendidos pelo estudo, é possível verificar que a normatização brasileira é complexa como um todo, dificultando o entendimento e a participação ativa por parte dos cidadãos nos assuntos que envolvem seus direitos e deveres. Tratando-se especificamente de normas tributárias, de acordo com o IBPT (2020b), sua representação é de cerca de 6,47% do total, compreendendo 32.104 normas tributárias no âmbito federal, 138.042 no estadual e 249.241 no municipal.

Desse total de 419.387 normas tributárias, 28.602 ainda estavam em vigor no dia 28 de setembro de 2020 (IBPT, 2020b). Ou seja, para que o contribuinte brasileiro não corra o risco de desobedecer nenhuma exigência do fisco, ele precisa ler e interpretar corretamente uma quantidade elevada de normas, além de acompanhar todas as atualizações decorrentes das mesmas. Em consonância com essa realidade, Esnolde *et al.* (2009) colocam que tanto as pessoas físicas quanto jurídicas não conseguem considerar o conjunto completo de normas do sistema tributário e por isso, acabam pagando tributos de forma mais onerosa independentemente do contribuinte receber multas ou pagar juros como forma de penalidade imposta pelo fisco.

De acordo com Fabretti (2017), há muitas alterações e contradições na legislação, o que deixa lacunas, gera confusão e insegurança jurídica, exigindo que o contribuinte tenha uma boa assessoria advocatícia e contábil para conseguir cumprir todos os detalhes exigidos em lei. Toda essa complexidade faz com que as empresas além de acompanhar as mudanças do mercado, captar e fidelizar clientes, otimizar sua estrutura operacional e todas as demais demandas que uma companhia tem para manter-se competitiva em seu ramo de atuação, precisem despende

tempo e esforço para fazer um bom planejamento tributário e ficar em situação regular perante o fisco.

Segundo Lima e Rezende (2019), a carga tributária no Brasil atinge cerca de 40% do Produto Interno Bruto (PIB), sendo uma das maiores do mundo. Os altos percentuais que os contribuintes precisam destinar aos cofres públicos, aliados à dificuldade imposta para compreensão e execução da legislação tributária comprometem a competitividade das empresas brasileiras. Oliveira *et al.* (2015, p. 21) reitera que a "[...] globalização dos mercados exige, entre outras coisas, que nossas empresas sejam competitivas, havendo, para isso, necessidade dos mais rigorosos controles possível sobre custos administrativos, financeiros, produtivos e tributários". Nesse sentido, atender as normas tributárias acaba tornando-se um fator que gera empecilhos ao avanço econômico ao invés de ser um facilitador. Essa complexidade não onera somente os empresários, mas também o governo, que precisa de uma grande e complexa estrutura de controle para que a legislação seja aplicada (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Todos esses fatores, aliados a uma contrapartida insuficiente de aplicação desses recursos por parte do governo e inúmeros casos de corrupção, fazem com que se fortaleça uma cultura de não pagamento de tributos (GRZYBOVSKI e HAHN, 2006). Segundo dados de estudo do IBPT, "indícios de sonegação estão presentes em 47% das empresas de pequeno porte, 31% das empresas de médio porte e 16% das grandes empresas" (IBPT 2020a, p. 3).

Tal realidade corrobora a necessidade de uma reforma tributária que simplifique o entendimento e o pagamento de tributos por parte dos contribuintes e que permita ao governo a arrecadação de receitas para a manutenção dos serviços que competem ao Estado. Atualmente, são 3 os projetos de reforma que aguardam votação e que poderão trazer grandes mudanças na tributação brasileira, sendo eles a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45, a PEC 110 e o Projeto de Lei (PL) 3.887. Por esse motivo, o presente estudo almeja realizar uma análise comparativa acerca dos impactos que a aprovação de um dos projetos de reforma tributária terá numa empresa do setor avícola.

1.2 TEMA

A partir do exposto, o tema de pesquisa consiste nos projetos de reforma tributária, a fim de antever as possíveis mudanças e preparar a empresa para a nova incidência de tributação de seu segmento caso a reforma ocorra nos formatos propostos pela PEC 45, pela PEC 110 ou pelo PL 3.887.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O tema abrangerá um estudo de caso numa empresa do setor avícola, que faz parte do setor primário. Por esse motivo, a análise realizada poderá servir de embasamento somente para empresas de segmento semelhante. Outra limitação consiste no fato de que as análises serão realizadas somente em relação às alterações que poderão ocorrer na forma de tributação do ICMS, do PIS/PASEP, da COFINS e do IPI.

1.4 PROBLEMA

Diante da complexidade apresentada pelo sistema tributário brasileiro, torna-se iminente a necessidade de uma reforma tributária que o simplifique e o torne mais transparente. Um dos principais empecilhos e dificuldades encontradas para que tal reforma se concretize, sempre consistiu no conflito de interesses entre as partes que precisam arrecadar e os setores responsáveis pelo pagamento dos tributos. Independentemente da proposta que for aprovada, é imprescindível tornar a tributação mais simplificada e beneficiar a população como um todo, sem o favorecimento de partes isoladas.

A partir desse pressuposto, o problema de pesquisa consiste no planejamento necessário por parte das empresas para que as mudanças de uma reforma tributária não as surpreendam, seja no aumento da carga tributária ou em possível redução que beneficiará o seu setor. Assim sendo, busca-se responder a seguinte questão: *Qual o impacto previsto pela aprovação da PEC 45, da PEC 110 ou do PL 3.887 numa empresa do setor avícola sediada no Rio Grande do Sul (RS) e com filiais nos estados de Santa Catarina (SC), São Paulo (SP) e Espírito Santo (ES)?*

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo geral

O objetivo deste estudo consiste em realizar uma análise comparativa entre as propostas de reforma tributária, avaliando o impacto da aprovação da PEC 45, da PEC 110 ou do PL 3.887 numa empresa do setor avícola sediada no RS e com filiais nos estados de SC, SP e ES.

1.5.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos da pesquisa consistem em:

- a) identificar a incidência de ICMS, de PIS/PASEP, de COFINS e de IPI sobre o setor antes da reforma tributária;
- b) conhecer as principais mudanças propostas por cada um dos projetos de reforma tributária em relação ao ICMS, ao PIS/PASEP, à COFINS e ao IPI;
- c) avaliar comparativamente a tributação atual com as alterações propostas pelos projetos de reforma tributária no que tange os tributos analisados.

1.6 JUSTIFICATIVA

A partir dos elementos apresentados, o estudo é relevante pela necessidade de uma reforma tributária no Brasil e a consequente adequação por parte das empresas. Isso se deve à infinidade de normas existentes e também pela complexidade de compreensão apresentada pelas mesmas. Tais fatos reprimem a participação popular e contribuem para atitudes de sonegação fiscal, o que gera uma circularidade, onde o governo aumenta tributos para arrecadar mais e os contribuintes tentam encontrar formas de pagá-los em menor proporção. Essa situação é negativa para ambos os envolvidos, gerando uma sensação de tributação abusiva na população em contrapartida à justificativa do governo de que não há recursos suficientes para prover as necessidades básicas da nação.

Num mundo globalizado e de muita rapidez de mudanças, as empresas precisam estar cada vez mais atentas ao público consumidor, ao cenário

macroeconômico, à qualidade de seus produtos e à satisfação e fidelização de seus clientes. Para isso, torna-se fundamental aos empresários e à sua equipe, ficar atentos ao planejamento da entidade e atuar nas várias frentes necessárias para o sucesso da organização.

Entende-se ainda, que seja fundamental nas empresas otimizar seus processos operacionais, equilibrar o fluxo de caixa, manter níveis adequados de estoque, dentre inúmeras outras demandas. Além disso, também é imprescindível manter-se atento à contabilidade tributária e planejar-se tributariamente a fim de não incorrer em pagamento de tributos indevidos decorrentes de desconhecimento ou no pagamento a menor que pode causar multas e penalidades indesejadas.

Desta maneira, entende-se que a presente pesquisa se justifica por configurar uma importante ferramenta para que se possa antever um possível aumento de carga tributária ou até mesmo beneficiar-se de possibilidades trazidas por uma das reformas para o segmento em questão.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esse estudo está estruturado em seis capítulos, que se apresentam nos seguintes parágrafos.

No primeiro capítulo se apresenta a introdução; no segundo capítulo tem-se a fundamentação teórica e no terceiro, são detalhados os procedimentos metodológicos que foram utilizados na realização da pesquisa.

Na sequência, no quarto capítulo se apresenta a discussão dos dados; no quinto, são apresentados os resultados obtidos e por fim, no sexto capítulo, são apresentadas as considerações finais, seguido das referências utilizadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo são tratados os tópicos relacionados ao tema em estudo, que contribuirão para o desenvolvimento da pesquisa a ser realizada.

2.1 CONTABILIDADE, GESTÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em uma empresa, o sucesso da administração depende dos processos de planejar, organizar, dirigir, e controlar (CHIAVENATO, 2021). Segundo o dicionário Aulete, o significado da palavra planejamento representa, dentre outras definições, o “[...] processo em que se determina um conjunto integrado de ações e procedimentos para a consecução de um ou mais objetivos” (PLANEJAMENTO..., 1994). Dessa forma, é possível inferir a importância que um bom planejamento tem para o êxito de uma companhia, tornando possível alcançar as metas almejadas.

Nesse sentido, uma das esferas do planejamento consiste em planejar os tributos que incorrem no segmento da empresa, a fim de não ter problemas com o fisco e de pagar a menor carga tributária possível. De acordo com Crepaldi (2019), a contabilidade fiscal e tributária consiste num ramo da Contabilidade cujo método objetiva a elaboração de relatórios fidedignos que permitam a correta mensuração do patrimônio da empresa, bem como a realização de um adequado planejamento tributário. Padoveze *et al.* (2017) complementam que o sistema de informação contábil é a base tanto para a gestão de tributos quanto para o seu planejamento, tendo em vista que os reflexos tributários já ocorridos servem de embasamento para a compreensão do patrimônio presente e permitem projeções para o futuro.

Oliveira *et al.* (2015) enfatizam que o gerenciamento das obrigações tributárias deve ser entendido como uma ferramenta estratégica dentro das organizações, independentemente de seu porte e ramo de atividade. Padoveze *et al.* (2017, p. 379) corroboram que “a gestão tributária é imprescindível para a sobrevivência e a adaptabilidade do negócio no mundo competitivo, globalizado e de custos tributários elevados”. Segundo Crepaldi (2019) o papel que a Contabilidade exerce nesse contexto é o de evidenciar as principais implicações que a tributação acarreta sobre as pessoas jurídicas, além de manter conhecimentos atualizados sobre as regras e a legislação tributária em vigor que são necessárias para a correta apuração dos tributos. Ainda conforme Crepaldi (2019) a contabilidade fiscal e

tributária consiste em uma área de especialização da contabilidade que objetiva a correta conciliação entre a aplicação das normas contábeis e a legislação tributária inerente à União, aos Estados e aos Municípios, sendo responsável também pelo gerenciamento dos tributos que incidem nas atividades realizadas pela empresa.

Padoveze *et al.* (2017) reiteram que para a gestão e o planejamento de tributos, o profissional contábil precisa ter conhecimento técnico acerca da complexa e falha arquitetura tributária brasileira, bem como da legislação tributária vigente, tendo em vista que há uma grande quantidade de variáveis que dificultam tanto o entendimento do tema quanto sua operacionalização. Conforme Crepaldi (2019), dentre algumas das principais funções da Contabilidade Tributária, além de operacionalizar todas as obrigações perante o fisco, estão a orientação fiscal para todas as unidades da empresa e o treinamento e acompanhamento do setor fiscal. Nesse sentido, Padoveze *et al.* (2017) complementam que a conformidade fiscal dos tributos recolhidos e a recolher deve ser verificada periodicamente, bem como devem ser acompanhadas possibilidades de isenções, diferimentos e demais oportunidades para redução da carga tributária.

A partir disso, é possível verificar que a Contabilidade Tributária é um dos principais meios pelos quais se torna possível às organizações realizar o planejamento tributário. Segundo Oliveira *et al.* (2015), o contador na função de gestor tributário precisa conciliar diversos saberes acerca dos tributos a fim de poder planejar antecipadamente as melhores formas para a operação da empresa. Padoveze *et al.* (2017, p. 386) concluem que “geralmente, a partir da rotineira gestão tributária é que emergem as questões para o planejamento tributário”.

Um fator essencial para a sobrevivência das empresas consiste em manter a competitividade. Para Oliveira *et al.* (2015), o planejamento tributário é uma das ferramentas mais significativas para buscar a racionalização dos custos tributários em uma economia instável e com tributação elevada, como é o caso do Brasil. Esse planejamento deve ser realizado em “[...] todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial” (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 23). Souza e Pavão (2012) complementam que planejar-se tributariamente não é mais realidade somente de grandes empresas, mas uma necessidade também para as de pequeno e médio porte a fim de simplificar o cumprimento das obrigações e minimizar os custos tributários.

Assim sendo, o planejamento tributário consiste no “[...] estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa escolher a opção que apresente o menor ônus tributário possível” (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011, p. 3). Fabretti (2017) traz um conceito semelhante, indicando que o planejamento tributário se faz através da pesquisa acerca dos efeitos jurídicos, econômicos e das alternativas legais menos onerosas para a entidade antes de ocorrido o fato administrativo.

O planejamento tributário acarreta na elisão fiscal, que de acordo com Souza e Pavão (2012), é a economia lícita de tributos, que ocorre através da realização ou não de determinadas operações por parte do contribuinte. De acordo com essa definição, Fabretti (2017), também coloca a elisão fiscal como consequência de um planejamento tributário realizado antes de ocorrido o fato gerador do tributo, sendo, portanto, legítima e lícita. A partir dessas definições, é possível verificar que a economia tributária é resultado sempre da opção menos onerosa entre duas possibilidades dentro da legalidade, não se confundindo em nenhum momento com sonegação fiscal (BARBOSA *et al.*, 2019).

Para ser possível realizar um bom planejamento tributário, dentro da legislação, é necessária uma “[...] alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo” (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 23). O conhecimento técnico exigido decorre devido à extensão e complexidade das normas tributárias e sua frequente alteração (OLIVEIRA e GONÇALVES, 2013). Além disso, também é necessário saber identificar as lacunas existentes nas leis a fim de aproveitar oportunidades tributárias (BARBOSA *et al.*, 2019). Para Souza e Pavão (2012, p. 6), “o exercício do planejamento tributário pode objetivar três finalidades: evitar a incidência do tributo, reduzir o montante do tributo devido e postergar o momento de sua exigibilidade”.

Dessa maneira, pode-se verificar que o tema apresenta grande relevância para que as empresas alcancem melhores resultados. Apesar disso, segundo Esnolde *et al.* (2009), os empresários brasileiros, de modo geral, não possuem o conhecimento adequado e suficiente acerca do sistema tributário nacional para gerar economia tributária de forma lícita. Além disso, os pagamentos errôneos, seja através da antecipação ou pelo desembolso a maior do que os definidos em lei, também podem ser propiciados pela desinformação dos contribuintes (ESNOLDE *et al.*, 2009).

Devido a essa realidade acerca do conhecimento do sistema tributário nacional por parte dos cidadãos, as definições de planejamento tributário enfatizam a licitude necessária para esse ato. Dessa forma, Padoveze *et al.* (2017, p. 367), corroboram que “a elisão fiscal é produto do planejamento tributário e da postura ética das partes envolvidas”. Nesse sentido, Siqueira, Cury e Gomes (2011) em consonância com Souza e Pavão (2012) e Barbosa *et al.* (2019), também reforçam que o planejamento tributário não tem nenhuma relação com sonegação fiscal.

2.2 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Ao contrário do planejamento tributário que se baseia na elisão fiscal, não pagar os tributos devidos, ou pagá-los a menor, seja pela vontade do contribuinte em lesar ilicitamente o fisco, ou por negligência, leva à evasão fiscal (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011). Para Oliveira *et al.* (2015, p. 24), “entende-se ainda por sonegação toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal”.

Reafirmando essa ideia, Souza e Pavão (2012), colocam que essa omissão dolosa que tende a enganar o fisco, é caracterizada como fraude, simulação ou dissimulação, enquanto o uso de meios ilegais para deixar de pagar um tributo que já é devido caracteriza a sonegação fiscal. Segundo Oliveira *et al.* (2015), a evasão fiscal é uma forma que o contribuinte encontra para mascarar e descaracterizar, de forma fraudulenta, a ocorrência do fato gerador em tentativa de não se submeter a uma hipótese tributária desfavorável.

Siqueira, Cury e Gomes (2011), diferenciam fraude de sonegação fiscal indicando que a primeira é realizada antes da ocorrência do fato gerador, enquanto a segunda ocorre após a sua concretização. Padoveze *et al.* (2017, p. 366) complementam que “as condutas ilícitas acontecem, via de regra, após ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária”.

Existe uma linha tênue entre a elisão e a evasão fiscal, ou seja, entre o planejamento tributário e a sonegação. Conforme Siqueira e Ramos (2005) há muitas semelhanças difíceis de serem distinguidas entre a sonegação e a elisão fiscal, tendo em vista que economicamente o resultado é idêntico para quem as pratica. Para Oliveira e Gonçalves (2013, p. 40), a sonegação pode ocorrer pela “[...]”

omissão de registros em livros fiscais próprios, utilização de documentos incorretos na escrituração contábil e falta de recolhimento de tributos apurados". De acordo com Siqueira e Ramos (2005, p. 560),

a obediência à lei tributária está basicamente relacionada: (i) à declaração da verdadeira base tributária; (ii) ao cálculo correto da obrigação tributária; e (iii) ao pagamento das quantias devidas. A maior parte da sonegação envolve o primeiro ponto: a maioria dos sonegadores ou não declara toda a sua obrigação, ou a declara somente em parte.

Em consonância com essa ideia, um estudo realizado pelo IBPT indica que o "faturamento não declarado pelas empresas é de R\$ 2,33 trilhões por ano" e que, anualmente, os tributos sonegados chegam a cerca de R\$ 417 bilhões (IBPT, 2020a, p. 4). O mesmo estudo aponta que em 2018 os impostos mais sonegados foram o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), com R\$ 94,7 bilhões e R\$ 70,1 bilhões respectivamente. Já em 2019, os valores sonegados foram de R\$ 76,5 bilhões para o IRPJ e de R\$ 69,5 bilhões para o ICMS (IBPT, 2020a).

Em contrapartida, segundo Esnolde *et al.* (2009), as autoridades fiscais também vêm capacitando seu pessoal e investindo em tecnologia da informação a fim de dificultar a evasão fiscal e a consequente perda de arrecadação. De acordo com o IBPT (2020a, p. 4), "o montante dos autos de infração emitidos pelos fiscos federal, estaduais e municipais foi de R\$ 273,1 bilhões em 2019", sendo que a Receita Federal emitiu 145,6% de autos de infração contra pessoas jurídicas a mais no ano de 2019 em comparação ao ano de 2018 (IBPT, 2020a).

Savegnani (2006) aponta que as medidas adotadas pelos executivos fiscais para a cobrança de tributos muitas vezes não são eficazes e em muitas situações beneficiam os maus contribuintes através de anistias, favorecendo uma concorrência predatória entre aqueles que cumprem as normas tributárias e os que não o fazem. Souza e Pavão (2012) complementam que em muitas ocasiões as dívidas fiscais dos contribuintes são tão elevadas que os programas de renegociação ofertados pelo governo não são suficientes, levando-as à falência. Apesar dessa realidade, os entes políticos não buscam uma resolução para essa situação, promovendo reformas tributárias que aumentam ainda mais a carga de tributos (SOUZA e PAVÃO, 2012).

Conforme Siqueira e Ramos (2005), o fenômeno da sonegação fiscal tem várias e complexas motivações, mas a possibilidade de detecção e punição é um dos fatores que influencia no desejo de sonegar, tendendo a reduzir a sua ocorrência. De acordo com Savegnani (2006, p. 103), o Estado deve cumprir com suas funções, ofertando ordem e justiça, garantindo “[...] sistemas de previdência e assistência, zelando pela velhice, pela doença, pela família, adotando políticas de atendimento às necessidades públicas dos cidadãos para que possam ter uma existência digna”. Apesar da plausibilidade de sofrer penalizações e autuações, muitos contribuintes acabam assumindo esse risco. Para Grzybovski e Hahn (2006), isso ocorre porque os contribuintes entendem que os tributos pagos não são utilizados pelo Estado no cumprimento de suas funções, não retornando adequadamente para a sociedade ou ainda, devido à uma expectativa de obter maiores lucros pessoais.

Desde o início, a população brasileira sofreu com cobranças abusivas de tributos por parte de seus colonizadores. Por esse motivo, Savegnani (2006, p. 111), explica que

por muito tempo, a resistência aos tributos estava relacionada à desigualdade, aos privilégios e à injustiça com que eram cobrados, onde o cumprimento de obrigações tributárias representava um sinal claro de submissão e servidão do indivíduo ao Estado.

Esnoide *et al.* (2009), complementam que o pagamento de tributos se tornou uma espécie de castigo para o brasileiro devido às altas cargas tributárias que é obrigado a suportar desde os primórdios. Além disso, “[...] uma grande parcela dos brasileiros, inclusive dos empresários, não sabe o quanto exatamente paga de tributos e muito menos sobre o que eles incidem” (ESNOLDE *et al.*, 2009, p. 2).

Essa falta de compreensão acerca do sistema tributário nacional por parte dos contribuintes pode ter origem em várias causas. Savegnani (2006) aponta que há um excesso de normas e de formalidades que acarreta legislações confusas e extensas sobre cada um dos muitos tributos existentes. Siqueira, Cury e Gomes (2011), também apontam a tributação em cascata, ou seja, a incidência de um tributo sobre outros, como um agravante para a compreensão da carga tributária por parte dos cidadãos. Siqueira e Ramos (2005) apontam que nem sempre é fácil identificar as variáveis que compõe a real base tributária dos contribuintes, ou seja,

sua responsabilidade tributária efetiva é difícil de determinar, fato que também pode gerar problemas de sonegação.

A partir dessa realidade, Siqueira, Cury e Gomes (2011), indicam que nem sempre a evasão fiscal ocorre por vontade do contribuinte em lesar o ente tributante, mas sim por desinformação devido à complexidade do sistema tributário nacional. Siqueira e Ramos (2005), também abordam essa dualidade da sonegação fiscal, onde o contribuinte pode entregar falsas informações acerca de sua base de cálculo para os tributos ou pode sonegar de maneira não intencional por falta de compreensão de suas obrigações perante o fisco.

Savegnani (2006) traz que um dos principais motivos para a resistência aos tributos no Brasil consiste no fato de que os mesmos são simplesmente exigidos, sem que haja participação da população para sua instituição e na falta de transparência que existe para demonstrar de que maneira foram utilizados os valores arrecadados. Apesar de uma democracia inferir que os governantes atuem em prol dos interesses do povo, de acordo com a confiança neles depositada através do voto, é possível verificar que no Brasil isso dificilmente ocorre, sendo comum a edição de normas tributárias voltadas somente aos interesses do governo, o que aos poucos vai deixando o cidadão descrente acerca do papel do Estado (SAVEGNANI, 2006).

Corroborando que a falta de transparência e o fenômeno da corrupção tem forte influência na apatia demonstrada pela população nos atos e fatos da administração pública, Grzybovski e Hahn (2006, p. 848), colocam que

no Brasil, a tributação e todos os seus elementos de conteúdo econômico e social ainda são tidos como desobrigados de qualquer entendimento pelo cidadão, caracterizando-se como atividade particular e interna do Estado. Tanto o governo quanto os canais de comunicação popular fornecem explicações mínimas sobre a tributação e as suas implicações na vida das empresas e das pessoas. Informações sobre as finanças públicas, principalmente os gastos do governo, não são divulgadas para o cidadão comum. A esse resta a condição de simples leitor do noticiário sobre elevação da carga tributária, criação de novos tributos, injustiças fiscais, aumento dos gastos públicos, déficit público, desvio de recursos, desequilíbrio das finanças públicas e seus efeitos sobre a inflação.

Apesar da dificuldade existente para acompanhar as ações dos governantes no Brasil, a população sente a necessidade de encontrar formas para reduzir a corrupção e tornar mais efetivos os investimentos feitos com o dinheiro público. De acordo com Pereira (2002, p. 10), “o fenômeno da corrupção geralmente vem

acompanhado por estruturas institucionais ineficientes, as quais contribuem para diminuir a efetividade dos investimentos públicos e privados”. Além do desperdício e desvio dos recursos, a corrupção generalizada leva a uma crise de legitimidade em seu sistema político, que tem como consequência a perda da confiança nos representantes e nas instituições públicas e até mesmo, em casos mais extremos, *impeachment*, golpes de estado ou guerras civis (PEREIRA, 2002).

Na esteira dessas ideias, Savegnani (2006), ressalta que o descumprimento das funções do Estado devido à corrupção contribui para o fortalecimento de um sentimento de fragilidade dos valores de justiça na sociedade, o que também é fator que desestimula a participação popular no combate à sonegação. Para ser possível mudar essa realidade, o autor indica que é necessário permitir que a nação tenha acesso e entendimento acerca do funcionamento do Estado e do sistema tributário em busca de uma maior apropriação dos assuntos relacionados à coisa pública e, em consequência, possa decidir de que forma deseja alterar o ambiente em que vive.

Siqueira e Ramos (2005), afirmam que o fenômeno da sonegação é enigmático e que não bastam medidas superficiais para combatê-la. Savegnani (2006) sugere que com uma carga tributária mais justa haveria grandes chances de significativa redução da evasão fiscal, gerando um número maior de contribuintes. De maneira semelhante, Franco (2015), indica que as atividades econômicas do país têm seu desempenho prejudicado devido à alta incidência de tributos e que por esse motivo, há a necessidade de uma reforma tributária que ocorra de maneira igualitária a fim de possibilitar a justiça social e uma redução dos índices de sonegação fiscal.

A partir da literatura consultada, pode-se verificar que há um constante conflito de interesses: o contribuinte busca formas de esquivar-se da tributação, seja de forma lícita ou ilícita, ao mesmo tempo em que as autoridades fiscais procuram maneiras de aumentar a sua arrecadação. Diante desse impasse, fica evidenciado que mudanças são necessárias e que uma reforma tributária que traga transparência, simplificação e maior equidade é uma das demandas para que a relação entre os contribuintes e o Estado possa ser menos conflituosa e passe a ter objetivos comuns.

2.3 PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Apesar da reforma tributária ser de grande importância para o desenvolvimento do país e para a melhora nas relações entre o fisco e os contribuintes, o tema é debatido há décadas sem que haja um consenso entre os governantes para sua aprovação e implementação.

Segundo Franco (2015), um sistema tributário deve ser entendido para além de uma simples forma de arrecadação, mas sim como um importante meio para o desenvolvimento da economia e redução de desigualdades sociais. Para Giambiagi e Além (2016), a política fiscal deve exercer a função alocativa, condizente ao fornecimento de bens públicos, a função distributiva, referente à uma distribuição de recursos entendida como justa pelos cidadãos e a função estabilizadora, que busca altos índices de empregabilidade e crescimento econômico, bem como a estabilidade dos preços.

Lima e Rezende (2019) indicam que os tributos são uma transferência de recursos por parte da sociedade para o governo e quando esse dinheiro não é utilizado em prol do seu bem-estar através de investimentos em saúde, educação, trabalho e segurança, é feita uma relação entre carga tributária e sacrifício, onde a população teve sua capacidade de consumo reduzida em virtude de políticas públicas que não atendem as suas necessidades. “Desse modo, tendo em mente o potencial da política fiscal, mais detidamente do gasto social para a suavização da pobreza e da desigualdade, é que se deve buscar uma reforma tributária inclusiva, ou seja, promotora de desenvolvimento e equidade” (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018, p. 213).

Além da má aplicação dos recursos públicos, são vários os fatores que tornam necessária a reforma tributária no Brasil. Para Silveira, Passos e Guedes (2018), alguns dos motivos para essa realidade consistem na complexidade do sistema tributário nacional, no grande tempo demandado para cumprir as obrigações acessórias, na Guerra Fiscal e na grande quantidade de normas tributárias vigentes.

De acordo com Appy (2015), os problemas apresentados pelo sistema tributário brasileiro resultam em várias consequências danosas, como a organização ineficiente da economia e a possibilidade de que pessoas de alta renda sejam pouco oneradas pela tributação, gerando distorções distributivas. Savegnani (2006), explica que o fato de haver um pagamento de tributos, sejam eles diretos ou indiretos,

proporcionalmente mais elevado por parte das pessoas com menor capacidade contributiva caracteriza uma tributação regressiva. De maneira mais simples, significa que em termos relativos, paga mais quem ganha menos. Quando ocorre o inverso, ou seja, paga mais tributos quem ganha mais, o sistema tributário é denominado progressivo (SAVEGNANI, 2006).

Segundo Costa (2019), essa regressividade do sistema tributário brasileiro ocorre principalmente devido à ênfase na cobrança de impostos indiretos sobre bens e serviços ao invés do aperfeiçoamento da incidência de impostos diretos sobre a renda e a propriedade, fazendo com que o Estado seja majoritariamente financiado pelas famílias de renda proporcionalmente inferior. Em seus estudos, Costa (2019), concluiu que quase 50% do total arrecadado no Brasil é proveniente de impostos sobre bens e serviços, ou seja, um imposto regressivo e indireto, enquanto que os impostos sobre propriedades, considerados progressivos, representam menos de 5% da arrecadação.

Na esteira dessas ideias, Silveira, Passos e Guedes (2018), também enfatizam a baixa representatividade dos tributos diretos, como é o caso do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) face ao peso dos tributos incidentes sobre a pessoa jurídica. De acordo com os autores, isso se deve “[...] de um lado, às isenções, com destaque para a concedida aos lucros e dividendos distribuídos, as deduções e a reduzida alíquota marginal superior” (SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2018, p. 10). Costa (2019), também aponta que a isenção incidente na distribuição de lucros e dividendos para a pessoa física é fator que gera distorções, ao passo que a tributação de cerca de 34% sobre os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas desestimula investimentos e em consequência, a competitividade do Brasil.

Além disso, Costa (2019), explica que quando há uma grande tributação sobre bens e serviços, as pessoas de menor capacidade contributiva são tributariamente mais oneradas, tendo em vista que os tributos que compõem os preços finais dos produtos são pagos de maneira igual por toda a sociedade, independentemente de sua classe social. Junqueira (2011) complementa que a grande regressividade existente na tributação brasileira é um dos fatores decisivos para a enorme disparidade de renda existente entre a população.

Outro fator prejudicial ao sistema tributário nacional consiste na incidência em cascata de diversos tributos. Conforme Oliveira (2019, p. 52),

O regime de incidência cumulativo de alguns tributos também é um problema dentro do sistema tributário brasileiro. A não possibilidade de compensação do tributo devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores acaba gerando a conhecida tributação em cascata, ou seja, imposto sobre imposto, aumentando, dessa forma, o preço final do bem ou serviço.

De acordo com Costa (2019), a produção e o consumo de bens e serviços no Brasil é onerada por cinco tributos, sendo eles o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Para Franco (2015), a reforma tributária deverá tornar o sistema mais neutro, minimizar as distorções nos preços relativos através de impostos gerais e alíquotas uniformes e desonerar o setor produtivo, eliminando a incidência de tributação em cascata.

No que diz respeito à carga tributária, Costa (2019), verifica que apesar do Brasil onerar sua economia com índices abaixo da média dos 38 países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sua carga tributária em relação ao PIB é superior a alguns países desenvolvidos como Nova Zelândia, Canadá e Estados Unidos. De acordo com Junqueira (2011), um dos problemas da carga tributária brasileira consiste na tributação sobre os setores errados, indicando que produtos que geram grande bem-estar social, investimentos e exportações costumam ter tratamentos diferenciados na maioria dos países.

A complexidade do sistema tributário brasileiro também é um dos grandes motivadores para uma reforma tributária. Savegnani (2006) aponta que não há uma coerência e racionalização para simplificar o sistema, o que gera custos elevados tanto para o Estado no controle da arrecadação quanto para as empresas, interferindo em sua competitividade e aumentando a resistência ao pagamento de tributos por parte dos contribuintes. Apesar dessa realidade, as administrações públicas seguem criando novas legislações tributárias e aumentando cada vez mais sua complexidade (SAVEGNANI, 2006).

Appy (2015) indica que essa complexidade implica em um alto custo de conformidade, ou seja, há um grande dispêndio de tempo empregado para que os tributos sejam apurados e recolhidos. Junqueira (2011), explica que o excesso de burocracia faz com que o Brasil seja denominado pelos analistas como um *manicômio tributário*, o que reduz a eficiência da economia devido ao alto custo

envolvido e também estimula a informalidade. Appy (2015, p. 1) conclui que “[...] a complexidade e a insegurança sobre as regras aplicáveis resultam num altíssimo nível de contencioso entre os contribuintes e o fisco, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial”.

Outra problemática que contribui tanto para a complexidade das normas tributárias quanto para um fenômeno conhecido como Guerra Fiscal consiste na existência de inúmeros benefícios fiscais nos mais variados segmentos da economia. Fabretti (2017, p. 185) define que o benefício fiscal consiste na

[...] possibilidade de a hipótese de incidência tributária não alcançar determinadas pessoas físicas ou jurídicas pelo fato de se alterar parcialmente um ou mais de seus aspectos. Significa a não incidência da norma jurídica tributária sobre determinada situação.

Ainda segundo Fabretti (2017), a finalidade dos tributos consiste na arrecadação, entretanto, quando o Estado abdica dessa cobrança com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados segmentos ou até de regiões, incorre na extrafiscalidade. Em um estudo acerca do volume de arrecadação renunciado pelo governo gaúcho e dos resultados provenientes dessa renúncia, pesquisadores da Secretaria da Fazenda (SEFAZ-RS, 2020), corroboram que a concessão dos benefícios fiscais é um dos instrumentos disponíveis para que os governos tentem fazer interferências no crescimento econômico de curto prazo e também busquem desenvolvimento tanto no médio quanto no longo prazo.

O mesmo estudo identificou que através das alíquotas aplicadas e dos incentivos fiscais, há setores no RS com carga tributária efetiva inferiores a 10% e outros próximos de zero, como a cadeia da agroindústria por exemplo. Em contrapartida, há segmentos tributados à alíquotas médias de cerca de 25%. Apesar de haver incentivos fiscais em segmentos de primeira necessidade, foi identificado que a carga tributária média incidente sobre o consumo dos mais ricos é menor do que a incidente sobre o consumo das pessoas de menor renda, comprovando que a regressividade do sistema tributário torna-se mais elevada através da diferenciação de alíquotas e da concessão de benefícios fiscais do que se houvesse uma tributação uniforme com alíquota de 14,4%. Isso ocorre devido ao fato de que apesar de vários itens de consumo das classes mais baixas possuírem carga tributária reduzida, como as carnes e laticínios, outros serviços com tributação mais

elevada também geram grandes impactos sobre a renda das famílias mais pobres, como combustíveis, energia e comunicações (SEFAZ-RS, 2020).

De acordo com Oliveira (2019), a renúncia de parte dos tributos pelos estados e municípios cujo intuito é atrair empresas para o seu território, implica numa disputa tributária conhecida como Guerra Fiscal. “Isso se deve ao fato de que a tributação incide na origem, ou seja, no local onde é produzido o bem ou prestado o serviço. Assim, ocorre uma tributação sobre a produção e não sobre o consumo” (OLIVEIRA, 2019, p. 52).

Silveira, Passos e Guedes (2018), reiteram a problemática da tributação do ICMS de forma dividida, sendo que no estado de origem sua incidência ocorre sobre a produção e no destino, sobre o consumo, estimulando que os estados utilizem o imposto com objetivo distinto ao da arrecadação tributária. Varsano (1997) complementa que a Guerra Fiscal é fruto de incentivos financeiro-fiscais que reduzem o valor do imposto a recolher, objetivando atrair empreendimentos para o estado que os concede.

Coelho (2016) traça um perfil histórico da tributação brasileira, onde verifica que a insegurança jurídica, a cobrança abusiva e a ausência de organização formal no tocante aos tributos foi característica do período colonial. Já na época do Império, houve esforços para organizar a sistemática da cobrança de tributos, dando precedentes para a Guerra Fiscal entre as províncias, realidade que perdura até a atualidade entre os estados brasileiros e cuja resolução se mostra de difícil consenso. De acordo com Varsano (1997, p. 8),

Com o passar do tempo, as renúncias fiscais se avolumam e os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infra-estrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. As batalhas da guerra fiscal passam a ser vencidas somente pelos de maior poder financeiro, que são também os que têm acesso mais fácil a crédito. Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo que depende de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função de fatores econômicos, entre os quais a qualidade da infra-estrutura e dos serviços públicos oferecidos. Evidentemente, a guerra fiscal é inimiga da política de desenvolvimento regional e da desconcentração industrial.

Junqueira (2011) aponta que uma das formas mais eficientes para a amenização desse problema consiste no recolhimento dos tributos no estado de

destino ao invés da origem, além de estabelecer limitações aos estados, tendo em vista que o Brasil é o único país em que o principal tributo sobre o valor adicionado é de competência estadual.

De acordo com Silveira, Passos e Guedes (2018, p. 12), “[...] a ineficiência do sistema tributário brasileiro se apresenta em diversos aspectos que vão desde a complexidade dos tributos até especificações mal calibradas e peso desproporcional sobre a pessoa jurídica”. Dentre outros fatores, os autores também citam a complexidade da legislação, o excesso de tributação sobre bens e serviços, o estímulo à Guerra Fiscal e a carga tributária excessiva como inibidores ao crescimento econômico e à competitividade das empresas, além de incentivar a informalidade.

Segundo Sachsida (2017, p. 9-10) “em resumo, a burocracia tributária brasileira impõe às nossas empresas um custo administrativo quase três vezes maior do que o imposto ao segundo pior país ranqueado nesse quesito”. Matias (2019, p. 26) complementa que “o Estado hoje está se posicionando como inimigo das suas empresas em geral, ele precisa ser aliado, afinal é o desenvolvimento dessas empresas que movimenta a economia”.

Para Siqueira, Cury e Gomes (2011) os principais aspectos que devem estar contidos na reforma tributária necessária no Brasil dizem respeito à distribuição das receitas fiscais, à desoneração do setor produtivo, à ampliação da carga tributária sobre patrimônio e capital, à simplificação e modernização e à redução de alíquotas e burocracia atrelada aos serviços públicos. Costa (2019) acrescenta que uma reforma tributária é extremamente importante para corrigir as deformidades do sistema que afetam a produtividade, a competitividade e o crescimento econômico do país.

Costa (2019) complementa que um sistema tributário deve objetivar equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade. Savegnani (2006, p. 105-106) aponta que um sistema tributário não alcança seus objetivos quando:

[...] a) o recolhimento dos tributos é feito a um custo tão elevado que consome a maior parte do montante arrecadado; b) a exigência de um tributo dificulta ou desestimula a iniciativa das pessoas de investir em certos setores de negócios que poderiam dar sustento e emprego a grandes multidões; c) são instituídos tributos pouco criteriosos e injustos e, penalidades elevadas para coibir o seu descumprimento de forma que o estímulo à sonegação advém, em parte, da perversidade do próprio sistema, ou seja, onde a lei primeiro cria a tentação e depois pune aqueles que a ela sucumbem e; d) os tributos são exigidos por meio de visitas frequentes dos coletores, o que pode causar vexações, opressões fiscais e incômodos desnecessários aos contribuintes.

Apesar de haver consenso sobre o fato de que a estrutura da tributação brasileira está muito distante do ideal e da necessidade de uma reforma tributária, existem resistências para que ela se torne realidade. De acordo com Silveira, Passos e Guedes (2018), há setores e grupos de interesse que se mostram relutantes em relação às perdas que podem sofrer, bem como existem oposições a uma redução da carga tributária sobre tributos indiretos possibilitada por uma ampliação da tributação sobre rendas e riquezas. Os autores também entendem que um dos entraves à reforma é fruto de pouca disposição política e mobilização social por essa causa, além das incertezas acerca do impacto que a reformulação terá nas finanças públicas.

2.3.1 Reformas tributárias anteriores

De acordo com Lima e Rezende (2019), foram realizadas reformas tributárias no Brasil nos anos de 1934, 1946, 1967 e 1988, sendo que em 1967 foi introduzido o Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) e em 1988 houve a intensificação de arrecadação de contribuições sociais indiretas para o aumento da arrecadação do governo federal.

Na reforma de 1934 foi realizada a separação dos tributos da União, Estados e Municípios e em 1946, passou-se a considerar o princípio da capacidade contributiva como base do direito tributário (MATIAS, 2019). Segundo Coelho (2016), houveram mudanças significativas trazidas pela Constituição de 1946, como uma maior incidência sobre combustíveis e lubrificantes, redução da alíquota máxima para o imposto de exportação e a criação de impostos que viabilizaram o crescimento das receitas dos municípios. A partir dos anos 1950, houve uma transição onde as bases de arrecadação passaram a ser principalmente operações

internas ao invés da tributação na esfera das movimentações externas (COELHO, 2016).

Costa (2019) aponta que a reforma tributária de 1965 teve o objetivo de equilibrar o orçamento, desconsiderando os propósitos de um sistema tributário baseado na equidade e na redução de desigualdades sociais. Coelho (2016) corrobora essa realidade afirmando que devido à retração econômica ocorrida nos anos 1960, uma reforma tributária tornou-se urgente para enfrentar os problemas orçamentários. Essa reforma “[...] surgiu como decorrência de uma estratégia traçada pelo governo militar, que privilegiou o estímulo ao crescimento acelerado, bem como o acúmulo de capital privado” (COELHO, 2016, p. 43).

Segundo Matias (2019), a edição do Código Tributário Nacional (CTN) entre os anos 1965 e 1966 foi fator determinante para a criação do Sistema Tributário. Coelho (2016) complementa que isso ocorreu através da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, sendo que antes não havia nada que pudesse ser considerado como um sistema tributário, existindo somente dispositivos esparsos.

De acordo com Coelho (2016), a referida reforma trouxe um significativo aumento da carga tributária, sendo superior a 25% do PIB ao final dos anos 1960 e mantendo ritmo de crescimento apenas com exceção nos anos 1980. Além do aumento da carga tributária também houve mudanças em sua forma de distribuição, sendo criadas contribuições sociais como o Finsocial, a COFINS e o PIS que proporcionaram aumento de receitas para a União e tiveram grande contribuição para a incidência em cascata de tributos que ainda perdura. Segundo Oliveira (2010) essas contribuições sociais ou contribuições parafiscais, como também são conhecidas, tiveram sua autorização confirmada nas Constituições de 1967 e 1969 e tinham por objetivo o financiamento de políticas sociais específicas. De acordo com Coelho (2016, p. 45),

Todas essas contribuições sociais instituídas pela União incidem cumulativamente sobre a produção e, por consequência, encarecem o produto final, razão pela qual são consideradas tributos de baixa qualidade. Caracterizam-se pela facilidade de sua arrecadação, por não exigir grandes esforços por parte do Fisco. Além disso, não se submetem à partilha com estados e municípios, sendo, por essas razões, uma das melhores fontes de arrecadação da União. Foi nesse contexto que se inseriu a discussão sobre a reforma tributária introduzida pela Constituição Federal de 1988.

Oliveira (2010) traz outras importantes alterações advindas através da reforma tributária de 1960, como a extinção de impostos cujo fato gerador não era bem definido, a exemplo dos Impostos sobre Indústrias e Profissões, do Imposto do Selo e do Imposto de Licença. Em sua substituição, foram criados impostos com bases de incidência mais claras, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre Transportes e Comunicações e o Imposto sobre Operações Financeiras. Nessa reorganização, optou-se pela extinção da cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações para a criação de um imposto sobre o valor agregado, que foi um dos pioneiros no mundo (OLIVEIRA, 2010). “Tanto a seletividade quanto a não cumulatividade foram mecanismos avançados para a época, assemelhando-se ao imposto sobre valor agregado, existente, na ocasião, apenas na França” (COELHO, 2016, p. 43).

Além das mudanças já mencionadas, Oliveira (2010) também cita a abundância de incentivos fiscais criados com o objetivo de estimular a economia através de uma maior demanda de bens duráveis por parte das classes média e alta da sociedade. Segundo o autor, incentivos esses que foram sustentados pelas classes sociais mais baixas. De acordo com Coelho (2016), o atual CTN ainda permanece com grande parte da estrutura alcançada através das reformas realizadas na década de 1960, sendo que poucas alterações foram feitas para sua adaptação à reforma tributária proveniente da Constituição Federal de 1988.

Após o período compreendido pela Ditadura Militar e o reestabelecimento da democracia, houve fortes movimentos contrários à centralização tributária de 1966, sendo que a nova Constituição Federal de 1988 compreendeu também uma reforma tributária (COSTA, 2019). Segundo Matias (2019), uma das principais mudanças dessa reforma consistiu na limitação do Estado para tributar, de modo que novos tributos só poderiam ser instituídos através de lei, gerando maiores garantias aos contribuintes.

Apesar da intenção de descentralizar a estrutura instituída pela reforma de 1966, Costa (2019) afirma que os problemas estruturais acumulados ao longo das mudanças do sistema tributário brasileiro não foram resolvidos pela Constituição de 1988. Segundo Oliveira (2010) a nova estrutura trouxe mudanças significativas em relação à distribuição de competências e receitas entre os entes federados, sendo que no processo de descentralização, os estados e municípios foram beneficiados em detrimento da União.

De acordo com Oliveira (2010) impostos que incidiam sobre a energia elétrica, combustíveis, minerais, transportes rodoviários e serviços de comunicação, antes pertencentes à União, passaram a integrar o ICMS, de competência dos estados. Oliveira (2010) destaca que, além disso, os percentuais do Imposto de Renda (IR) e do IPI destinados à partilha com estados e municípios passou de 33% para 47% e de 33% para 57% respectivamente, enquanto que a União passaria a poder instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, além de receber a competência do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) que era de pouca expressividade e precisava ser compartilhado com os municípios (OLIVEIRA, 2010).

Enquanto isso, dentre as principais vantagens percebidas pelos estados estava a ampliação da base de incidência do ICMS, bem como uma maior autonomia para o estabelecimento das alíquotas desse tributo, além da criação do Imposto sobre Heranças e Doações e um aumento significativo do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) (OLIVEIRA, 2010). Segundo o autor, os municípios perceberam benefícios em relação ao aumento das transferências para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), uma ampliação dos impostos que poderiam cobrar, além de passar a ter competência sobre o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter Vivos (ITBI), que antes pertencia aos estados.

Diante de um cenário onde a arrecadação da União foi reduzida enquanto a dos estados e municípios teve crescimento, as contribuições sociais se tornaram um dos principais instrumentos para que o governo federal garantisse os recursos necessários para o cumprimento de suas responsabilidades (OLIVEIRA, 2010). Ainda segundo o autor, isso ocorreu porque, ao contrário dos impostos, as contribuições sociais não precisavam atender aos princípios da anualidade e da não cumulatividade, bem como não eram alcançadas pela exigência de partilha de 20% de sua arrecadação com os governos subnacionais.

A partir dessa realidade, Costa (2019) afirma que após a promulgação da Constituição de 1988 foi rapidamente identificada a necessidade de uma nova reforma tributária, sendo que no início de 1992, durante o Governo Collor, foi criada a Comissão Executiva para a Reforma Fiscal (CERF) que elaborou uma ampla reformulação do sistema tributário, interrompida devido ao *impeachment* do presidente ao final desse mesmo ano. Dessa forma, de acordo com Oliveira (2010, p. 42),

[...] as principais mudanças na área tributária até 1993 priorizam ou a criação de novas contribuições sociais – caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em 1989 –, ou o aumento de suas alíquotas e bases de incidência – Cofins e PIS, em 1990, no ajuste fiscal realizado pelo governo Collor –, ou ainda a elevação de impostos não compartilhados com estados e municípios – caso do IOF incidente sobre a riqueza financeira.

Em 1994, houve o aumento de impostos de incidência cumulativa, como o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), que foi cobrado até 31/12/1994 e alterações nas alíquotas incidentes sobre o IRPF, de 10% para 15% e de 25% para 26,6%, além da criação de uma alíquota adicional de 35%, alterações que perduraram durante os anos de 1994/95 (COSTA, 2019). Segundo Oliveira (2010) nesse ano houve também a criação do Fundo Social de Emergência (FSE), que foi um instrumento para desvincular as receitas do governo federal, sendo que em 2001 passou a ser denominado de Desvinculação das Receitas da União (DRU). De acordo com o autor, esse mecanismo deu à União permissão para reter 20% de sua arrecadação com impostos e contribuições antes de realizar a sua partilha com os demais entes da federação.

No ano de 1995, foi encaminhada ao Congresso Nacional a PEC 175-A, cujo principal objetivo consistia na extinção do IPI e a criação de uma alíquota federal com a mesma base de incidência que o ICMS, criando assim um imposto compartilhado entre a esfera federal e estadual (COSTA, 2019). O autor complementa que essa proposta foi criada durante um cenário de aumento da dívida pública interna e do endividamento externo, criando perante os investidores uma imagem de que o país tinha pouca capacidade de honrar compromissos, de modo que foram adotadas novas medidas pontuais para o aumento da carga tributária. Perante esse cenário econômico e a improbabilidade da aprovação da proposta, Junqueira (2011) afirma que o governo elencou os principais aspectos da PEC que eram consenso para serem modificados através de lei complementar, resultando na reformulação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e na Lei Kandir nos anos de 1995 e 1996, respectivamente.

De acordo com Oliveira (2010) até 1998, o sistema tributário seguiu apenas sendo manejado com o objetivo de gerar maior arrecadação, consolidando a prática de ajustes instituída após a Constituição. Dessa forma, o país seguiu com uma política fiscal que não favorecia nem o crescimento e nem a equidade, caracterizado por impostos de má qualidade e aumentos significativos das alíquotas existentes.

Nessa época, o Brasil enfrentava desequilíbrios das contas externas e fiscais exacerbados pela estrutura do Plano Real, sendo necessário recorrer ao Fundo Monetário Internacional (FMI) (OLIVEIRA, 2010).

Segundo Oliveira (2010), os governos subnacionais eram os principais responsáveis pela geração de déficits fiscais, sendo necessário ao governo federal a criação de formas de controle das finanças dos estados e municípios. Dentre as medidas tomadas para o equilíbrio das contas públicas nessa época, está a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos anos 2000, que foi uma exigência para a realização de um acordo junto ao FMI, além de um importante acontecimento para o estabelecimento de compromissos com uma gestão fiscal mais responsável (OLIVEIRA, 2010).

De acordo com Fabretti (2017, p. 338),

A denominada minirreforma tributária, iniciada por meio da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, foi anunciada como a primeira etapa de uma ampla reforma tributária, que se faz necessária há muito tempo, e que tem sido constantemente adiada.

Segundo Junqueira (2011), houve novas tentativas de reforma tributária através da PEC 41 no ano de 2003, sendo aprovada na Câmara dos Deputados, mas não pelo Senado, e pela proposta das PEC's 255, 284 e 294 do ano de 2004, todas sem sucesso já na Comissão Especial. De acordo com Oliveira (2010), foram raras as mudanças no ordenamento tributário que tiveram o intuito de reduzir suas distorções ou incentivar a economia através do apoio ao setor produtivo. “Em 2002 e 2004, por força do acordo com o FMI, aprovou-se a extinção parcial da cumulatividade do PIS e da Cofins, mitigando os efeitos deletérios provocados por estas contribuições sobre o setor produtivo” (OLIVEIRA, 2010, p. 48). Ainda segundo o autor, iniciativas para a desoneração das exportações e dos investimentos passaram a ser adotadas a partir de 2004, além da isenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) sobre as aplicações nas contas-investimento criadas nesse mesmo ano.

Em 2008, uma nova proposta de reforma tributária foi elaborada, a PEC 233/2008 (JUNQUEIRA, 2011). Segundo Oliveira (2010), essa proposta buscava a extinção de impostos e contribuições cumulativas, iniciativas para simplificação e erradicação da Guerra Fiscal e medidas para desonerar a produção e investimentos,

porém em virtude da crise econômica mundial desse mesmo ano e com a proximidade das novas eleições presidenciais, a proposta ficou em segundo plano.

Devido à crise econômica, entre 2008 e 2009, houve a redução das alíquotas do IR, do IPI e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) como medidas para redução dos impactos gerados pela crise, mas no sentido amplo, o sistema tributário permaneceu restrito ao aumento da arrecadação e cumprimento da meta fiscal (OLIVEIRA, 2010).

Segundo Junqueira (2011), desde a promulgação da Constituição de 1988 todos os presidentes que se sucederam expressaram a vontade de realizar uma reforma tributária, sem alcançar os objetivos desejados. De acordo com o autor, a reforma tributária deixou de ser uma necessidade apontada somente por especialistas, passando a ser também uma unanimidade nacional devido aos entraves que o atual sistema apresenta para o desenvolvimento tanto econômico quanto social do país.

Para Oliveira (2010, p. 50), “[...] a reforma do sistema tributário permanece paralisada à espera de um consenso das forças, setores e segmentos da sociedade que serão afetados com suas mudanças”. É necessário que a reforma seja pensada para além do ajuste fiscal, característica das propostas anteriores, mas sim como uma forma de conciliar os interesses dos envolvidos, permitindo tanto a austeridade fiscal quanto a promoção de políticas que atendam aos interesses e demandas da sociedade (OLIVEIRA, 2010).

2.3.2 Propostas de reforma tributária

De acordo com Menezes (2021) atender a todas as demandas em busca de uma reforma tributária que almeje a perfeição não é possível, entretanto, a busca por simplicidade e maior segurança jurídica é factível e deve ser prioridade para fomentar tanto suas relações econômicas internas quanto suas parcerias internacionais. Segundo Matias (2019), a reforma mais eficiente seria através de um imposto unificado e justo, com maior tributação sobre a renda e cargas tributárias mais coerentes.

Para Appy (2015, p. 6) a reforma tributária deve aproximar os tributos às práticas internacionais, através da adoção de um IVA “[...] com base ampla de bens e serviços, crédito abrangente e um sistema eficaz de ressarcimento de créditos,

uma ou poucas alíquotas, poucos ou nenhum regime especial, incidência sobre o valor líquido de impostos e cobrança no destino”.

Tendo em vista a relevância que os tributos têm para o desenvolvimento de um país, Oliveira (2019, p. 89) reitera que a área tributária “[...] precisa ser repensada, reformulada e incansavelmente discutidos os seus impactos”. Dessa forma, serão apresentadas algumas das principais características das propostas de reforma tributária em tramitação no Brasil.

2.3.2.1 PEC 45

A Proposta de Emenda Constitucional nº 45 foi apresentado no dia 03/04/2019 e sua apresentação é de autoria do deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi e propõe a unificação de tributos através da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (MENEZES, 2021). Segundo o autor, esse tributo seria de competência federal e teria sua instituição através de Lei Complementar federal. Além disso, há também a previsão para a criação de um imposto para desestimular o consumo de produtos como cigarros e bebidas alcoólicas, o Imposto Seletivo (IS) (MENEZES, 2021).

Segundo Oliveira (2019, p. 54), essa PEC foi elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) e adotada pela Câmara dos Deputados. De acordo com o autor,

Serão unificados cinco tributos que darão origem a um único imposto: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os tributos atualmente em vigor que serão unificados são: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Outra característica importante para o IBS consiste na adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, de modo que serão 3 as alíquotas de referência (uma federal, uma estadual e uma municipal), que juntas irão compor uma capaz de repor as perdas de receitas dos tributos incluídos no IBS (ROSSI, 2019). Segundo o autor, outro aspecto significativo dessa proposta consiste na vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

Em caso de aprovação, o período de transição total será de 10 anos, sendo composto por uma fase de teste de 2 anos em que haverá a cobrança do IBS com uma alíquota de 1% e uma redução de mesmo percentual na alíquota da COFINS. Nos 8 anos seguintes, haverá uma redução anual de 1/8 das alíquotas do ICMS, ISSQN, IPI, PIS e COFINS enquanto que a alíquota do IBS será aumentada anualmente na mesma proporção até estar finalizada a transição (MENEZES, 2021). Dessa forma, Rossi (2019) afirma que a carga tributária se manterá constante, sem onerar os contribuintes e sem causar perdas de receita ao governo.

De acordo com Oliveira (2019) a proposta trará simplificação, maior segurança jurídica, não cumulatividade e visa reduzir a regressividade através da previsão de devolução do IBS aos cidadãos de menor capacidade contributiva. Segundo Rossi (2019), esse método será mais eficiente do que a desoneração da cesta básica que vinha sendo adotada.

Para Rossi (2019) a proposta traz maior transparência aos consumidores e contribui para o aumento do grau de responsabilidade política do país, além de melhorar o ambiente de negócios, eliminar a Guerra Fiscal e gerar grande potencial de crescimento ao Brasil.

2.3.2.2 PEC 110

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019 tem base na PEC nº 233/2008 (apensada à PEC 31/2007) e é de autoria conjunta entre o Senador Davi Alcolumbre e outros Senadores (OLIVEIRA, 2019). De acordo com o autor, serão extintos 9 tributos, sendo eles o IPI, IOF, PIS, Pasep, COFINS, Salário-Educação, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Combustíveis, ICMS e ISSQN, que serão substituídos pelo IBS e pelo IS. Nessa proposta, o IBS será de competência estadual, enquanto o IS, de competência federal.

Além dessa unificação de tributos, também está prevista a extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que passará a integrar o IR, e a mudança de competência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), que deixará de ser estadual e passará a ser federal (OLIVEIRA, 2019). Ademais, Menezes (2021), complementa que a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) será ampliada para embarcações e aeronaves, cuja receita pertencerá aos municípios. Segundo Oliveira (2019), nessa

proposta o alcance do IS será mais abrangente, podendo incidir sobre produtos como petróleo e seus derivados, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Menezes (2021) complementa que haverá uma alíquota padrão constituída pela soma das alíquotas dos entes federal, estadual e municipal, fixadas mediante Lei Complementar, sendo que alguns bens ou serviços poderão ter alíquotas distintas, porém aplicadas de maneira uniforme em todo o país. De acordo com Oliveira (2019), o IBS será não cumulativo e incidirá, além das operações com bens e serviços, em importações, locações e cessões de bens e direitos, além de operações com intangíveis e direitos.

Segundo Oliveira (2019), a regra geral é de que não serão concedidos benefícios fiscais, a não ser que os mesmos estejam previstos em Lei Complementar. Menezes (2021) complementa que esses benefícios, caso instituídos, poderão incidir nos procedimentos com medicamentos, saneamento básico, alimentos, educação profissional, transporte público coletivo de passageiros, ou seja, em segmentos básicos de necessidade da população.

De acordo com Matias (2019) a transição para o novo imposto terá um total de 5 anos, sendo que o primeiro ano será um teste onde o IBS será cobrado de acordo com sua base de cálculo e alíquota de 1%, havendo a cada ano a redução na razão de 1/5 dos impostos que está substituindo, não sendo possível aos entes federados alterar alíquotas desses tributos que serão substituídos ao longo do período de transição.

Conforme Menezes (2021) os principais benefícios que a reforma irá proporcionar consistem na redução da cumulatividade, menor custo sobre investimentos devido ao crédito imediato do IBS nas aquisições de bens do imobilizado, extinção de tributos não recuperáveis, possibilidade de manutenção dos incentivos fiscais e frustração da Guerra Fiscal.

Segundo Alcolumbre (2019) a PEC se propõem a uma reestruturação e simplificação de todo o sistema, com redução do impacto da tributação sobre os mais pobres e aumento de tributos sobre patrimônio e renda. Mesmo sem aumento da carga tributária, “[...] espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia” (ALCOLUMBRE, 2019, p. 22).

2.3.2.3 P.L. 3.887

O Projeto de Lei nº 3.887 consiste na primeira proposta de reforma tributária entregue pelo governo dentre outras etapas que devem ser elaboradas. Esse PL é de autoria do então Ministro da Economia Paulo Roberto Nunes Guedes e foi apresentado ao Congresso em 21/07/2020.

De acordo com Menezes (2021) o objetivo desse projeto consiste na unificação do PIS, do Pasep e da COFINS através de uma contribuição do tipo IVA nos moldes das melhores experiências internacionais. Essa unificação resultará na Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Ao criar a CBS, o objetivo do governo é simplificar a legislação, trazendo transparência e segurança jurídica. Mensalmente recolhida, a contribuição incidiria sobre operações nos mercados interno e externo e teria alíquota de 12% para empresas em geral e importadores e de 5,8% para bancos e instituições financeiras. É interessante destacar as isenções trazidas pelo projeto: receitas provenientes da venda de produtos da cesta básica, operações com produtos in natura, prestação de serviços de saúde pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros, entre outros, são isentos. Ainda, a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio também gozam de isenções. (MENEZES, 2021, p. 24).

Segundo Guedes (2020), além de ser um tributo nos moldes de um IVA amplo, outro benefício da CBS consiste em sua não cumulatividade plena e na facilidade para computar os créditos, bem como obter o seu ressarcimento caso haja acúmulo. Outro aspecto positivo, de acordo com Guedes (2020) é o fato de que pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional também darão direito ao crédito da CBS, tornando a concorrência mais justa.

Guedes (2020) ressalta que a CBS irá superar a controversa tributação incidente sobre a receita total, sendo que terá incidência somente sobre a receita originada através do faturamento empresarial. Segundo Menezes (2021), a CBS entrará em vigor 6 meses após a sua publicação, permitindo o aproveitamento dos créditos existentes antes da mudança para a compensação de tributos ou ressarcimento dos mesmos.

A partir do exposto, conclui-se a revisão de literatura teórica, importante para a compreensão do objetivo desse estudo. Na sequência, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para o alcance dos objetivos propostos.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo apresenta-se a classificação da pesquisa, a unidade de análise, o plano de coleta de dados, o plano de tratamento de dados e as limitações metodológicas.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Em relação a sua natureza, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa aplicada. De acordo com Ott (2012), esse tipo de pesquisa tem um viés prático pelo qual se busca a solução de problemas relacionados a uma determinada realidade.

No que diz respeito à forma de abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa, pois de acordo com Ott (2012, p. 39), “na pesquisa quantitativa, considera-se que tudo pode ser quantificado, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

No tocante ao seu objetivo, esse estudo classifica-se como descritivo. Segundo Gil (2018), as características de uma população ou fenômeno, ao serem descritas, caracterizam este tipo de pesquisa. Ott (2012) complementa que técnicas padronizadas para coleta de dados também são uma característica desse tipo de pesquisa.

Já em relação ao seu procedimento técnico, o presente estudo define-se como documental. Segundo Ott (2012, p. 42), “considera-se pesquisa documental aquela elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico, ou que podem ainda ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Segundo o autor, os documentos utilizados podem ser de fontes primárias ou secundárias, sendo que documentos oficiais, fotografias e contratos são exemplos da primeira situação, enquanto que relatórios de empresas ou tabelas estatísticas exemplificam as fontes secundárias.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

Para a realização dessa pesquisa foram coletadas as apurações de tributos e os relatórios de compras e vendas de uma empresa do setor avícola que completou

20 anos de trajetória no ano de 2020. A Matriz da empresa localiza-se no RS e é uma das principais fornecedoras de linhagens de aves de postura no mercado brasileiro.

3.3 COLETA DE DADOS

Os dados utilizados para a realização desse estudo foram coletados através da solicitação das apurações de tributos realizadas por escritório contábil terceirizado. As apurações solicitadas foram as de ICMS, de PIS/PASEP, COFINS e IPI. Os relatórios contendo a relação de compras e vendas foram coletados pela própria autora, através de acesso ao Sistema de Gestão Integrado (ERP), mediante autorização da direção da empresa. O período de análise compreendeu um semestre, entre Janeiro e Junho de 2021.

3.4 TÉCNICAS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Com o intuito de atender aos objetivos dessa pesquisa, inicialmente foi realizada a análise das apurações de tributos recebidas, a fim de identificar qual a melhor forma de organizar os dados. Em seguida, foram feitas as consolidações das apurações de ICMS entre janeiro e junho de 2021 para a Matriz e para cada uma das filiais com o auxílio do programa de edição de planilhas eletrônicas *Microsoft Excel*. Esse procedimento foi realizado também para as apurações de PIS/PASEP, COFINS e IPI, porém de forma consolidada, tendo em vista que são tributos de competência federal.

A fim de possibilitar o estudo e o levantamento acerca da tributação incidente sobre as operações da empresa em análise, foram utilizados os relatórios de compras e vendas da companhia com o intuito de classificar os produtos de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e identificar a tributação incidente para compras, vendas, remessas, retornos, ou seja, as operações cotidianas realizadas tanto dentro quanto fora do estado.

Na sequência, foi realizado o estudo acerca das propostas de reforma tributária em tramitação para a identificação das principais alterações que podem vir a ocorrer no segmento em análise caso uma delas seja aprovada. Como as propostas de Emenda Constitucional só terão todas as suas características definidas

no caso de aprovação e elaboração da Lei Complementar que as regulamente, as simulações acerca do impacto de cada uma delas foram realizadas com as informações disponíveis nas próprias propostas e com auxílio do Texto para Discussão nº 2530, elaborado pelo IPEA. Esse estudo buscou identificar as alíquotas que poderão ser praticadas tanto nos moldes da PEC 45 quanto da PEC 110.

Após essa etapa, foram utilizadas as apurações de tributos coletadas e realizada a simulação de como seria essa tributação conforme cada uma das propostas de reforma tributária em estudo. Por fim, foi realizada a análise comparativa acerca dos prós e contras de cada uma das propostas no segmento em questão e o confronto entre saldos credores e devedores apurados, possibilitando quantificar o possível impacto financeiro gerado.

3.5 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS

Dentre as principais limitações metodológicas do estudo, está o fato de que foi realizada uma análise com base em propostas de reforma tributária, que poderão concretizar-se ou não. Outra limitação consiste na utilização de um texto para discussão elaborado pelo IPEA para estimar as alíquotas que poderão vir a ser aplicadas, sem garantia de que elas efetivamente serão praticadas nesses moldes no caso de aprovação de uma das PEC's.

4 ANÁLISE DE DADOS

Nesse capítulo se realiza a apresentação da empresa avícola objeto desse estudo, bem como será analisada a tributação incidente sobre o setor atualmente. Além disso, serão identificadas as principais mudanças propostas por cada um dos projetos de reforma tributária em análise.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A empresa avícola existe desde o ano 2000 e possui, atualmente, sua matriz no estado do Rio Grande do Sul. Além de sua sede, possui filiais nos estados de Santa Catarina, São Paulo e Espírito Santo. Sua área de atuação é focada no mercado avícola, possuindo como principais produtos os Ovos Férteis e os Pintos de 01 Dia. O CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) principal da empresa é 4633-8/02, que consiste no comércio atacadista de aves vivas e ovos. Seu público-alvo é composto por produtores de ovos e seu alcance compreende todo o território nacional e alguns países do exterior.

O sistema de produção dos Ovos Férteis é descentralizado em um sistema de integração cujos produtores estão localizados em diferentes cidades. A produção de Pintos de 01 Dia ocorre tanto em Incubatório próprio quanto em Incubatórios terceirizados.

A empresa realiza a apuração de tributos de maneira não cumulativa e o seu regime de tributação é o Lucro Real Trimestral. Possui cerca de 80 funcionários ativos, que integram uma equipe composta pelo setor administrativo, por veterinários, zootecnistas, e técnicos agrícolas que são responsáveis pela nutrição e cuidado das aves e todas as certificações exigidas pelo Ministério da Agricultura. Ao longo de sua existência, todo o cuidado com manejo e biossegurança desde a produção dos Ovos Férteis até a entrega dos Pintos de 01 Dia aos clientes, permitiu a expansão da empresa e sua consequente consolidação no mercado avícola brasileiro.

4.2 TRIBUTAÇÃO COM BASE NA ATUAL LEGISLAÇÃO

Nessa etapa, será apresentada a carga tributária incidente sobre as operações da empresa avícola com base na legislação vigente. São evidenciadas as bases legais para a tributação dos seus principais produtos de compra e de venda em relação ao ICMS, PIS/PASEP, COFINS e IPI.

4.2.1 ICMS

Tendo em vista que o ICMS é um tributo estadual e que cada estado possui seu regulamento específico, foram detalhadas separadamente as operações da Matriz, situada no RS, e das filiais localizadas nos estados de SC, SP e ES.

4.2.1.1 Tributação de ICMS nas operações do RS

A partir da análise das apurações de ICMS da Matriz da empresa avícola durante o período compreendido entre Janeiro e Junho de 2021, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de entrada. Conforme demonstrado na Tabela 1, o Código Fiscal de Operação e Prestação (CFOP) 1451 representa 42,22% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, a CFOP 1101 teve 33,32% de representatividade, seguida pela CFOP 2101, com 11,16% das operações. Embora com menor peso sobre o total de entradas, também configuraram valores expressivos as CFOP's 2102, 2151 e 2152, representando respectivamente 2,61%, 3,09% e 1,81% das movimentações do período.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que possuíram movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem créditos fiscais ou que isoladas tem pouca relevância, como devoluções de venda (CFOP's 1201, 1202, 2201 e 2202), compras para uso e consumo (CFOP's 1407, 1556, 2407 e 2556), compra de combustíveis (CFOP's 1653 e 2653), entradas em comodato (CFOP's 1908 e 2908), retorno de mercadorias remetidas para conserto (CFOP's 1916 e 2916), entradas de mercadoria recebidas por conta e ordem de terceiros (CFOP's 1923 e 2923), dentre outras.

Tabela 1 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – RS

CFOP	Entradas		Operações com Crédito do Imposto			Operações sem Crédito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Creditado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
1101	18.026.898,31	33,32	64.764,72	10.236,01	1,11	17.801.520,79	160.612,80
1102	5.900,00	0,01	0,00	0,00	0,00	5.900,00	0,00
1151	5.339,93	0,01	2.135,97	256,32	0,03	3.203,96	0,00
1352	65.380,52	0,12	59.175,00	4.292,25	0,46	5.757,00	448,52
1451	22.844.124,73	42,22	0,00	0,00	0,00	22.843.792,69	332,04
1551	39.032,00	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	39032,00
1910	1.805,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1805,95
1949	2,00	0,00	0,00	12.749,20	1,38	0,00	2,00
2101	6.040.531,43	11,16	4.199.529,51	503.638,07	54,46	1.841.001,92	0,00
2102	1.410.203,95	2,61	169224,49	169.224,49	18,30	0,00	0,00
2151	1.672.378,66	3,09	668.951,45	80.274,18	8,68	1.003.427,21	0,00
2152	978.744,81	1,81	391.497,93	46.979,74	5,08	587.246,88	0,00
2352	219.438,33	0,41	29.419,00	3.530,28	0,38	189.383,40	635,93
2551	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2902	106.416,50	0,20	0,00	0,00	0,00	0,00	106.416,50
2910	382.595,95	0,71	202.010,66	24.241,30	2,62	180.585,29	0,00
2949	36.354,56	0,07	0,00	69.412,01	7,51	0,00	36.354,56
Outras	2.271.133,44	4,20	0,00	0,00	0,00	885.842,64	1.385.290,80
Total	54.106.281,07	100	7.027.688,19	924.833,85	100	45.347.661,78	1.730.931,10

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

No que tange aos créditos tomados, a Tabela 1 permite verificar que sua grande maioria tem origem nas compras para industrialização oriundas de outros estados, CFOP 2101, representando 54,46% dos créditos do período. Com 18,30% do valor creditado, a CFOP 2102 também teve valor significativo, seguido pelas

entradas em transferência provenientes de suas filiais, CFOP's 2151 e 2152, representando 8,68% e 5,08% dos créditos tomados respectivamente.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos créditos tomados durante o período analisado, a fim de identificar o perfil das entradas da entidade.

Tabela 2 – Detalhamento das entradas com CFOP 1101 – RS

Grupo de Itens	Entradas Valor Contábil	Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
		Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Rações	15.492.611,80	0,00	0,00	15.492,611,80	0,00
Ovos Férteis	1.931.864,08	0,00	0,00	1.931.864,08	0,00
Premix	240.735,32	0,00	0,00	240.735,32	0,00
Micronutrientes	21.452,59	0,00	0,00	21.452,59	0,00
Macronutrientes	14.709,09	0,00	0,00	14.709,09	0,00
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	118.692,08	512,21	61,45	118.179,87	0,00
Medicamentos e Vacinas com crédito de Pis e Cofins	55.355,64	0,00	0,00	55.355,64	0,00
Embalagens	64.252,51	64.252,51	10.174,56	0,00	0,00
Aves Matrizes	160.612,80	0,00	0,00	0,00	160.612,80
Total	18.100.285,91	64.764,72	10.236,01	17.874.908,39	160.612,80

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Com base na análise das compras para industrialização realizadas de fornecedores de dentro do estado, evidenciadas na Tabela 2, verifica-se que o maior volume de entradas consiste em Rações, Premix e Ovos Férteis. Outra característica importante está na representatividade das entradas isentas ou não tributadas, alcançando 98,75% dos lançamentos fiscais com CFOP 1101.

Na Tabela 3, são detalhadas as contratações de fretes com transportadoras situadas no RS, cujo tomador é a Matriz da empresa avícola e cujos fretes foram

interestaduais. Esses serviços de transporte foram agrupados como fretes de Matéria-Prima, que permitem o aproveitamento do crédito de ICMS, e em Fretes de Materiais de Uso e Consumo.

Tabela 3 – Detalhamento das entradas com CFOP 1352 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Tipo de Frete	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Frete Matéria Prima	65.016,50	59.175,00	4.292,25	5.757,00	84,50
Frete Uso e Consumo	364,02	0,00	0,00	0,00	364,02
Total	65.380,52	59.175,00	4.292,25	5.757,00	448,52

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Conforme a Tabela 1, 54,46% dos créditos tomados entre Janeiro e Junho deste ano possuem origem em compras para industrialização de fornecedores de outros estados. De acordo com a Tabela 4, os valores mais significativos de imposto creditado consistem na aquisição de Aves Matrizes, cujo fornecedor é de SP, e na compra de Macronutrientes, principalmente o milho em grãos, que é comprado dos estados do Mato Grosso (MT) e de Santa Catarina.

Tabela 4 – Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	92.753,33	47.886,62	5.440,93	44.866,71	0,00
Medicamentos e Vacinas com crédito de Pis e Cofins	63.724,62	31.229,47	3.747,54	32.495,15	0,00
Aves Matrizes	3.736.525,57	1.972.885,51	236.746,25	1.763.640,06	0,00
Macronutrientes	2.116.139,91	2.116.139,91	253.936,79	0,00	0,00
Embalagens	31.388,00	31.388,00	3.766,56	0,00	0,00
Total	6.040.531,43	4.199.529,51	503.638,07	1.841.001,92	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

De modo semelhante, as entradas com CFOP 2102 também representaram valor significativo de créditos, com 18,30% do total. A Tabela 5 detalha que esses créditos têm origem na aquisição de Macronutrientes, principalmente o milho em grãos adquirido do MT e de SC.

Tabela 5 – Detalhamento das entradas com CFOP 2102 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Macronutrientes	1.410.203,95	1.410.203,95	169.224,49	0,00	0,00
Total	1.410.203,95	1.410.203,95	169.224,49	0,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Nas tabelas 6 e 7, são demonstradas as movimentações de transferência entre as filiais e sua Matriz. Tanto a CFOP 2151 quanto a 2152 teve suas operações

realizadas através dos Ovos Férteis e dos Pintos de 01 Dia, oriundos majoritariamente de SC.

Tabela 6 – Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	904.940,42	361.976,15	43.437,15	542.964,27	0,00
Pintos de 01 Dia	767.438,24	306.975,30	36.837,03	460.462,94	0,00
Total	1.672.378,66	668.951,45	80.274,18	1.003.427,21	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

De acordo com a Tabela 1, os créditos obtidos através da CFOP 2151 representaram 8,68% do total, enquanto os provenientes das entradas com CFOP 2152, equivaleram à 5,08% do todo.

Tabela 7 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	191.663,14	76.665,27	9.199,82	114.997,87	0,00
Pintos de 01 Dia	787.081,67	314.832,66	37.779,92	472.249,01	0,00
Total	978.744,81	391.497,93	46.979,74	587.246,88	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Em relação aos serviços de transporte contratados de fornecedores de fora do RS, a Tabela 8 demonstra o volume de fretes para transporte de matéria-prima e também para itens de uso e consumo. Conforme a Tabela 1, a CFOP 2352 representou apenas 0,38% dos créditos tomados no período analisado.

Tabela 8 – Detalhamento das entradas com CFOP 2352 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Tipo de Frete	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Frete Matéria Prima	218.802,40	29.419,00	3.530,28	186.300,00	0,00
Frete Uso e Consumo	635,93	0,00	0,00	0,00	635,93
Total	219.438,33	29.419,00	3.530,28	186.300,00	635,93

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

No mercado avícola é de praxe a bonificação de cerca de 2% além da quantidade de aves compradas ou vendidas, devido à mortalidade prevista nos lotes. Dessa forma, sempre que há a compra de Aves Matrizes, é recebida também uma bonificação. A Tabela 9 demonstra que as entradas com CFOP 2910 têm origem em Aves Matrizes, sendo que o fornecedor é de SP. Ao longo do período analisado, essas operações representaram 2,62% dos créditos tomados.

Tabela 9 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – RS

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Aves Matrizes	382.595,95	202.010,66	24.241,30	180.585,29	0,00
Total	382.595,95	202.010,66	24.241,30	180.585,29	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Através da análise detalhada das entradas que deram origem aos créditos de ICMS da empresa avícola de acordo com as operações fiscais que permitem o crédito do imposto, é possível verificar que os principais grupos de entradas consistem em Rações, Premix, Ovos Férteis, Aves Matrizes, Macronutrientes e Pintos de 01 Dia. A partir da verificação da formação dos créditos, também fica

evidenciada a existência de muitas operações com isenção total ou com bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 1, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens com maior representatividade de compras durante o período estudado.

Quadro 1 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – RS

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Rações e Premix	2309.90.10	Interna: dentro do RS	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, VIII, alínea "c" do Decreto 37.699/97-RICMS/RS.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interna: dentro do RS	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, VIII, alínea "i" do Decreto 37.699/97-RICMS/RS.
Aves Matrizes	0105.11.10	Interestadual: origem SP	Reduzida em 47,20%	12%	Base de Cálculo ICMS Reduzida conforme art. 9, XII Anexo II do RICMS/SP.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.

Fonte: Rio Grande do Sul (1997), São Paulo (2000) e Santa Catarina (1996)

Além dessas operações classificadas por grupo de itens, a Matriz da empresa avícola também possui grande movimentação de insumos decorrente de remessas e de retornos através de sistema de integração, realizadas por meio das CFOP's 5451 e 1451. Essas operações têm o ICMS isento conforme o Livro I, artigo 9º, inciso VIII, nota 02 do RICMS/RS (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Identificadas as principais operações de entrada e suas características, na sequência são analisadas as movimentações de saída ocorridas no período. Na Tabela 10 estão consolidadas as operações de saída que ocorreram entre Janeiro e Junho de 2021, evidenciando seu valor contábil, a representatividade que as movimentações de cada CFOP têm sobre o total, a base de cálculo, o valor do imposto debitado, o % que representa sobre o total dos débitos, o valor das

operações isentas ou não tributadas e o valor lançado na coluna de outras bases para o imposto.

Tabela 10 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – RS

CFOP	Saídas		Operações com Débito do Imposto			Operações sem Débito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Debitado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
5101	4.015.176,23	6,46	0,00	0,00	0,00	3.542.641,02	472.535,21
5102	3.274.048,03	5,26	1.555,82	272,29	0,05	3.270.835,52	1.656,69
5116	244.600,21	0,39	0,00	0,00	0,00	244.600,21	0,00
5118	41.854,05	0,07	23.641,55	4.038,84	0,68	18.212,50	0,00
5119	19.781,10	0,03	0,00	0,00	0,00	19.781,10	0,00
5151	5.339,93	0,01	2.135,97	256,32	0,04	3.203,96	0,00
5451	24.636.814,09	39,61	0,00	0,00	0,00	24.636.814,09	0,00
5910	73.281,55	0,12	0,00	0,00	0,00	73.281,55	0,00
5927	16.235.210,77	26,10	0,00	0,00	0,00	0,00	16.235.210,77
6101	9.720,00	0,02	3.888,00	272,16	0,05	5.832,00	0,00
6118	42.872,60	0,07	21.272,60	1.832,71	0,31	21.600,00	0,00
6119	66.240,00	0,11	26.496,00	1.854,72	0,31	39.744,00	0,00
6151	12.926.405,68	20,78	5.170.562,21	566.665,73	95,88	7.755.843,47	0,00
6152	285.773,95	0,46	114.309,56	13.717,15	2,32	171.464,39	0,00
6901	106.134,69	0,17	0,00	0,00	0,00	0,00	106.416,50
Outras	218.134,69	0,35	18.556,13	2.079,65	0,35	31.023,93	168.554,63
Total	62.201.669,38	100	5.382.417,84	590.989,57	100	39.834.877,74	16.984.373,80

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

A partir da análise das apurações de ICMS da Matriz da empresa avícola, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de saída. Conforme demonstrado na Tabela 10, a CFOP 5451 representa 39,61% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, a CFOP 5927 teve 26,10% de representatividade, seguida pela

CFOP 6151, com 20,78% das operações. Embora com menor peso sobre o total de saídas, também configuraram valores expressivos as CFOP's 5101 e 5102, representando respectivamente 6,46% e 5,26% das movimentações do período.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que têm movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem créditos fiscais ou que isoladas tem pouca relevância, como devoluções de compras (CFOP's 5201, 5202, 6201 e 6202), devoluções de compras para uso e consumo (CFOP's 5556 e 6556), devoluções de bens que entraram em comodato (CFOP's 5909 e 6909), remessa de bens para conserto (CFOP's 5915 e 6915), lançamentos efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura (CFOP's 5922 e 6922), remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros (CFOP's 5923 e 6923), dentre outras.

No que tange aos impostos debitados, a Tabela 10 permite verificar que praticamente sua totalidade está concentrada nas transferências para suas filiais, representando 98,2% do total. Nessa composição, a CFOP 6151 representa 95,88% do ICMS a recolher gerado pela Matriz no período e a CFOP 6152, 2,32%. Demais operações fiscais geraram débitos pouco significativos.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos débitos do imposto durante o período analisado, a fim de identificar o perfil de saídas da entidade.

Tabela 11 – Detalhamento das saídas com CFOP 5102 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	36.000,00	0,00	0,00	36.000,00	0,00
Macronutrientes	3.226.311,97	0,00	0,00	3.226.311,97	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	1.066,90	0,00	0,00	1.066,90	0,00
Medicamentos e Vacinas com débito de Pis e Cofins	7.434,22	0,00	0,00	7.434,22	0,00
Embalagens	1.555,82	1555,82	272,29	0,00	0,00
Uso e Consumo	1.679,12	0,00	0,00	22,43	1.656,69
Total	3.274.048,03	1.555,82	272,29	3.270.835,52	1.656,69

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

A Tabela 11 permite identificar que entre as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros dentro do estado, CFOP 5102, apenas itens do grupo de Embalagens representam saídas tributadas. As demais possuem base de cálculo para o imposto isenta ou não tributada e outras bases de cálculo.

Já a Tabela 12 detalha as vendas de mercadorias entregues ao destinatário por conta e ordem de terceiros dentro do estado, CFOP 5118.

Tabela 12 – Detalhamento das saídas com CFOP 5118 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	18.212,50	0,00	0,00	18.212,50	0,00
Aves para Abate	23.641,55	23.641,55	4.038,84	0,00	0,00
Total	41.854,05	23.641,55	4.038,84	18.212,50	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na tabela acima, há débito do imposto no momento da venda das aves que chegaram ao fim de seu período produtivo aos abatedouros. O ciclo de vida das aves poedeiras é de cerca de 1,5 anos desde seu nascimento até o momento em que deixam de produzir ovos.

Na Tabela 10 há demonstração de saída com débito de imposto para a CFOP 5151, porém ela não será detalhada tendo em vista que a empresa avícola não possui uma filial dentro do RS. Dessa forma, não é possível haver uma transferência de produtos para dentro do estado. Pode-se verificar na Tabela 1 que essa operação foi estornada através de uma entrada com CFOP 1151 com os mesmos valores contábeis e mesmo valor de crédito que foi debitado nessa saída.

Através da análise da Tabela 13, verifica-se que houve venda para outros estados praticamente só de itens do grupo de Ovos Férteis. As Tabelas 14 e 15 apresentam comportamento semelhante, sendo que as saídas interestaduais de Ovos Férteis com as CFOP's de faturamento 6101, 6118 e 6119 totalizaram R\$ 111.960,00 no período. Isso revela uma característica importante da empresa avícola, que consiste em utilizar ao máximo os Ovos Férteis que produz para a incubação e consequente venda de Pintos de 01 Dia, que é o produto em que consegue agregar mais valor.

Tabela 13 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	9.720,00	3.888,00	272,16	5.832,00	0,00
Total	9.720,00	3.888,00	272,16	5.832,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Além dos Ovos Férteis, a Tabela 14 demonstra que para a CFOP 6118, houve saídas de Aves para Abate no período analisado.

Tabela 14 – Detalhamento das saídas com CFOP 6118 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	36.000,00	14.400,00	1.008,00	21.600,00	0,00
Aves para Abate	6.872,60	6.872,60	824,71	0,00	0,00
Total	42.872,60	21.272,60	1.832,71	21.600,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

A Tabela 15 também apresenta um baixo valor de faturamento oriundo das vendas de Ovos Férteis.

Tabela 15 – Detalhamento das saídas com CFOP 6119 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	66.240,00	26.496,00	1.854,72	39.744,00	0,00
Total	66.240,00	26.496,00	1.854,72	39.744,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Corroborando o que é apresentado nas Tabelas 13, 14 e 15, a Tabela 16 demonstra que o maior volume da produção de Ovos Férteis é utilizado pela própria empresa para a transformação desse produto em Pintos de 01 Dia, seja em seu Incubatório próprio, ou nos terceirizados. As saídas com CFOP 6151, ou seja, transferências para suas filiais em outros estados, representaram 20,78% do total de saídas do período e 95,88% do total de ICMS debitado.

Tabela 16 – Detalhamento das saídas com CFOP 6151 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	12.926.405,68	5.146.559,09	566.665,73	7.755.843,47	0,00
Total	12.926.405,68	5.146.559,09	566.665,73	7.755.843,47	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola.

O volume de saídas em operações com Ovos Férteis demonstra a importância do benefício fiscal incidente sobre esse produto, conforme base legal demonstrada no Quadro 2, para as atividades da empresa analisada. A Tabela acima permite identificar que 60% da base de cálculo para o ICMS é isenta nessas operações.

Já a Tabela 17 demonstra as saídas de produtos adquiridos de terceiros em transferência para suas filiais em outros estados. Dentre as movimentações mais significativas, estão as realizadas com itens dos grupos Premix e Micronutrientes.

Tabela 17 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – RS

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Premix	232.934,39	93.173,74	11.180,87	139.760,65	0,00
Micronutrientes	27.201,30	10.880,53	1.305,66	16.320,77	0,00
Macronutrientes	11.048,91	4.419,57	530,34	6.629,34	0,00
Medicamentos e Vacinas	4.288,65	1.715,45	205,84	2.573,20	0,00
Embalagens	10.300,70	4.120,27	494,44	6.180,43	0,00
Total	285.773,95	114.309,56	13.717,15	171.464,39	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Através da análise detalhada das saídas que deram origem aos débitos de ICMS da empresa avícola de acordo com as operações fiscais que resultaram em débito do imposto, é possível verificar que os principais grupos de saídas consistem em Ovos Férteis, Macronutrientes, Pintos de 01 Dia, Premix e Micronutrientes. A partir da verificação da formação dos débitos de ICMS, também fica evidenciada a existência de muitas operações de saída internas com isenção total e de saídas interestaduais com bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 2, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens que configuraram maior representatividade de saídas durante o período estudado.

Quadro 2 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – RS

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	Interna: dentro do RS	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, inciso VIII, alínea "i" do RICMS/RS.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interna: dentro do RS	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, inciso VIII, alínea "i" do RICMS/RS.
Macronutrientes	1005.90.10	Interna: dentro do RS	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, inciso IX, alínea "b" do RICMS/RS.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual	Reduzida em 60%	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Redução da base de cálculo do ICMS para 40% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "i" do RICMS/RS.
Pintos de um dia	0105.11.90	Interestadual	Reduzida em 60%	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Redução da base de cálculo do ICMS para 40% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "i" do Decreto RICMS/RS.
Premix	2309.90.10	Interestadual	Reduzida em 60%	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Redução da base de cálculo do ICMS para 40% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "c" do Decreto RICMS/RS.
Micronutrientes	2836.30.00	Interestadual	Reduzida em 60%	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Redução da base de cálculo do ICMS para 40% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "c" do Decreto RICMS/RS.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Rio Grande do Sul (1997)

Na Tabela 18 são demonstrados resumidamente os saldos credores remanescentes ao término de cada mês de apuração. O saldo credor com que a empresa avícola iniciou o ano de 2021 para a Matriz foi de R\$ 96.818,45.

Tabela 18 – Saldos de ICMS mês a mês – RS

Mês	Saídas com Débito de ICMS	Outros Débitos	Aquisições com Crédito de ICMS	Outros Créditos	Saldo Credor
Jan.	92.534,68	0,00	26.827,08	138,07	31.248,92
Fev.	91.001,54	0,00	64.533,01	122,21	4.902,60
Mar.	121.119,53	515,46	171.809,81	128,76	55.206,18
Abr.	108.500,31	4.902,60	110.503,82	922,01	53.229,10
Mai	84.011,09	0,00	262.984,17	526,99	232.729,17
Jun.	93.822,42	0,00	288.175,96	160,79	427.243,50

Fonte: Elaborado pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

Os valores de Outros débitos que constam na Tabela acima são referentes à diferencial de alíquotas. E os Outros créditos correspondem à apropriações de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP). A Tabela 18 permite identificar que em nenhum dos meses houve ICMS a pagar, restando sempre saldo credor decorrente de suas operações.

Na sequência são demonstradas as operações relativas às movimentações de ICMS da filial de SC.

4.2.1.2 Tributação de ICMS nas operações de SC

Através da análise das apurações de ICMS da filial de SC da empresa avícola durante o período compreendido entre Janeiro e Junho de 2021, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de entrada. Conforme demonstrado na Tabela 19, a CFOP 2151 representa 72,87% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, as CFOP's 2201 e 2202, compreendidas no grupo *Outras* alcançaram 11,92% de representatividade, seguidas pela CFOP 2101, com 7,24% das operações. Embora com menor peso sobre o total de entradas, também obtiveram valores significativos as CFOP's 1252 e 1101, representando respectivamente 2,47% e 2,18% das movimentações do período.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que têm movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem

créditos fiscais ou que isoladas tem pouca relevância, como devoluções de venda (CFOP's 1201, 1202, 2201 e 2202), compras para uso e consumo (CFOP's 1407, 1556, 2407 e 2556), compra de combustíveis (CFOP's 1653 e 2653), entradas em comodato (CFOP's 1908 e 2908), retorno de mercadorias remetidas para conserto (CFOP's 1916 e 2916), entradas de mercadoria recebidas por conta e ordem de terceiros (CFOP's 1923 e 2923), dentre outras.

Tabela 19 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – SC

CFOP	Entradas		Operações com Crédito do Imposto			Operações sem Crédito do Imposto	
	Valores Contábeis	%	Base de Cálculo	Imposto Creditado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
1101	189.645,94	2,18	24.980,00	4.246,60	1,01	164.653,04	12,90
1252	215.388,45	2,47	182.087,43	45.517,36	10,83	51,95	891,94
1352	12.241,80	0,14	7.431,20	916,75	0,22	4.810,60	0,00
1551	6.200,00	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	6.200,00
1910	82,01	0,00	0,00	0,00	0,00	82,01	0,00
2101	630.908,65	7,24	374.204,53	33.532,70	7,98	256.704,12	0,00
2118	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2151	6.351.960,52	72,87	2.541.954,24	305.034,55	72,60	3.810.006,28	0,00
2152	12.549,94	0,14	5.019,98	602,40	0,14	7.529,96	0,00
2252	179.541,94	2,06	0,00	0,00	0,00	0,00	179.541,94
2551	1.200,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	1.200,00
2910	3.065,71	0,04	1.226,28	147,15	0,04	1.839,43	0,00
2949	74.764,40	0,86	0,00	0,00	0,00	0,00	74.764,40
Outras	1.039.506,71	11,92	251.306,84	30.156,78	7,18	444.633,31	343.566,56
TOTAL	8.717.056,07	100	3.388.210,50	420.154,29	100	4.690.310,70	606.177,74

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

No que tange aos créditos tomados, a Tabela 19 permite verificar que sua grande maioria tem origem nas entradas em transferência oriundas tanto da Matriz quanto de outras filiais da empresa através da CFOP 2151, representando 72,60%

dos créditos do período. Com 10,83% do valor creditado, a compra de energia elétrica utilizada em sua atividade industrial através da CFOP 1252 também teve valor significativo. Além dessas operações, as compras com CFOP 2101 representaram 7,98% dos créditos obtidos.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos créditos tomados durante o período analisado, a fim de identificar o perfil das entradas da filial de SC.

A Tabela 20 demonstra as compras para industrialização de fornecedores de dentro do próprio estado. O detalhamento dessas entradas permite identificar que o maior volume de entradas corresponde ao grupo de Medicamentos e Vacinas, entre as que permitem crédito de PIS e COFINS e as que não permitem. Esses grupos possuem base de cálculo isenta para o ICMS em operações internas, como poderá ser verificado no Quadro 3. Os itens do grupo de Embalagens foram os que permitiram os créditos originados das compras com essa operação fiscal.

Tabela 20 – Detalhamento das entradas com CFOP 1101 – SC

Grupo de Itens	Entradas Valor Contábil	Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
		Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	162.065,72	0,00	0,00	162.050,24	15,48
Medicamentos e Vacinas com crédito de Pis e Cofins	24.002,83	0,00	0,00	24.002,83	0,00
Embalagens	24.980,00	24.980,00	4.246,60	0,00	0,00
Total	211.048,55	24.980,00	4.246,60	186.053,07	15,48

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Em relação às entradas com CFOP 1252, conforme consta na Tabela 19, a empresa está inserida no Mercado Livre de energia, realizando os créditos de ICMS referentes à fatura da concessionária que disponibiliza a rede de distribuição elétrica. O percentual é creditado conforme Laudo Técnico elaborado por empresa

especializada a fim de apontar a demanda energética consumida pelo setor produtivo em cada período.

Na Tabela 21, são detalhadas as contratações de fretes com transportadoras situadas em SC, cujo tomador é a filial da empresa avícola e cujos fretes foram interestaduais. Durante esse período, foram tomados apenas Fretes de Matéria-Prima, que permitem o aproveitamento do crédito de ICMS. De acordo com a Tabela 19, os créditos originados através da CFOP 1352 correspondem a apenas 0,22% do total do período.

Tabela 21 – Detalhamento das entradas com CFOP 1352 – SC

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Tipo de Frete	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Frete Matéria Prima	12.241,80	7.431,20	916,75	4.810,60	0,00
Total	12.241,80	7.431,20	916,75	4.810,60	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Conforme a Tabela 19, 7,98% dos créditos tomados entre Janeiro e Junho deste ano possuem origem em compras para industrialização de fornecedores de outros estados. Conforme demonstrado na Tabela 22, os valores mais significativos de imposto creditado consistem na aquisição de Medicamentos e Vacinas cujo NCM não permite o crédito de PIS e COFINS. As entradas feitas através da CFOP 2101 são evidenciadas abaixo.

Tabela 22 - Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – SC

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	36.288,00	14.515,20	1.741,82	21.772,80	0,00
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	594.620,65	359.689,33	31.790,88	234.931,32	0,00
Total	630.908,65	374.204,53	33.532,70	256.704,12	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na tabela 23 constam as entradas em transferência tanto da Matriz quanto das demais filiais da empresa. De acordo com a Tabela 19, a CFOP 2151 representa o volume mais expressivo de entradas, com 72,87% do total, bem como a operação fiscal com o maior valor de créditos, sendo 72,60% do total creditado no período. Conforme a Tabela abaixo, os grupos de itens que originaram as parcelas mais significativas do ICMS creditado foram os Ovos Férteis e os Pintos de 01 Dia.

Tabela 23 - Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – SC

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	5.943.350,81	2.377.340,29	285.280,86	3.566.010,52	0,00
Pintos de 01 dia	373.542,77	149.417,09	17.930,06	224.125,68	0,00
Medicamentos e Vacinas	32.086,04	12.834,41	1.540,13	19.251,63	0,00
Embalagens	2.980,90	2.362,45	283,50	618,45	0,00
Total	6.351.960,52	2.541.954,24	305.034,55	3.810.006,28	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Além de entradas em transferência com a CFOP 2151, houve também lançamentos com a operação fiscal 2152, representando apenas 0,14% do total. Essas entradas correspondem à produtos do grupo de Ovos Férteis, conforme demonstrado na Tabela 24.

Tabela 24 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – SC

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	12.549,94	5.019,98	602,40	7.529,96	0,00
Total	12.549,94	5.019,98	602,40	7.529,96	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Embora com valor pouco expressivo, as entradas em bonificação, CFOP 2910, também resultaram em um pequeno valor de ICMS creditado durante o período analisado. A Tabela 24 demonstra que esse crédito tem origem na entrada do grupo de itens de Pintos de 01 Dia. O crédito destacado corresponde a 0,04% do total.

Tabela 25 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – SC

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	3.065,71	1.226,28	147,15	1.839,43	0,00
Total	3.065,71	1.226,28	147,15	1.839,43	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na Tabela 19 há crédito de ICMS classificado como *Outras* entradas. Esse valor corresponde a 7,18% dos créditos do período em estudo, porém é proveniente de entradas geradas devido à devoluções de venda, com CFOP's 2201 e 2202.

Através da análise detalhada das entradas que deram origem aos créditos de ICMS da empresa avícola de acordo com as operações fiscais com imposto

creditado, é possível verificar que os principais grupos de entradas consistem em Ovos Férteis, Medicamentos e Vacinas e Pintos de 01 Dia. A partir da verificação da formação dos créditos, também fica evidenciada a existência de muitas operações com isenção total ou parcial do imposto, bem como bases de cálculo reduzidas em várias situações. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 3, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens com maior representatividade de compras durante o período estudado.

Quadro 3 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – SC

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interna: dentro de SC	Reduzida em 100%	0%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual: origem RS	Reduzida em 60%	12%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, inciso VIII, alínea "i" do RICMS/RS.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interestadual: origem SP	Reduzida em 60%	12%	Base de Cálculo ICMS Reduzida conforme art. 9, I Anexo II do RICMS/SP.
Pintos de um dia	0105.11.90	Interestadual: origem SP	Reduzida em 60%	12%	Base de Cálculo ICMS Reduzida conforme art. 9, XII Anexo II do RICMS/SP.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Santa Catarina (1996), Rio Grande do Sul (1997) e São Paulo (2000)

Identificadas as principais operações de entrada e suas características, na sequência são analisadas as movimentações de saída ocorridas no período. Na Tabela 26 estão consolidadas as operações de saída que ocorreram entre Janeiro e Junho de 2021, evidenciando seu valor contábil, a representatividade que as movimentações de cada CFOP têm sobre o total, a base de cálculo, o valor do imposto debitado, o % que representa sobre o total dos débitos, o valor das operações isentas ou não tributadas e o valor lançado na coluna de outras bases para o imposto.

Tabela 26 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – SC

CFOP	Saídas		Operações com Débito do Imposto			Operações sem Débito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Debitado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
5101	1.143.683,16	9,41	0,00	0,00	0,00	1.143.683,16	0,00
5102	100.426,00	0,83	700,00	119,00	0,03	99.726,00	0,00
5118	10.382,40	0,09	0,00	0,00	0,00	10.382,40	0,00
5910	32.839,17	0,27	0,00	0,00	0,00	32.839,17	0,00
5927	253.156,32	2,08	0,00	0,00	0,00	0,00	253.156,32
6101	1.392.423,69	11,45	556.969,47	56.626,10	13,72	835.454,22	0,00
6102	658.425,35	5,42	262.621,34	30.024,22	7,28	395.804,01	0,00
6116	310.745,60	2,56	124.298,24	9.904,87	2,40	186.447,36	0,00
6117	1.960,59	0,02	784,24	54,90	0,01	1.176,35	0,00
6118	1.740.926,26	14,32	696.370,50	83.564,45	20,25	1.044.555,76	0,00
6119	50.860,60	0,42	20.344,24	2.441,31	0,59	30.516,36	0,00
6151	4.594.325,71	37,79	1.837.730,22	218.409,50	52,93	2.756.595,49	0,00
6152	117.716,91	0,97	47.086,73	5.225,44	1,27	70.630,18	0,00
6910	133.808,61	1,10	53.523,41	6.022,01	1,46	80.285,20	0,00
Outras	1.616.291,65	13,2	1.920,00	230,40	0,06	70.553,00	1.543.818,65
Total	12.157.972,02	100	3.602.348,39	412.622,20	100	6.758.648,66	1.796.974,97

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

A partir da análise das apurações de ICMS da filial de SC da empresa avícola, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de saída. Conforme demonstrado na Tabela 26, a CFOP 6151 representa 37,79% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, a CFOP 6118 teve 14,32% de representatividade, seguida pela CFOP 6101, com 11,45% das operações. Embora com menor peso sobre o total de saídas, também apresentam valores expressivos as saídas com CFOP 5101 e 6102, representando respectivamente 9,41% e 5,42% das movimentações do período.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que têm movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem créditos fiscais ou que isoladas tem pouca relevância, como devoluções de compras (CFOP's 5201, 5202, 6201 e 6202), devoluções de compras para uso e consumo (CFOP's 5556 e 6556), devoluções de bens que entraram em comodato (CFOP's 5909 e 6909), remessa de bens para conserto (CFOP's 5915 e 6915), lançamentos efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura (CFOP's 5922 e 6922), remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros (CFOP's 5923 e 6923), dentre outras.

No que tange aos impostos debitados, a Tabela 26 permite verificar que as transferências para a Matriz e demais filiais representam o valor mais relevante, com 52,93% do total. Além das transferências, a CFOP 6118 teve relevância nos valores de ICMS debitados, configurando 20,25% do todo. Com o terceiro maior valor entre as saídas de ICMS do período, estão as vendas com CFOP 6101 e 6102, que compõem 13,72% e 7,28% do imposto debitado respectivamente.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos débitos do imposto durante o período analisado, a fim de identificar o perfil de saídas da entidade.

A Tabela 27 permite identificar que os grupos de itens em que houve saídas através da CFOP 5102 foram Medicamentos e Vacinas, cujos NCM's não possuem débito de PIS e COFINS, e de Embalagens, que representam um valor irrelevante de débito de ICMS, correspondendo a 0,03% do total do período.

Tabela 27 – Detalhamento das saídas com CFOP 5102 – SC

Saídas	Valor Contábil	Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
		Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Grupo de Itens					
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	99.726,00	0,00	0,00	99.726,00	0,00
Embalagens	700,00	700,00	119,00	0,00	0,00
Total	100.426,00	700,00	119,00	99.726,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Já as vendas de produção do estabelecimento para outros estados através da CFOP 6101 obtiveram grande relevância durante o período em estudo. De acordo com a Tabela 28, a totalidade dessas operações ocorreu com o grupo de itens de Pintos de 01 Dia. O detalhamento abaixo também permite identificar um valor significativo de base de cálculo isenta ou não tributada para o imposto, correspondente a 60%.

Tabela 28 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	1.392.423,69	556.969,47	56.626,10	835.454,22	0,00
Total	1.392.423,69	556.969,47	56.626,10	835.454,22	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Conforme a Tabela 29, as saídas com CFOP 6102 ocorreram principalmente através de produtos do grupo de Medicamentos e Vacinas cujos NCM's não possuem débito de PIS e COFINS.

Tabela 29 – Detalhamento das saídas com CFOP 6102 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	37.937,79	15.175,12	1.311,01	22.762,67	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	619.370,61	246.999,44	28.676,58	372.371,17	0,00
Medicamentos e Vacinas com débito de Pis e Cofins	849,15	339,66	23,78	509,49	0,00
Embalagens	267,80	107,12	12,85	160,68	0,00
Total	658.425,35	262.621,34	30.024,22	395.804,01	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As saídas decorrentes de vendas originadas em encomenda para entrega futura, CFOP's 6116 e 6117 representaram juntas 2,58% do total de saídas do período, bem como, o débito de ICMS de ambas correspondem a 2,41%. Conforme a Tabela 30, as saídas através da CFOP 6116 ocorreram através do grupo de itens de Pintos de 01 Dia.

Tabela 30 – Detalhamento das saídas com CFOP 6116 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	310.745,60	124.298,24	9.904,87	186.447,36	0,00
Total	310.745,60	124.298,24	9.904,87	186.447,36	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Já as saídas provenientes da CFOP 6117 pertencem ao grupo de Medicamentos e Vacinas cujos NCM's possuem débito de PIS e COFINS, conforme demonstrado na Tabela 31.

Tabela 31 – Detalhamento das saídas com CFOP 6117 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Medicamentos e Vacinas com débito de Pis e Cofins	1.960,59	784,24	54,90	1.176,35	0,00
Total	1.960,59	784,24	54,90	1.176,35	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

De acordo com a Tabela 26, a CFOP 6118 teve o segundo maior valor tanto em saídas quanto em imposto debitado durante o período analisado, com representatividade de 14,32% e de 20,25%, respectivamente. Na Tabela 32 pode-se

verificar que essas movimentações têm origem em saídas de produtos do grupo de Pintos de 01 Dia.

Tabela 32 – Detalhamento das saídas com CFOP 6118 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	1.740.926,26	696.370,50	83.564,45	1.044.555,76	0,00
Total	1.740.926,26	696.370,50	83.564,45	1.044.555,76	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Em relação à CFOP 6119, o grupo de itens que originou suas saídas também foi o de Pintos de 01 Dia, porém com representatividade muito inferior, conforme pode ser observado na Tabela 33.

Tabela 33 – Detalhamento das saídas com CFOP 6119 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 dia	50.860,60	20.344,24	2.441,31	30.516,36	0,00
Total	50.860,60	20.344,24	2.441,31	30.516,36	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

De acordo com a Tabela 26, a CFOP 6151 teve o maior volume tanto em saídas quanto em imposto debitado durante o período analisado, com representatividade de 37,79% e de 52,93%, respectivamente. Na Tabela 34 pode-se verificar que essas movimentações têm origem em saídas de produtos dos grupos de Pintos de 01 Dia e de Ovos Férteis. Através da análise da Tabela abaixo, percebe-se novamente a importância do benefício fiscal que concede isenção de 60% para a base de cálculo do ICMS para grande parte dos produtos movimentados pela empresa avícola.

Tabela 34 – Detalhamento das saídas com CFOP 6151 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	747.898,02	299.159,19	35.899,11	448.738,83	0,00
Pintos de 01 Dia	3.846.427,69	1.538.571,03	182.510,39	2.307.856,66	0,00
Total	4.594.325,71	1.837.730,22	218.409,50	2.756.595,49	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

A Tabela 35 demonstra as saídas de produtos adquiridos de terceiros em transferência para suas filiais em outros estados. Dentre as movimentações mais significativas, estão as realizadas com itens dos grupos de Medicamentos e Vacinas e de Embalagens.

Tabela 35 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Medicamentos e Vacinas	114.064,90	45.625,93	5.050,15	68.438,94	0,00
Embalagens	3.652,01	1.460,80	175,29	2.191,21	0,00
Total	117.716,91	47.086,73	5.225,44	70.630,15	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

No mercado avícola é de praxe a bonificação de cerca de 2% além da quantidade solicitada no momento da compra, com finalidade de reposição para a mortalidade prevista em cada lote. Dessa forma, a Tabela 36 evidencia que as saídas através da CFOP 6910, remessa em bonificação, doação ou brinde, têm origem nas movimentações de produtos do grupo de itens de Pintos de 01 Dia.

Tabela 36 – Detalhamento das saídas com CFOP 6910 – SC

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 dia	133.808,61	53.523,41	6.022,01	80.285,20	0,00
Total	133.808,61	53.523,41	6.022,01	80.285,20	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

O valor debitado de ICMS que consta no grupo *Outras* da Tabela 26 consiste em uma devolução de compra de material de uso e consumo, CFOP 5556.

Através da análise detalhada das saídas que deram origem aos débitos de ICMS da filial de SC da empresa avícola, de acordo com as operações fiscais que geraram imposto debitado, é possível verificar que os principais grupos de saídas consistem em Pintos de 01 Dia, Ovos Férteis e Medicamentos e Vacinas, tanto com NCM's que têm débito de PIS e COFINS quanto que não têm. A partir da verificação da formação dos débitos de ICMS, também fica evidenciada a existência de operações de saída internas com isenção total e de saídas interestaduais com bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 4, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens que resultaram em maior representatividade de saídas durante o período estudado. Os Medicamentos e Vacinas são apresentados em grupo único, tendo em vista que a tributação de ICMS não difere, havendo diferenciação apenas para o PIS e a COFINS.

Quadro 4 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – SC

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	Interna: dentro de SC	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 29, IX, Anexo II do RICMS/SC.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interna: dentro de SC	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 29, IX, Anexo II do RICMS/SC.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interna: dentro de SC	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 29, I, Anexo II do RICMS/SC.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual	Reduzida em 60%	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interestadual	60% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interestadual	60% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Santa Catarina (1996)

Na Tabela 37 são demonstrados resumidamente os saldos credores remanescentes ao término de cada mês de apuração para a filial de SC. O saldo credor com que a empresa avícola iniciou o ano de 2021 para a filial de SC foi de R\$271.181,82.

Tabela 37 – Saldos de ICMS mês a mês – SC

Mês	Saídas com Débito de ICMS	Outros Débitos	Aquisições com Crédito de ICMS	Outros Créditos	Saldo Credor
Jan.	47.027,83	59,26	63.669,96	12.285,87	300.050,56
Fev.	90.866,77	0,00	56.239,23	12.664,71	278.087,73
Mar.	76.869,58	8.993,01	113.480,88	12.669,93	318.375,95
Abr.	62.058,08	4,16	71.791,01	12.680,11	340.784,83
Mai	65.901,40	269,04	45.312,04	13.499,91	333.426,34
Jun.	69.898,54	0,00	64.534,92	12.815,69	340.878,41

Fonte: Elaborado pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

Os valores de Outros débitos que constam na Tabela acima são referentes à diferencial de alíquotas. E os Outros créditos correspondem à apropriações de CIAP e ao crédito de Substituição Tributária sobre energia elétrica. A Tabela 37 permite identificar que em nenhum dos meses houve ICMS a pagar, restando sempre saldo credor decorrente de suas operações.

Na sequência são demonstradas as operações relativas às movimentações de ICMS da filial de SP.

4.2.1.3 Tributação de ICMS nas operações de SP

Através da análise das apurações de ICMS da filial de SP da empresa avícola durante o período compreendido entre Janeiro e Junho de 2021, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de entrada. Conforme demonstrado na Tabela 38, a CFOP 1902 representa 24,41% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, a CFOP 1949 alcançou 22,45% de representatividade, seguida pelas CFOP's 2151, 1101, 1451, 2101 e 1124, constituindo, respectivamente, 13,36%, 10,85%, 8,02%, 7,31% e 5,06% do total das operações.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que obtiveram movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem créditos fiscais ou que isoladas têm pouca relevância, como devoluções de venda

(CFOP's 1201, 1202, 2201 e 2202), compras para uso e consumo (CFOP's 1407, 1556, 2407 e 2556), compra de combustíveis (CFOP's 1653 e 2653), entradas em comodato (CFOP's 1908 e 2908), retorno de mercadorias remetidas para conserto (CFOP's 1916 e 2916), entradas de mercadoria recebidas por conta e ordem de terceiros (CFOP's 1923 e 2923), dentre outras.

Tabela 38 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – SP

CFOP	Entradas		Operações com Crédito do Imposto			Operações sem Crédito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Creditado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
1101	5.904.292,53	10,85	18.920,00	2.791,34	0,35	5.763.741,37	121.631,16
1118	280.353,53	0,52	0,00	0,00	0,00	280.353,53	0,00
1124	2.755.546,54	5,06	1.143,10	205,75	0,03	2.754.403,44	0,00
1152	6.358,51	0,01	2.543,40	305,21	0,04	3.815,11	0,00
1352	242.902,93	0,45	104.607,80	2.412,54	0,30	137.670,50	624,63
1451	4.361.261,39	8,02	0,00	0,00	0,00	4.361.261,39	0,00
1452	25.463,88	0,05	0,00	0,00	0,00	25.463,88	0,00
1551	36.727,50	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	36.727,50
1901	62.996,20	0,12	0,00	0,00	0,00	0,00	62.996,20
1902	13.283.325,89	24,41	0,00	0,00	0,00	0,00	13.283.325,89
1910	144.345,06	0,27	0,00	0,00	0,00	144.345,06	0,00
1949	12.214.009,78	22,45	0,00	0,00	0,00	4.580.230,52	7.633.779,26
2101	3.976.648,43	7,31	3.170.514,11	375.036,68	46,84	805.854,07	0,00
2124	57.178,07	0,11	0,00	0,00	0,00	57.178,07	0,00
2151	7.267.988,88	13,36	2.919.686,58	349.897,60	43,70	4.348.302,30	0,00
2152	265.538,05	0,49	106.215,21	12.745,83	1,59	159.322,84	0,00
2352	176.121,05	0,32	98.406,35	10.917,54	1,36	71.924,70	5.790,00
2551	299.235,00	0,55	0,00	18.214,68	2,27	108.390,99	190.844,01
2902	236.484,25	0,43	0,00	0,00	0,00	0,00	236.484,25
2910	25.558,30	0,05	5.007,32	533,42	0,07	20.550,98	0,00
2949	212.877,65	0,39	0,00	0,00	0,00	0,00	212.877,65
Outras	2.575.404,84	4,73	295.455,59	27.584,92	3,45	1.383.658,16	896.291,09
Total	54.410.618,26	100	6.722.499,46	800.645,51	100	25.006.466,91	22.681.371,64

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

No que tange aos créditos tomados, a Tabela 38 permite verificar que sua grande maioria tem origem nas compras para industrialização oriundas de outros estados, CFOP 2101, representando 46,84% dos créditos do período. Com 43,70% do valor creditado, a CFOP 2151 também teve valor relevante na composição dos créditos. Demais movimentações não representam valores significativos.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos créditos tomados durante o período analisado, a fim de identificar o perfil das entradas da filial de SP.

De acordo com a Tabela 39, o maior volume de compras para industrialização está concentrado no grupo de Aves Matrizes, de Medicamentos e Vacinas cujo NCM não permite aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, de Ovos Férteis, de Macronutrientes e de Premix. Os valores de ICMS creditados a partir da CFOP 1101 representam apenas 0,35% do total do período.

Tabela 39 – Detalhamento das entradas com CFOP 1101– SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Rações	11.572,40	0,00	0,00	11.572,40	0,00
Ovos Férteis	1.111.185,49	0,00	0,00	1.114.125,79	0,00
Premix	174.013,74	0,00	0,00	174.013,74	0,00
Micronutrientes	13.570,00	3.920,00	91,34	9.650,00	0,00
Macronutrientes	466.184,07	0,00	0,00	466.184,07	0,00
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	1.592.029,78	0,00	0,00	1.592.018,28	11,50
Medicamentos e Vacinas com crédito de Pis e Cofins	85.235,98	15.000,00	2.700,00	70.235,98	0,00
Aves Matrizes	2.436.736,76	0,00	0,00	2.315.117,10	121.619,66
Serviço de Industrialização	13.764,31	0,00	0,00	13.764,31	0,00
Total	5.904.292,53	18.920,00	2.791,34	5.763.741,37	121.631,16

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

A partir da filial de SP, são remetidos para industrialização de terceiros tanto Ovos Férteis quanto insumos para a produção de Ração. A Tabela 40 evidencia os valores movimentados através de industrialização efetuada por outra empresa, CFOP 1124.

Tabela 40 – Detalhamento das entradas com CFOP 1124 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Serviço de Industrialização	2.755.546,54	1.143,10	205,75	2.754.403,44	0,00
Total	2.755.546,54	1.143,10	205,75	2.754.403,44	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

De acordo com a Tabela 38, houve um valor de crédito a partir da CFOP 1152. Essa operação não será detalhada porque há apenas uma filial em SP, não sendo possível a entrada em transferência de dentro do mesmo estado. Conforme é possível verificar na Tabela 47, houve uma saída de CFOP 5152 com os mesmos valores contábeis, estornando, dessa forma, a operação.

Na Tabela 41, são detalhadas as contratações de fretes com transportadoras situadas em SP, cujo tomador é a filial de SP da empresa avícola e cujos fretes foram interestaduais. Esses serviços de transporte foram agrupados como Fretes de Matéria-Prima, que permitem o aproveitamento do crédito de ICMS, e em Fretes de Materiais de Uso e Consumo.

Tabela 41 – Detalhamento das entradas com CFOP 1352 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Frete Matéria Prima	240.978,30	103.307,80	2.385,11	137.670,50	0,00
Frete Uso e Consumo	624,63	0,00	0,00	0,00	624,63
Total	241.602,93	103.307,80	2.385,11	137.670,50	624,63

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As compras para industrialização com origem em outros estados, através da CFOP 2101, resultaram no maior valor de ICMS creditado no período, correspondendo a 46,84% do total. Conforme a Tabela 42, os grupos de itens que originaram esses créditos são os Macronutrientes, os Pintos de 01 Dia, os Medicamentos e Vacinas cujos NCM's não permitem o crédito de PIS e COFINS, as Embalagens, os Ovos Férteis e com valor menos significativo, os Micronutrientes.

Tabela 42 – Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	95.580,00	38.232,00	4.587,84	57.348,00	0,00
Pintos de 01 Dia	206.580,00	82.632,00	9.915,84	123.948,00	0,00
Micronutrientes	2.350,40	940,16	112,82	1.410,24	0,00
Macronutrientes	3.476.189,54	2.902.435,23	348.292,26	573.754,31	0,00
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	150.135,74	100.742,22	6.664,02	49.393,52	0,00
Embalagens	45.812,75	45.532,50	5.463,90	0,00	0,00
Total	3.976.648,43	3.170.514,11	375.036,68	805.854,07	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As entradas em transferência através da CFOP 2151 representaram 13,36% do total de movimentações e 43,70% do total de ICMS creditado no período. A Tabela 43 detalha as entradas que compuseram esses valores. Conforme a Tabela abaixo, os principais grupos de itens que deram origem aos créditos foram os Ovos Férteis e os Pintos de 01 Dia.

Tabela 43 – Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	4.300.879,91	1.732.843,08	207.941,17	2.568.036,83	0,00
Pintos de 01 Dia	2.546.854,45	1.018.741,75	122.248,99	1.528.112,70	0,00
Premix	232.934,39	93.173,74	11.180,87	139.760,65	0,00
Micronutrientes	27.201,30	10.880,53	1.305,66	16.320,77	0,00
Macronutrientes	11.048,91	4.419,57	530,34	6.629,34	0,00
Medicamentos e Vacinas	136.147,96	54.459,14	6.070,32	81.688,82	0,00
Embalagens	12.921,96	5.168,77	620,25	7.753,19	0,00
Total	7.267.988,88	2.919.686,58	349.897,60	4.348.302,30	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Em relação às entradas em transferência com a CFOP 2152, houve menor representatividade. As movimentações que originaram o crédito de ICMS a partir dessa operação fiscal ocorreram devido aos Pintos de 01 Dia e aos Ovos Férteis, conforme demonstrado na Tabela 44.

Tabela 44 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	14.623,41	5.849,36	701,92	8.774,05	0,00
Pintos de 01 Dia	250.914,64	100.365,85	12.043,91	150.548,79	0,00
Total	265.538,05	106.215,21	12.745,83	159.322,84	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Em relação aos serviços de transporte contratados de fornecedores de fora de SP, a Tabela 45 demonstra o volume de fretes para transporte de Matéria-Prima e também para itens de Uso e Consumo. Conforme a Tabela 38, a CFOP 2352 representou 1,36% dos créditos tomados no período analisado.

Tabela 45 – Detalhamento das entradas com CFOP 2352 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Frete Matéria Prima	170.331,05	98.406,35	10.917,54	71.924,70	0,00
Frete Uso e Consumo	5.790,00	0,00	0,00	0,00	5.790,00
Total	176.121,05	98.406,35	10.917,54	71.924,70	5.790,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

A Tabela 46 traz o detalhamento das entradas em bonificação, com CFOP 2910. É possível identificar que os grupos de produtos que originaram suas movimentações foram os Medicamentos e Vacinas, cujos NCM's não permitem o crédito de PIS e COFINS e os Pintos de 01 Dia. O ICMS creditado a partir dessa operação fiscal foi de apenas 0,07%.

Tabela 46 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – SP

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	12.518,30	5.007,32	533,42	7.510,98	0,00
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	13.040,00	0,00	0,00	13.040,00	0,00
Total	25.558,30	5.007,32	533,42	20.550,98	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

O ICMS creditado que consta no grupo *Outras* da Tabela 38 corresponde à devoluções de vendas de CFOP's 1202, 2201 e 2202.

Através da análise detalhada das entradas que deram origem aos créditos de ICMS da filial de SP conforme as operações fiscais com imposto creditado, é possível verificar que os principais grupos de entradas consistem em Macronutrientes, Ovos Férteis, Pintos de 01 Dia, Medicamentos e Vacinas, Embalagens e Premix. A partir da verificação da formação dos créditos, também fica evidenciada a existência de muitas operações com isenção total ou parcial do imposto, bem como bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 5, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens com maior representatividade de compras durante o período estudado.

Quadro 5 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – SP

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	Interna: dentro de SP	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 41, XIV do Anexo I do RICMS/SP.
Aves Matrizes	0105.11.10	Interna: dentro de SP	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 41, XIV do Anexo I do RICMS/SP.
Macronutrientes	1005.90.10	Interna: dentro de SP	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 41, XVI do Anexo I do RICMS/SP.
Premix	2309.90.10	Interna: dentro de SP	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 41, V do Anexo I do RICMS/SP.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interna: dentro de SP	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 41, I do Anexo I do RICMS/SP.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual: origem RS	Reduzida em 60%	12%	ICMS isento conforme Livro I, art. 9º, inciso VIII, alínea "i" do RICMS/RS.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interestadual: origem ES	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 70, inciso VII, alínea "i" do RICMS/ES.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Premix	2309.90.10	Interestadual: origem RS	Reduzida em 60%	12%	Redução da base de cálculo do ICMS para 40% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "c" do Decreto RICMS/RS.

Fonte: Elaborado pela autora com base em São Paulo (2000), Rio Grande do Sul (1997), Santa Catarina (1996) e Espírito Santo (1996)

Além dessas operações classificadas por grupo de itens, a filial de SP da empresa avícola possui grande movimentação de insumos decorrente de remessas e de retornos através de sistema de integração, realizadas através das CFOP's 5451, 5452 e 1949. Essas operações têm o ICMS isento conforme o artigo 41 do Anexo I do RICMS/SP. Outra movimentação significativa condiz às remessas para industrialização por encomenda, CFOP 5901, e seus respectivos retornos através das CFOP's 1902 ou 1903. Essas movimentações têm o ICMS suspenso conforme o artigo 402 do RICMS/SP (SÃO PAULO, 2000).

Identificadas as principais operações de entrada e suas características, na sequência são analisadas as movimentações de saída ocorridas no período. Na Tabela 47 estão consolidadas as operações de saída que ocorreram entre Janeiro e Junho de 2021, evidenciando seu valor contábil, a representatividade que as movimentações de cada CFOP têm sobre o total, a base de cálculo, o valor do imposto debitado, o % que representa sobre o total dos débitos, o valor das operações isentas ou não tributadas e o valor lançado na coluna de outras bases para o imposto.

Tabela 47 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – SP

CFOP	Saídas		Operações com Débito do Imposto			Operações sem Débito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Debitado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
5101	191.116,03	0,30	0,00	0,00	0,00	187.080,00	4.036,03
5102	5.148.992,16	8,14	568,54	98,63	0,01	5.119.047,61	29.376,01
5116	592.402,50	0,94	0,00	0,00	0,00	592.402,50	0,00
5117	4.060.183,00	6,42	14.476,00	1.737,12	0,26	4.045.707,00	0,00
5118	86.523,00	0,14	34.683,00	4.169,34	0,63	51.840,00	0,00
5119	105.324,24	0,17	22.710,24	4.087,84	0,62	82.614,00	0,00
5152	6.358,51	0,01	2.543,40	305,21	0,05	3.815,11	0,00
5451	5.446.558,29	8,61	0,00	0,00	0,00	5.446.558,29	0,00
5452	4.525.649,52	7,15	0,00	0,00	0,00	4.525.649,52	0,00
5551	753.827,63	1,19	0,00	0,00	0,00	0,00	753.827,63
5901	15.345.143,51	24,25	0,00	0,00	0,00	0,00	15.345.143,51
5902	25.577,97	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	25.577,97
5910	344.273,49	0,54	289,52	34,74	0,01	343.983,97	0,00
5927	4.734.163,54	7,48	0,00	0,00	0,00	0,00	4.734.163,54
6101	308.100,00	0,49	123.240,00	8.626,80	1,30	184.860,00	0,00
6102	11.917.351,53	18,83	4.789.368,96	461.277,87	69,58	7.127.982,57	0,00
6117	2.080.764,32	3,29	811.396,92	56.797,80	8,57	1.269.367,40	0,00
6118	60.984,00	0,10	24.393,60	1.707,55	0,26	36.590,40	0,00
6119	354.777,72	0,56	141.911,09	14.187,89	2,14	212.866,63	0,00
6152	2.663.201,69	4,21	1.066.450,78	95.747,76	14,44	1.596.750,91	0,00
6901	201.322,32	0,32	0,00	0,00	0,00	0,00	201.322,32
6910	371.084,46	0,59	146.464,44	13.571,32	2,05	224.620,02	0,00
Outras	3.952.602,84	6,25	5.342,27	641,07	0,10	2.677.965,59	1.269.294,98
Total	63.276.282,27	100	7.183.838,76	662.990,94	100	33.729.701,52	22.362.741,99

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

A partir da análise das apurações de ICMS da filial de SP da empresa avícola, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de saída. Conforme demonstrado na Tabela 47, a CFOP 5901 representa 24,25% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, a CFOP 6102 teve 18,83% de representatividade, seguida pelas CFOP's 5451, 5102, 5927 e 5452, representando 8,61%, 8,14%, 7,48% e 7,15% do total das operações respectivamente. Embora com menor peso sobre o total de saídas, a CFOP 5117 também teve valores expressivos, representando 6,42% das movimentações do período.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que tiveram movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem créditos fiscais ou que isoladas tem pouca relevância, como devoluções de compras (CFOP's 5201, 5202, 6201 e 6202), devoluções de compras para uso e consumo (CFOP's 5556 e 6556), devoluções de bens que entraram em comodato (CFOP's 5909 e 6909), remessa de bens para conserto (CFOP's 5915 e 6915), lançamentos efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura (CFOP's 5922 e 6922), remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros (CFOP's 5923 e 6923), dentre outras.

No que tange aos impostos debitados, a Tabela 47 permite verificar que a parcela mais expressiva corresponde às saídas com CFOP 6102, representando 69,58% do total. As saídas com CFOP's 6152 e 6117 também constituíram valores relevantes, compondo respectivamente 14,44% e 8,58% das saídas de ICMS.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos débitos do imposto durante o período analisado, a fim de identificar o perfil de saídas da filial de SP.

A análise das saídas com CFOP 5102 demonstradas na Tabela 48 permite identificar que o grupo de itens mais significativo para essa operação fiscal foi o de Pintos de 01 Dia e, com menor representatividade, o de Medicamentos e Vacinas cujo NCM não debita PIS e COFINS.

Tabela 48 – Detalhamento das saídas com CFOP 5102 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	29.376,01	0,00	0,00	0,00	29.376,01
Pintos de 01 Dia	4.638.358,83	0,00	0,00	4.638.358,83	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	481.257,32	568,54	98,63	480.688,78	0,00
Total	5.148.992,16	568,54	98,63	5.119.047,61	29.376,01

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

De maneira semelhante, pode-se verificar na Tabela 49 que as saídas mais expressivas através da CFOP 5117 foram de Pintos de 01 Dia e em valores muito menos expressivos, o de Medicamentos e Vacinas cujo NCM não debita PIS e COFINS. As saídas com essa operação fiscal representaram 6,42% do total.

Tabela 49 – Detalhamento das saídas com CFOP 5117 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	4.057.979,80	14.476,00	1.737,12	4.043.503,80	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	2.203,20	0,00	0,00	2.203,20	0,00
Total	4.060.183,00	14.476,00	1.737,12	4.045.707,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As vendas por conta e ordem de terceiros dentro do estado, CFOP's 5118 e 5119, representam juntas 0,31% do total. A Tabela 50 demonstra que as saídas

através da CFOP 5118 foram majoritariamente de produtos do grupo de Ovos Férteis.

Tabela 50 – Detalhamento das saídas com CFOP 5118 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	86.400,00	34.560,00	4.147,20	51.840,00	0,00
Aves para Abate	123,00	123,00	22,14	0,00	0,00
Total	86.523,00	34.683,00	4.169,34	51.840,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

A Tabela 51 demonstra que as saídas através da CFOP 5119 foram majoritariamente de produtos do grupo de Pintos de 01 Dia. Com valores menos expressivos, estão as Aves para Abate.

Tabela 51 – Detalhamento das saídas com CFOP 5119 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	82.614,00	0,00	0,00	82.614,00	0,00
Aves para Abate	22.710,24	22.710,24	4.087,84	0,00	0,00
Total	105.324,24	22.710,24	4.087,84	82.614,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As saídas em bonificação, doação ou brinde para dentro do estado de SP representaram 0,54% das saídas, conforme Tabela 52. A Tabela abaixo demonstra que essas saídas foram de Pintos de 01 Dia.

Tabela 52 – Detalhamento das saídas com CFOP 5910 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	344.273,49	289,52	34,74	343.983,97	0,00
Total	344.273,49	289,52	34,74	343.983,97	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na Tabela 53, pode-se verificar que as saídas através da CFOP 6101 também foram originadas pela venda de Pintos de 01 Dia.

Tabela 53 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	308.100,00	123.240,00	8.626,80	184.860,00	0,00
Total	308.100,00	123.240,00	8.626,80	184.860,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As saídas com CFOP 6102 representaram o segundo maior percentual sobre todas as saídas, com 18,83% e a operação que mais gerou débitos do imposto no período, com 69,58% do total. Na Tabela 54 é possível identificar que as saídas com expressivo valor correspondem às vendas de Pintos de 01 Dia, seguidas do faturamento de Medicamentos e Vacinas.

Tabela 54 – Detalhamento das saídas com CFOP 6102 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	10.211.231,05	4.106.062,99	393.584,52	6.105.168,06	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	1.620.404,08	649.019,41	65.062,28	971.384,67	0,00
Medicamentos e Vacinas com débito de Pis e Cofins	85.716,40	34.286,56	2.631,07	51.429,84	0,00
Total	11.917.351,53	4.789.368,96	461.277,87	7.127.982,57	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As saídas com CFOP 6117 correspondem a 8,57% do ICMS debitado na filial de SP. Na Tabela 55 verifica-se que os Pintos de 01 Dia compuseram o valor mais significativo e que os Medicamentos e Vacinas cujo NCM não gera débito de PIS e COFINS representam um valor simbólico nas movimentações com essa operação fiscal.

Tabela 55 – Detalhamento das saídas com CFOP 6117 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	2.036.465,13	793.677,25	55.557,40	1.242.787,88	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	44.299,19	17.719,67	1.240,40	26.579,52	0,00
Total	2.080.764,32	811.396,92	56.797,80	1.269.367,40	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Conforme a Tabela 56, as saídas com CFOP 6118 durante o período analisado consistiram na venda à ordem de Ovos Férteis. O débito de ICMS inerente à essa operação consistiu em 0,26% do total.

Tabela 56 – Detalhamento das saídas com CFOP 6118 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	60.984,00	24.393,60	1.707,55	36.590,40	0,00
Total	60.984,00	24.393,60	1.707,55	36.590,40	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Já as vendas à ordem realizadas através da CFOP 6119 foram compostas pelas saídas de Pintos de 01 Dia e de Ovos Férteis, em volume inferior, conforme demonstrado na Tabela 57.

Tabela 57 – Detalhamento das saídas com CFOP 6119 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	19.872,00	7.948,80	556,42	11.923,20	0,00
Pintos de 01 Dia	334.905,72	133.962,29	13.631,47	200.943,43	0,00
Total	354.777,72	141.911,09	14.187,89	212.866,63	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As saídas em transferência para a Matriz e demais filiais da empresa avícola através da CFOP 6152 representaram o segundo maior valor de débito de ICMS, compondo 14,44% do total. A Tabela 58 demonstra que essas saídas tiveram sua composição principalmente pelas saídas de Pintos de 01 Dia e de Ovos Férteis, além de Medicamentos e Vacinas e Embalagens.

Tabela 58 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	830.063,86	332.025,56	27.618,51	498.038,30	0,00
Pintos de 01 Dia	1.740.628,36	696.251,35	64.717,84	1.044.377,01	0,00
Medicamentos e Vacinas	90.559,32	36.223,72	3.177,39	54.335,60	0,00
Embalagens	1.950,15	1.950,15	234,02	0,00	0,00
Total	2.663.201,69	1.066.450,78	95.747,76	1.596.750,91	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na Tabela 59 pode-se verificar que de modo semelhante às demais filiais, as saídas em bonificação, CFOP 6910, correspondem ao grupo de Pintos de 01 Dia. O imposto debitado durante o período para essa operação fiscal corresponde a 2,05% do total.

Tabela 59 – Detalhamento das saídas com CFOP 6910 – SP

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	371.084,46	146.464,44	13.571,32	224.620,02	0,00
Total	371.084,46	146.464,44	13.571,32	224.620,02	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Através da análise detalhada das saídas que deram origem aos débitos de ICMS da filial de SP da empresa avícola de acordo com as operações fiscais que resultaram em imposto debitado, é possível verificar que os principais grupos de saídas consistem em Pintos de 01 Dia, Ovos Férteis e Medicamentos e Vacinas, tanto com NCM's que têm débito de PIS e COFINS quanto que não têm. A partir da análise da Tabela 47 e da verificação da formação dos débitos de ICMS, também

fica evidenciada a existência de muitas operações de saída internas com isenção total e de saídas interestaduais com bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 6, as bases legais que dão aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens com maior representatividade de saídas durante o período estudado. Os Medicamentos e Vacinas são apresentados em grupo único no Quadro abaixo tendo em vista que a tributação de ICMS não difere, havendo diferenciação apenas para o PIS e a COFINS.

Quadro 6 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – SP

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	Interna: dentro de SP	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 41, XIV do Anexo I do RICMS/SP.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	Interna: dentro de SP	100% isenta	0%	ICMS isento conforme art. 41, XIV do Anexo I do RICMS/SP.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interna: dentro de SP	100% isenta	0%	ICMS isento conforme art. 41, I do Anexo I do RICMS/SP.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual	47,20% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 47,20% conforme art. 70, inciso VII, alínea "i" do RICMS/SP.
Pintos de um dia	0105.11.90	Interestadual	47,20% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 47,20% conforme art. 70, inciso VII, alínea "i" do RICMS/SP.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interestadual	47,20% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 47,20% conforme art. 70, inciso VII, alínea "i" do RICMS/SP.

Fonte: Elaborado pela autora com base em São Paulo (2000)

Na Tabela 60 são demonstrados resumidamente os saldos credores remanescentes ao término de cada mês de apuração para a filial de SP. O saldo credor com que a empresa avícola iniciou o ano de 2021 para a filial de SP foi de R\$120.058,12.

Tabela 60 – Saldos de ICMS mês a mês – SP

Mês	Saídas com Débito de ICMS	Outros Débitos	Aquisições com Crédito de ICMS	Outros Créditos	Saldo Credor
Jan.	98.011,45	0,00	114.690,05	0,00	136.736,72
Fev.	102.525,17	0,00	98.737,15	0,00	132.948,70
Mar.	107.566,82	27,43	119.220,72	0,00	144.575,17
Abr.	115.332,01	0,00	128.429,09	0,00	157.672,25
Mai	125.426,06	0,00	165.562,90	0,00	197.809,09
Jun.	114.129,43	0,00	174.005,60	0,00	257.685,26

Fonte: Elaborado pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

Os valores de Outros débitos que constam na Tabela acima são referentes à diferencial de alíquotas. A Tabela 60 permite identificar que em nenhum dos meses houve ICMS a pagar, restando sempre saldo credor decorrente de suas operações.

Na sequência são demonstradas as operações relativas às movimentações de ICMS da filial do ES.

4.2.1.4 Tributação de ICMS nas operações do ES

Através da análise das apurações de ICMS da filial do ES da empresa avícola durante o período compreendido entre Janeiro e Junho de 2021, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de entrada. Conforme demonstrado na Tabela 61, a CFOP 1949 representa 29,66% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, estão os retornos de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, CFOP 1902, com 26,52% das movimentações. As entradas em transferências advindas da Matriz e das demais filiais, através das CFOP's 2151 e 2152 representaram respectivamente 22,78% e 12,35% do total de entradas.

Embora com menor peso sobre o todo, as compras para industrialização através da CFOP 2101 representaram 6,97% das operações.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que obtiveram movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem créditos fiscais ou que isoladas tem pouca relevância, como devoluções de venda (CFOP's 1201, 1202, 2201 e 2202), compras para uso e consumo (CFOP's 1407, 1556, 2407 e 2556), compra de combustíveis (CFOP's 1653 e 2653), entradas em comodato (CFOP's 1908 e 2908), retorno de mercadorias remetidas para conserto (CFOP's 1916 e 2916), entradas de mercadoria recebidas por conta e ordem de terceiros (CFOP's 1923 e 2923), dentre outras.

Tabela 61 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021 – ES

CFOP	Entradas		Operações com Crédito do Imposto			Operações sem Crédito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Creditado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
1902	3.235.188,79	26,52	0,00	0,00	0,00	0,00	3.235.188,79
1949	3.617.309,84	29,66	0,00	0,00	0,00	0,00	3.617.309,84
2101	850.607,68	6,97	484.866,45	29.650,48	19,73	365.737,73	3,51
2151	2.778.593,48	22,78	1.111.437,35	77.800,63	51,78	1.667.156,13	0,00
2152	1.505.946,92	12,35	42.166,51	42.166,51	28,07	903.568,13	0,00
2910	22.404,35	0,18	627,71	627,71	0,42	6.728,64	0,00
2949	85.411,58	0,70	0,00	0,00	0,00	0,00	85.411,58
Outras	102.294,39	0,84	0,00	0,00	0,00	95.075,60	7.218,79
Total	12.197.757,03	100	150.245,33	150.245,33	100	3.038.266,23	6.945.132,51

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

No que tange aos créditos tomados, a Tabela 61 permite verificar que sua grande maioria tem origem nas entradas em transferência oriundas tanto da Matriz quanto das demais filiais. As CFOP's 2151 e 2152 representaram respectivamente 51,78% e 28,07% dos créditos tomados no primeiro semestre do ano de 2021. Já as compras para industrialização oriundas de outros estados, CFOP 2101, constituíram 19,73% dos créditos do período.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que originaram os valores creditados durante o período em estudo, a fim de identificar o perfil das entradas da entidade em sua filial do ES.

Tabela 62 – Detalhamento das entradas com CFOP 2101 – ES

Grupo de Itens	Entradas Valor Contábil	Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
		Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	838.344,32	475.356,34	29.020,46	362.984,48	3,51
Medicamentos e Vacinas com crédito de Pis e Cofins	12.263,36	9.510,11	630,02	2.753,25	0,00
Total	850.607,68	484.866,45	29.650,48	365.737,73	3,51

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Através da análise das compras para industrialização realizadas de fornecedores de fora do estado, evidenciadas na Tabela 62, verifica-se que todo o volume de entradas para essa CFOP consiste em produtos do grupo de Medicamentos e Vacinas, tanto com NCM's que permitem o crédito de PIS e COFINS, quanto que não permitem.

Na Tabela 63, são detalhadas as entradas em transferência através da CFOP 2151. É possível verificar que a parcela mais significativa de movimentações para essa operação fiscal consiste no grupo de Ovos Férteis, seguido pelos Pintos de 01 Dia e pelos Medicamentos e Vacinas.

Tabela 63 – Detalhamento das entradas com CFOP 2151 – ES

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	2.592.966,17	1.037.186,44	72.603,06	1.555.779,70	0,00
Pintos de 01 Dia	105.905,53	42.362,21	2.965,35	63.543,32	0,00
Medicamentos e Vacinas	79.721,78	31.888,70	2.232,22	47.833,07	0,00
Total	2.778.593,48	1.111.437,35	77.800,63	1.667.156,13	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Em relação às entradas realizadas através da CFOP 2152, a Tabela 64 permite verificar que sua maioria foi composta pelo grupo de itens de Pintos de 01 Dia e de Ovos Férteis.

Tabela 64 – Detalhamento das entradas com CFOP 2152 – ES

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	564.331,09	225.732,44	15.801,27	338.598,65	0,00
Pintos de 01 Dia	941.615,83	376.646,35	26.365,24	564.969,50	0,00
Total	1.505.946,92	602.378,79	42.166,51	903.568,13	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As entradas com CFOP 2910 estão detalhadas na Tabela 65, onde é possível identificar que o grupo de itens que deu origem a essas movimentações foi o de Medicamentos e Vacinas.

Tabela 65 – Detalhamento das entradas com CFOP 2910 – ES

Entradas		Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Medicamentos e Vacinas sem crédito de Pis e Cofins	22.404,35	15.675,71	627,71	6.728,64	0,00
Total	22.404,35	15.675,71	627,71	6.728,64	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de compras e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Através da análise detalhada das entradas que deram origem aos créditos de ICMS da empresa avícola de acordo com as operações fiscais que tiveram imposto creditado, é possível verificar que os principais grupos de entradas consistem em Ovos Férteis, Pintos de 01 Dia e Medicamentos e Vacinas. A partir da verificação da formação dos créditos, também fica evidenciada a existência de muitas operações com isenção total e com bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 7, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens com maior representatividade de compras durante o período estudado.

Quadro 7 – Tributação de ICMS na entrada dos principais produtos – ES

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual: origem RS	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "i" do RICMS/RS.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual: origem RS	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme Livro I, art. 23, inciso IX, alínea "i" do RICMS/RS.
Pintos de um dia	0105.11.90	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interestadual: origem SC	Reduzida em 60%	12%	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 30 do Anexo II do RICMS/SC.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Rio Grande do Sul (1997) e Santa Catarina (1996)

Além dessas operações classificadas por grupo de itens, a filial do ES da empresa avícola possui significativa movimentação de remessas para industrialização por encomenda, CFOP 5901, e seus respectivos retornos através das CFOP's 1902 ou 1903. Essas movimentações têm o ICMS suspenso conforme o item 1 do Anexo II do RICMS/ES (ESPÍRITO SANTO, 1996).

Identificadas as principais operações de entrada e suas características, na sequência são analisadas as movimentações de saída ocorridas no período. Na Tabela 66 estão consolidadas as operações de saída que ocorreram entre Janeiro e Junho de 2021, evidenciando seu valor contábil, a representatividade que as movimentações de cada CFOP têm sobre o total, a base de cálculo, o valor do imposto debitado, o % que representa sobre o total dos débitos, o valor das operações isentas ou não tributadas e o valor lançado na coluna de outras bases para o imposto.

Tabela 66 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021 – ES

CFOP	Saídas		Operações com Débito do Imposto			Operações sem Débito do Imposto	
	Valor Contábil	%	Base de Cálculo	Imposto Debitado	%	Isentas ou Não Tributadas	Outras
5101	1.928.558,40	15,66	0,00	0,00	0,00	1.928.558,40	0,00
5102	2.830.478,00	22,99	0,00	0,00	0,00	2.830.478,00	0,00
5116	793.500,00	6,44	0,00	0,00	0,00	793.500,00	0,00
5117	2.040.000,00	16,57	0,00	0,00	0,00	2.040.000,00	0,00
5119	11.200,00	0,09	0,00	0,00	0,00	11.200,00	0,00
5901	2.986.842,45	24,26	0,00	0,00	0,00	0,00	2.986.842,45
5902	159.072,88	1,29	0,00	0,00	0,00	0,00	159.072,88
5910	181.207,70	1,47	0,00	0,00	0,00	181.207,70	0,00
5927	189.465,05	1,54	0,00	0,00	0,00	0,00	189.465,05
6101	501.109,95	4,07	200.443,98	24.053,28	47,42	300.665,97	0,00
6102	244.424,02	1,99	97.769,60	11.732,36	23,13	146.654,42	0,00
6117	84.000,00	0,68	33.600,00	2.352,00	4,64	50.400,00	0,00
6151	20.937,33	0,17	8.374,93	1.004,99	1,98	12.562,40	0,00
6152	225.339,99	1,83	90.135,98	10.816,33	21,33	135.204,01	0,00
6910	15.865,20	0,13	6.346,08	761,52	1,50	9.519,12	0,00
Outras	101.451,00	0,82	0,00	0,00	0,00	90.027,00	11.424,00
Total	12.313.451,97	100	436.670,57	50.720,48	100	8.529.977,02	3.346.804,38

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

A partir da análise das apurações de ICMS da filial do ES da empresa avícola, é possível identificar quais operações fiscais têm maior representatividade em suas movimentações de saída. Conforme demonstrado na Tabela 66, a CFOP 5901 representa 24,26% das operações do período em análise. Com a segunda maior movimentação, a CFOP 5102 teve 22,99% de representatividade, seguida pelas CFOP's 5117 e 5101, com 16,57% e 15,66% das operações respectivamente.

Tendo em vista que nas apurações de ICMS constam todas as CFOP's que obtiveram movimentação, foram agrupadas como *Outras* aquelas que não permitem

créditos fiscais ou que isoladas têm pouca relevância, como devoluções de compras (CFOP's 5201, 5202, 6201 e 6202), devoluções de compras para uso e consumo (CFOP's 5556 e 6556), devoluções de bens que entraram em comodato (CFOP's 5909 e 6909), remessa de bens para conserto (CFOP's 5915 e 6915), lançamentos efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura (CFOP's 5922 e 6922), remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros (CFOP's 5923 e 6923), dentre outras.

No que tange aos impostos debitados, a Tabela 66 permite verificar que os valores mais expressivos estão nas saídas com CFOP 6101 e 6102, que representaram respectivamente 47,42% e 23,13% do ICMS a recolher. As saídas em transferência tanto para a Matriz quanto para as demais filiais através da CFOP 6152 tiveram representatividade de 21,33% do total do imposto debitado.

Na sequência, são apresentados os detalhamentos dos grupos de itens que deram origem aos débitos do imposto durante o período analisado, a fim de identificar o perfil de saídas da filial do ES.

Conforme a Tabela 66, as vendas de produção do estabelecimento, CFOP, 6101, representam o maior valor de imposto debitado durante o período analisado, com 47,42% do total. A Tabela 67 permite identificar que essas saídas têm origem na venda de Pintos de 01 Dia.

Tabela 67 – Detalhamento das saídas com CFOP 6101 – ES

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	501.109,95	200.443,98	24.053,28	300.665,97	0,00
Total	501.109,95	200.443,98	24.053,28	300.665,97	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

As saídas com CFOP 6102 também configuraram grande representatividade de débito de ICMS, alcançando 23,13% do total. Conforme a Tabela 68, essas saídas foram oriundas da venda de Pintos de 01 Dia e também de Medicamentos e Vacinas cujo NCM não tem débito de PIS e COFINS.

Tabela 68 – Detalhamento das saídas com CFOP 6102 – ES

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	166.240,00	66.496,00	7.979,52	99.744,00	0,00
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	78.184,02	31.273,60	3.752,84	46.910,42	0,00
Total	244.424,02	97.769,60	11.732,36	146.654,42	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na Tabela 69, pode-se verificar que as saídas através da CFOP 6117 ocorreram pelas vendas de Pintos de 01 Dia originadas de encomenda para entrega futura.

Tabela 69 – Detalhamento das saídas com CFOP 6117 – ES

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	84.000,00	33.600,00	2.352,00	50.400,00	0,00
Total	84.000,00	33.600,00	2.352,00	50.400,00	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Apesar das saídas em transferência com CFOP 6151 não terem impacto significativo durante o período, a Tabela 70 evidencia que essas operações foram realizadas com Ovos Férteis. O imposto debitado com essas operações correspondeu a 1,98% do total.

Tabela 70 – Detalhamento das saídas com CFOP 6151 – ES

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Ovos Férteis	20.937,33	8.374,93	1.004,99	12.562,40	0,00
Total	20.937,33	8.374,93	1.004,99	12.562,40	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Diferentemente das saídas em transferência com CFOP 6151, a CFOP 6152 teve maior impacto no que diz respeito ao ICMS debitado, correspondendo a 21,33% do total. De acordo com a Tabela 71, essas operações têm origem nas movimentações de Pintos de 01 Dia e de Medicamentos e Vacinas.

Tabela 71 – Detalhamento das saídas com CFOP 6152 – ES

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	186.297,08	74.518,83	8.942,27	111.778,25	0,00
Medicamentos e Vacinas	39.042,91	15.617,15	1.874,06	23.425,76	0,00
Total	225.339,99	90.135,98	10.816,33	135.204,01	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Na Tabela 72 pode-se verificar que de modo semelhante às demais filiais, as saídas em bonificação, CFOP 6910, correspondem ao grupo de Pintos de 01 Dia.

Tabela 72 – Detalhamento das saídas com CFOP 6910 – ES

Saídas		Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
Grupo de Itens	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
Pintos de 01 Dia	15.865,20	6.346,08	761,52	9.519,12	0,00
Total	15.865,20	6.346,08	761,52	9.519,12	0,00

Fonte: Elaborada pela autora com base nos relatórios de vendas e nas apurações de ICMS da empresa avícola

Através da análise detalhada das saídas que deram origem aos débitos de ICMS da filial do ES da empresa avícola de acordo com as operações fiscais que configuraram débito do imposto, é possível verificar que os principais grupos de saídas consistem em Ovos Férteis, Pintos de 01 Dia e Medicamentos e Vacinas, tanto com NCM's que têm débito de PIS e COFINS quanto que não têm. A partir da análise da Tabela 66 e da verificação da formação dos débitos de ICMS, também fica evidenciada a existência de muitas operações de saída internas com isenção total e de saídas interestaduais com bases de cálculo reduzidas. Dessa forma, são apresentadas no Quadro 8, as bases legais que dão origem aos benefícios fiscais aplicados sobre os itens com maior representatividade de saídas durante o período estudado. Os Medicamentos e Vacinas são apresentados em grupo único no Quadro abaixo tendo em vista que a tributação de ICMS não difere, havendo diferenciação apenas para o PIS e a COFINS.

Quadro 8 – Tributação de ICMS na saída dos principais produtos – ES

Produto	NCM	Tipo de Operação	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	Interna: dentro do ES	Reduzida em 100%	0%	ICMS isento conforme art. 5º, inciso LV, alínea "i" do RICMS/ES.
Pintos de um dia	0105.11.90	Interna: dentro do ES	100% isenta	0%	ICMS isento conforme art. 5º, inciso LV, alínea "i" do RICMS/ES.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interna: dentro do ES	100% isenta	0%	ICMS isento conforme art. 5º, inciso LV, alínea "a" do RICMS/ES.
Ovos Férteis	0407.11.00	Interestadual	Reduzida em 60%	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 70, inciso VII, alínea "i" do RICMS/ES.
Pintos de um dia	0105.11.90	Interestadual	60% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 70, inciso VII, alínea "i" do RICMS/ES.
Medicamentos e Vacinas	3002.90.91 e 3002.30.90	Interestadual	60% isenta	7% ou 12%, conforme o estado de destino.	Base de cálculo do ICMS reduzida em 60% conforme art. 70, inciso VII, alínea "a" do RICMS/ES.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Espírito Santo (1996)

Na Tabela 73 são demonstrados resumidamente os saldos credores remanescentes ao término de cada mês de apuração para a filial do ES. O saldo credor com que a empresa avícola iniciou o ano de 2021 para a filial do ES foi de R\$172.339,34.

Tabela 73 – Saldos de ICMS mês a mês – ES

Mês	Saídas com Débito de ICMS	Outros Débitos	Aquisições com Crédito de ICMS	Outros Créditos	Saldo Credor
Jan.	6.665,78	0,00	33.501,25	0,00	199.174,81
Fev.	7.255,74	0,00	19.748,60	0,00	211.667,67
Mar.	9.301,95	0,00	26.539,28	0,00	228.905,00
Abr.	11.249,31	0,00	24.518,58	0,00	242.174,27
Mai	754,05	0,00	19.724,39	0,00	261.144,61
Jun.	15.493,65	0,00	26.213,23	0,00	271.864,19

Fonte: Elaborado pela autora com base nas apurações de ICMS da empresa avícola

A Tabela 73 permite verificar que em nenhum dos meses houve ICMS a pagar, restando sempre saldo credor decorrente de suas operações.

Através da análise das movimentações de ICMS durante o primeiro semestre de 2021, já é possível identificar as principais operações de entradas e saídas da empresa, o que compõem seus créditos e deus débitos, bem como a incidência de muitos benefícios fiscais, responsáveis pela manutenção de saldo credor para esse imposto tanto na Matriz quanto em suas filiais. A seguir, são demonstradas as apurações de PIS/PASEP e de COFINS da empresa avícola.

4.2.2 PIS/PASEP e COFINS

De modo semelhante ao que ocorre na tributação do ICMS, o segmento em análise também é contemplado por benefícios fiscais em grande parte de suas operações no que diz respeito à tributação do PIS/PASEP e da COFINS.

Na Tabela 74 é demonstrada a apuração dos créditos de PIS/PASEP e de COFINS consolidada com as movimentações realizadas entre Janeiro e Junho de 2021. Durante o período analisado houveram somente créditos vinculados à receitas não tributadas no mercado interno. O item 9 demonstrado na Tabela indica o total de créditos obtidos no período e o item 10, o total de débitos. Já a linha 11 contém o valor do saldo credor restante após realizado o confronto entre créditos e débitos.

Pode-se verificar que a empresa avícola possui saldo credor, ou seja, não incorre em dispêndios financeiros para o pagamento desse tributo.

Tabela 74 – Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica

Descrição	PIS/PASEP	COFINS
Código do tipo de crédito	201	201
Base de Cálculo do Crédito em Reais	4.174.036,89	4.174.036,89
Base de Cálculo do Crédito em Quantidades	0,00	0,00
Alíquota do Crédito	1,65	7,60
Valor Total do Crédito Apurado	68.871,60	317.226,81
Valor Total dos Ajustes de Acréscimo	0,00	0,00
Valor Total dos Ajustes de Redução	0,00	0,00
Valor Total do Crédito Diferido no Período	0,00	0,00
Valor Total do Crédito Disponível no Período (5 + 6 – 7 – 8)	68.871,60	317.226,81
Valor do Crédito Disponível, Descontado da Contribuição Apurada no Período	10.883,61	64.583,72
Saldo de Crédito a Utilizar em Períodos Futuros	57.987,99	252.643,09

Fonte: Elaborado pela autora com base nas apurações de PIS/PASEP e COFINS da empresa avícola

Na Tabela 75 consta o detalhamento das operações que compõem a base de cálculo demonstrada no item 2 da Tabela 74. Pode-se verificar que as aquisições de serviços utilizados como insumo são as principais entradas que originam os créditos tomados. A armazenagem de mercadorias e os fretes nas operações de venda também agregam valor relevante, seguidas pelas aquisições de bens utilizados como insumo. Créditos decorrentes das faturas de energia elétrica também apresentam valores significativos para a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

Tabela 75 – Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito

Descrição	PIS/PASEP	COFINS
Aquisição de bens utilizados como insumo	479.368,56	479.368,56
Aquisição de serviços utilizados como insumo	2.529.760,94	2.529.760,94
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	394.401,60	394.401,60
Aluguéis de prédios	3.000,00	3.000,00
Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	708.585,55	708.585,55
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)	58.920,24	58.920,24

Fonte: Elaborado pela autora com base nas apurações de PIS/PASEP e COFINS da empresa avícola

No Quadro 9 são demonstradas as bases legais para os benefícios fiscais de PIS/PASEP e COFINS em relação aos principais produtos movimentados pela empresa avícola.

Quadro 9 – Tributação de PIS/PASEP e COFINS nas operações dos principais produtos

Produto	NCM	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	100% tributada	0%	Alíquota 0 para as contribuições de PIS/PASEP e COFINS conforme art. 28, inciso III da Lei nº 10.865/04.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	100% tributada	0%	Alíquota 0 para as contribuições de PIS/PASEP e COFINS conforme art. 1º, inciso X da Lei nº 10.925/04.
Medicamentos e Vacinas sem débito de Pis e Cofins	3002.30.90	100% tributada	0%	Alíquota 0 para as contribuições de PIS/PASEP e COFINS conforme art. 1º, inciso VII da Lei nº 10.925/04.

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Brasil (2004b)

Além dos benefícios fiscais concedidos em relação à tributação de ICMS, PIS/PASEP e COFINS, o IPI também possui tratamento diferenciado para a gama de produtos adquiridos e vendidos pela empresa em análise.

4.2.3 IPI

Em relação à tributação de IPI, os principais produtos da empresa avícola, Ovos Férteis e Pintos de 01 Dia, não são tributados. As Tabelas 76 e 77 demonstram as apurações de IPI consolidadas para o primeiro semestre do ano.

Na Tabela 76 constam as entradas, onde é possível identificar que houve um valor irrisório de crédito tomado.

Tabela 76 – Operações de entrada durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Entradas Valor Contábil	Operações com Crédito do Imposto		Operações sem Crédito do Imposto	
		Base de Cálculo	Imposto Creditado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
1101	24.088.455,06	0,00	0,00	0,00	24.088.455,06
1102	5.900,00	0,00	0,00	0,00	5.900,00
1118	280.353,53	0,00	0,00	0,00	280.353,53
1124	2.753.169,34	0,00	0,00	0,00	2.753.169,34
1151	5.339,93	0,00	0,00	0,00	5.339,93
1252	142.453,74	0,00	0,00	0,00	142.453,74
1352	303.873,05	0,00	0,00	0,00	303.873,05
1451	24.774.156,95	0,00	0,00	0,00	24.774.156,95
1452	25.463,88	0,00	0,00	0,00	25.463,88
1551	81.959,50	0,00	0,00	0,00	81.959,50
1901	62.996,20	0,00	0,00	0,00	62.996,20
1902	16.512.782,81	0,00	0,00	0,00	16.512.782,81
1910	146.233,02	0,00	0,00	0,00	146.233,02
1949	15.114.865,69	0,00	0,00	0,00	15.114.865,69
2101	8.854.745,50	5.605,00	280,25	0,00	8.848.860,25
2102	1.118.981,95	0,00	0,00	0,00	1.118.981,95
2124	57.178,07	0,00	0,00	0,00	57.178,07
2151	16.774.100,27	0,00	0,00	0,00	16.774.100,27
2152	2.610.489,68	0,00	0,00	0,00	2.610.489,68
2252	147.184,05	0,00	0,00	0,00	147.184,05
2352	323.789,12	0,00	0,00	0,00	323.789,12
2551	300.435,00	0,00	0,00	0,00	300.435,00
2902	236.484,25	0,00	0,00	0,00	236.484,25
2910	269.547,11	0,00	0,00	0,00	269.547,11
2949	373.053,63	0,00	0,00	0,00	373.053,63
Outras	5.399.955,86	0,00	0,00	0,00	5.399.955,86
Total	120.763.947,19	5.605,00	280,25	0,00	120.758.061,94

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de IPI da empresa avícola

Na Tabela 77 são demonstradas as operações de saída compreendidas no período analisado, podendo-se confirmar que não houve nenhum débito nas saídas realizadas pela empresa avícola.

Tabela 77 – Operações de saída durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Saídas Valor Contábil	Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto	
		Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou Não Tributadas	Outras
5101	7.274.497,79	0,00	0,00	0,00	7.274.497,79
5102	11.283.104,19	0,00	0,00	0,00	11.283.104,19
5116	1.630.502,71	0,00	0,00	0,00	1.630.502,71
5117	6.100.183,00	0,00	0,00	0,00	6.100.183,00
5118	138.759,45	0,00	0,00	0,00	138.759,45
5119	136.305,34	0,00	0,00	0,00	136.305,34
5151	5.339,93	0,00	0,00	0,00	5.339,93
5152	6.358,51	0,00	0,00	0,00	6.358,51
5451	30.083.372,38	0,00	0,00	0,00	30.083.372,38
5452	4.357.429,62	0,00	0,00	0,00	4.357.429,62
5551	753.827,63	0,00	0,00	0,00	753.827,63
5901	18.136.108,65	0,00	0,00	0,00	18.136.108,65
5902	180.614,82	0,00	0,00	0,00	180.614,82
5910	630.185,11	0,00	0,00	0,00	630.185,11
5927	20.639.814,88	0,00	0,00	0,00	20.639.814,88
6101	2.190.074,31	0,00	0,00	0,00	2.190.074,31
6102	12.681.140,82	0,00	0,00	0,00	12.681.140,82
6116	310.745,60	0,00	0,00	0,00	310.745,60
6117	2.166.724,91	0,00	0,00	0,00	2.166.724,91
6118	1.844.782,86	0,00	0,00	0,00	1.844.782,86
6119	471.878,32	0,00	0,00	0,00	471.878,32
6151	17.505.013,08	0,00	0,00	0,00	17.505.013,08
6152	3.285.623,69	0,00	0,00	0,00	3.285.623,69
6901	307.738,82	0,00	0,00	0,00	307.738,82
6910	517.359,41	0,00	0,00	0,00	517.359,41
Outras	5.896.531,24	0,00	0,00	0,00	5.896.531,24
Total	148.534.017,07	0,00	0,00	0,00	148.534.017,07

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de IPI da empresa avícola

No Quadro 10 são demonstradas as bases legais para os benefícios fiscais de IPI em relação aos principais produtos movimentados pela empresa avícola.

Quadro 10 – Tributação de IPI nas operações dos principais produtos

Produto	NCM	Base de Cálculo	Alíquota	Base Legal
Ovos Férteis	0407.11.00	0%	Não tributado.	Não tributado conforme Anexo I do Decreto 7.212/2010.
Pintos de 01 Dia	0105.11.90	0%	Não tributado.	Não tributado conforme Anexo I do Decreto 7.212/2010.
Medicamentos e Vacinas	3002.30.90 e 3002.90.91	100%	0%.	Alíquota 0 conforme Anexo I do Decreto 7.212/2010.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2010)

A partir da análise da tributação com base na legislação atual, verifica-se que a tendência da empresa avícola é de manter saldos credores tanto para as apurações de ICMS quanto de PIS/PASEP e COFINS. Em relação ao IPI, eventualmente há alguma movimentação. Na sequência são abordadas e analisadas as principais alterações contidas nas propostas de reforma tributária.

4.3 TRIBUTAÇÃO COM BASE NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Nesse capítulo são apresentadas as principais mudanças contidas em cada uma das propostas de reforma tributária e seus impactos sobre as operações da empresa avícola.

4.3.1 PEC 45

A PEC 45 busca unificar 5 tributos em um único Imposto sobre Bens e Serviços. O IBS será resultado da junção do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da COFINS e sua arrecadação será centralizada na União, que ficará encarregada de fazer a partilha com os demais entes através de um Comitê Gestor. Uma das características positivas dessa proposta consiste no fato de que a apuração dos impostos será realizada por estabelecimento, centralizando, dessa forma, a apuração e o pagamento dos tributos. Sua regulamentação será através de Lei Complementar e obedecerá ao princípio da não cumulatividade plena, permitindo o

crédito do imposto nas compras e o débito nas saídas, garantindo a tributação somente sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia.

Além do IBS, a PEC 45 prevê a instituição do IS, a fim de permitir maior oneração tributária sobre produtos cujo consumo se busca desestimular, como é o caso de bebidas alcólicas e cigarros, por exemplo. Outra característica importante dessa proposta consiste na vedação de benefícios fiscais, fator que afeta diretamente a empresa avícola em análise nesse estudo. O Quadro 11 demonstra um comparativo entre o texto atual da Constituição e a nova redação trazida por alguns dos principais elementos que serão alterados no caso de aprovação da PEC 45.

Quadro 11 – Principais alterações trazidas pela PEC 45

(continua)

Constituição Federal de 1988	PEC 45
<p>Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.</p>	<p>Acréscimo do art. 152-A: Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.</p> <p>§1o. O imposto sobre bens e serviços:</p> <p>I – incidirá também sobre:</p> <p>a) os intangíveis;</p> <p>b) a cessão e o licenciamento de direitos;</p> <p>c) a locação de bens;</p> <p>d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;</p> <p>II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;</p> <p>III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;</p> <p>IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;</p> <p>V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;</p>

(continuação)

Constituição Federal de 1988	PEC 45
	<p>VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.</p> <p>§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:</p> <p>I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;</p> <p>II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.</p> <p>§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.</p> <p>§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.</p> <p>§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:</p> <p>I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;</p> <p>II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;</p> <p>III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;</p> <p>IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;</p> <p>V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.</p> <p>§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.</p> <p>§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.</p>

(conclusão)

Constituição Federal de 1988	PEC 45
	§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.”
Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.	Acréscimo do inciso III: III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (NR)

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (1988) e Rossi (2019)

Com o intuito de analisar os impactos que a aprovação dessa proposta poderá ocasionar para a empresa em estudo, será feita a simulação de suas operações realizadas durante o primeiro semestre de 2021 com base nos moldes da PEC 45. Tendo em vista que trata-se apenas da proposta de reforma e que ainda não há a Lei Complementar com a regulamentação do IBS e suas alíquotas, será utilizada a alíquota estimada calculada pelo IPEA. Conforme estimativa, a alíquota para o IBS seria de 26,9%, resultante de uma parcela de 10,2% que compete à União, 14,7% aos Estados e 2,0% aos Municípios (IPEA, 2019).

Na Tabela 78, são demonstradas separadamente as operações de entrada com CFOP's que permitem o aproveitamento de créditos, sendo que as demais operações fiscais foram agrupadas em *Outras*. São demonstrados os valores contábeis das operações e sua Base de Cálculo, que passará a ser de 100% no caso da aprovação da reforma tributária nos moldes da PEC 45. A alíquota (AL) utilizada foi a sugerida pelo IPEA, de 26,90%, chegando-se ao valor do IBS creditado para o período.

Tabela 78 – Simulação do IBS creditado durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Valores Contábeis	Base de Cálculo	Al. %	IBS Creditado
1101	24.088.455,06	24.088.455,06	26,90	6.479.794,41
1102	5.900,00	5.900,00	26,90	1.587,10
1118	280.353,53	280.353,53	26,90	75.415,10
1124	2.753.169,34	2.753.169,34	26,90	740.602,55
1252	142.453,74	142.453,74	26,90	38.320,06
1352	303.873,05	303.873,05	26,90	81.741,85
1910	146.233,02	146.233,02	26,90	39.336,68
2101	8.854.745,50	8.854.745,50	26,90	2.381.926,54
2102	1.118.981,95	1.118.981,95	26,90	301.006,14
2124	57.178,07	57.178,07	26,90	15.380,90
2151	16.774.100,27	16.774.100,27	26,90	4.512.232,97
2152	2.610.489,68	2.610.489,68	26,90	702.221,72
2252	147.184,05	147.184,05	26,90	39.592,51
2352	323.789,12	323.789,12	26,90	87.099,27
2910	269.547,11	269.547,11	26,90	72.508,17
Outras	62.887.493,70	0,00	0,00	0,00
Total	120.763.947,19	57.876.453,49	26,90	15.568.765,99

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de impostos da empresa avícola e em Rossi (2019)

De maneira semelhante, para a simulação do IBS debitado nas saídas, são demonstradas na Tabela 79 as CFOP's que são fato gerador para o IBS, sendo que as demais operações fiscais foram agrupadas em *Outras*. São demonstrados os valores contábeis das operações e sua Base de Cálculo, que passará a ser de 100%, visto que a PEC 45 veda qualquer benefício fiscal. A alíquota utilizada foi a sugerida pelo IPEA, de 26,90%, chegando-se ao valor do IBS debitado para o período, conforme demonstrado na Tabela 79.

Tabela 79 – Simulação do IBS debitado durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Valores Contábeis	Base de Cálculo	Alíquota %	IBS Debitado
5101	7.274.497,79	7.274.497,79	26,90	1.956.839,91
5102	11.283.104,19	11.283.104,19	26,90	3.035.155,03
5116	1.630.502,71	1.630.502,71	26,90	438.605,23
5117	6.100.183,00	6.100.183,00	26,90	1.640.949,23
5118	138.759,45	138.759,45	26,90	37.326,29
5119	136.305,34	136.305,34	26,90	36.666,14
5910	630.185,11	630.185,11	26,90	169.519,79
6101	2.190.074,31	2.190.074,31	26,90	589.129,99
6102	12.681.140,82	12.681.140,82	26,90	3.411.226,88
6116	310.745,60	310.745,60	26,90	83.590,57
6117	2.166.724,91	2.166.724,91	26,90	582.849,00
6118	1.844.782,86	1.844.782,86	26,90	496.246,59
6119	471.878,32	471.878,32	26,90	126.935,27
6151	17.505.013,08	17.505.013,08	26,90	4.708.848,52
6152	3.285.623,69	3.285.623,69	26,90	883.832,77
6910	517.359,41	517.359,41	26,90	139.169,68
Outras	80.367.136,48	0,00	0,00	0,00
Total	148.534.017,07	68.166.880,59	26,90	18.336.890,88

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de tributos da empresa avícola e em Rossi (2019)

A partir das demonstrações realizadas, pode-se perceber que o valor do IBS creditado nas operações ocorridas durante o primeiro semestre de 2021, conforme as premissas dessa PEC, seria inferior aos valores debitados, gerando um saldo devedor R\$ 2.768.124,89 e em consequência, IBS a pagar por parte da empresa avícola. Na sequência são apresentadas as principais alterações tencionadas pela PEC 110.

4.3.2 PEC 110

Há muitas semelhanças entre a PEC 110 e a PEC 45. Ambas buscam a unificação de tributos através do IBS e também preveem a incidência do IS, com a diferença de que na PEC 45 ele têm caráter extrafiscal sobre produtos cujo consumo se deseja desestimular, e na outra proposta, possui incidência mais ampla e com fins arrecadatórios. A PEC 110 almeja a substituição de 9 tributos, sendo eles o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS, o Pasep, a COFINS, o IOF, a CIDE Combustíveis e o Salário Educação. De maneira semelhante, visa uma regulamentação uniforme em todo o território nacional através de Lei Complementar. Há previsão de um Comitê Gestor Nacional para o IBS integrado por representantes dos estados, dos municípios, das Assembleias Legislativas, da Câmara Legislativa, das Câmaras de Vereadores, das bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores e comissão mista de Deputados Federais e Senadores. Nos moldes da PEC 110, a competência do IBS pertence aos governos estaduais.

Outra característica importante é o fato de que nessa proposta não há vedação aos benefícios fiscais, mas sim a condição de que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo ou condição especial só poderá ser concedida mediante lei federal, estadual ou municipal específica. De maneira semelhante, o IBS prevê a não cumulatividade, permitindo o crédito dos bens ou serviços utilizados ou consumidos nas atividades econômicas da empresa. A permissão do aproveitamento integral e imediato do crédito nas aquisições de bens do ativo imobilizado também é uma alteração significativa contida nessa proposta. De modo semelhante à PEC 45, há a previsão de que seja centralizada a cobrança do imposto em um único estabelecimento da empresa.

Tendo em vista que a competência do IBS será estadual, a PEC 110 prevê modelos mais complexos para realizar a partilha com a União e os Municípios, além de precisar criar alternativas para a perda de arrecadação sofrida nos níveis nacional e municipal. Para tal, o IS, de competência Federal, possui incidência mais ampla. Em relação aos municípios, há a previsão de ampliação das transferências que recebe dos demais entes. Uma das formas para compensar essa perda de arrecadação consiste na ampliação da incidência do IPVA para aeronaves e embarcações.

O Quadro 12 demonstra um comparativo entre o texto atual da Constituição e a nova redação trazida por alguns dos principais elementos que serão alterados caso a PEC 110 seja aprovada.

Quadro 12 – Principais alterações trazidas pela PEC 110

(continua)

Constituição Federal de 1988	PEC 110
<p>Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:</p> <p>§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.</p>	<p>Alteração do § 6º: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.</p>
<p>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:</p> <p>I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.</p>	<p>Acréscimo do Inciso VIII: VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;</p>
<p>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:</p> <p>III - propriedade de veículos automotores.</p>	<p>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:</p> <p>Alteração do Inciso III: III - imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;</p> <p>Acréscimo do Inciso IV: IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.</p> <p>Acréscimo dos Incisos III e IV ao § 6º: III - não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas, nos termos da lei complementar.</p>

(continuação)

Constituição Federal de 1988	PEC 110
<p>§ 6º O imposto previsto no inciso III:</p> <p>I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal</p> <p>II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.</p>	<p>IV - terá alíquotas máximas e mínimas fixadas por lei complementar, que regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.</p> <p>Acréscimo do § 7º: § 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:</p> <p>I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;</p> <p>II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:</p> <p>a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;</p> <p>b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;</p> <p>c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;</p> <p>III - incidirá também:</p> <p>a) nas importações, a qualquer título;</p> <p>b) nas locações e cessões de bens e direitos;</p> <p>c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;</p> <p>IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;</p> <p>V - a alíquota aplicável às operações sujeitas também ao imposto de que trata o art. 153, VIII, não poderá ser superior à alíquota padrão;</p> <p>VI - não incidirá:</p> <p>a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;</p> <p>b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;</p> <p>c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;</p>

(conclusão)

Constituição Federal de 1988	PEC 110
	<p>VII- sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento; b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino; c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica; <p>VIII- não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; d) bens do ativo imobilizado; e) saneamento básico; <p>f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;</p> <p>IX - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 153, VIII;</p> <p>X- poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações;</p> <p>XI - lei complementar estabelecerá as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que dependerão de aprovação por resolução do Senado Federal.</p>

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (1988) e Alcolumbre *et al.* (2019)

Com o intuito de analisar os impactos que a aprovação dessa proposta poderá ocasionar para a empresa estudada, será feita a simulação de suas operações realizadas durante o primeiro semestre de 2021 com base nos moldes da PEC 110. Tendo em vista que trata-se apenas da proposta de reforma e que ainda não há a Lei Complementar com a regulamentação do IBS e suas alíquotas, será

utilizada a alíquota estimada calculada pelo IPEA. Conforme estimativa, a alíquota para o IBS estadual seria de 11,20% (IPEA, 2019).

Na Tabela 80, são demonstradas separadamente as operações de entrada com CFOP's que permitem o aproveitamento de créditos, sendo que as demais operações fiscais foram agrupadas em *Outras*. São demonstrados os valores contábeis das operações e sua Base de Cálculo, considerando que a mesma é de 100%, tendo em vista que não são conhecidos os benefícios fiscais que poderão surgir caso aprovada essa Emenda Constitucional. A alíquota utilizada foi a sugerida pelo IPEA, de 11,20%, chegando-se ao valor do IBS creditado para o período.

Tabela 80 – Simulação de IBS creditado durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Valores Contábeis	Base de Cálculo	Alíquota %	IBS Creditado
1101	24.088.455,06	24.088.455,06	11,20	2.697.906,97
1102	5.900,00	5.900,00	11,20	660,80
1118	280.353,53	280.353,53	11,20	31.399,60
1124	2.753.169,34	2.753.169,34	11,20	308.354,97
1252	142.453,74	142.453,74	11,20	15.954,82
1352	303.873,05	303.873,05	11,20	34.033,78
1551	81.959,50	81.959,50	11,20	9.179,46
1910	146.233,02	146.233,02	11,20	16.378,10
2101	8.854.745,50	8.854.745,50	11,20	991.731,50
2102	1.118.981,95	1.118.981,95	11,20	125.325,98
2124	57.178,07	57.178,07	11,20	6.403,94
2151	16.774.100,27	16.774.100,27	11,20	1.878.699,23
2152	2.610.489,68	2.610.489,68	11,20	292.374,84
2252	147.184,05	147.184,05	11,20	16.484,61
2352	323.789,12	323.789,12	11,20	36.264,38
2551	300.435,00	300.435,00	11,20	33.648,72
2910	269.547,11	269.547,11	11,20	30.189,28
Outras	62.505.099,20	0,00	0,00	0,00
Total	120.763.947,19	58.258.847,99	11,20	6.524.990,97

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de tributos da empresa avícola e em Alcolumbre *et al.* (2019)

De maneira semelhante, para a simulação do IBS debitado nas saídas, são demonstradas na Tabela 81 as CFOP's que são fato gerador para o IBS, sendo que as demais operações fiscais foram agrupadas em *Outras*. São demonstrados os valores contábeis das operações e sua Base de Cálculo, aqui também considerada

100%. A alíquota utilizada foi a sugerida pelo IPEA, de 11,20%, chegando-se ao valor do IBS debitado para o período.

Tabela 81 – Simulação de IBS debitado durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Valores Contábeis	Base de Cálculo	Alíquota %	IBS Debitado
5101	7.274.497,79	7.274.497,79	11,20	814.743,75
5102	11.283.104,19	11.283.104,19	11,20	1.263.707,67
5116	1.630.502,71	1.630.502,71	11,20	182.616,30
5117	6.100.183,00	6.100.183,00	11,20	683.220,50
5118	138.759,45	138.759,45	11,20	15.541,06
5119	136.305,34	136.305,34	11,20	15.266,20
5551	753.827,63	753.827,63	11,20	84.428,69
5910	630.185,11	630.185,11	11,20	70.580,73
6101	2.190.074,31	2.190.074,31	11,20	245.288,32
6102	12.681.140,82	12.681.140,82	11,20	1.420.287,77
6116	310.745,60	310.745,60	11,20	34.803,51
6117	2.166.724,91	2.166.724,91	11,20	242.673,19
6118	1.844.782,86	1.844.782,86	11,20	206.615,68
6119	471.878,32	471.878,32	11,20	52.850,37
6151	17.505.013,08	17.505.013,08	11,20	1.960.561,46
6152	3.285.623,69	3.285.623,69	11,20	367.989,85
6910	517.359,41	517.359,41	11,20	57.944,25
Outras	79.613.308,85	0,00	0,00	0,00
Total	148.534.017,07	68.920.708,22	11,20	7.719.119,32

Fonte: Elaborada pela autora com base nas apurações de tributos da empresa avícola e em Alcolumbre *et al.* (2019)

A partir das demonstrações realizadas, pode-se perceber que o valor do IBS creditado nas operações ocorridas durante o primeiro semestre de 2021, conforme as premissas dessa PEC, seria inferior aos valores debitados, gerando saldo devedor de R\$ 1.194.128,35 e em consequência, IBS a pagar por parte da empresa

avícola. Na sequência são apresentadas as principais alterações propostas pelo PL 3887.

4.3.3 PL 3.887

O PL 3.887 tem o intuito de instituir a CBS em substituição ao PIS/PASEP incidentes sobre a receita, sobre a folha de salários e sobre a importação, e à COFINS sobre receitas e sobre importação. No Quadro 13 estão elencados alguns das principais artigos trazidos pelo Projeto.

Quadro 13 – Principais artigos do PL 3887

(continua)

Descrição
Art. 2º. A CBS incide sobre o auferimento da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em cada operação.
Art. 7º. A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação. Parágrafo único. Não integra a base de cálculo da CBS o valor: I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal; II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal; III - dos descontos incondicionais indicados no documento fiscal; e IV - da própria CBS.
Art. 8º. A alíquota geral da CBS é de doze por cento.
Art. 9º. A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal relativo à aquisição de bens ou serviços.
Art. 11. É vedada a apropriação de crédito em relação a bens e serviços vinculados a receita não sujeita à incidência ou isenta da CBS, exceto nas hipóteses expressamente permitidas.
Art. 13. Os créditos da CBS apropriados em cada período de apuração serão descontados da CBS incidente sobre as operações ocorridas no mesmo período. Parágrafo único. Eventual excedente de créditos em determinado período de apuração poderá ser utilizado nos períodos de apuração subsequentes.
Art. 14. O saldo de créditos existente ao término do trimestre calendário poderá ser utilizado para: I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; ou

(continuação)

Descrição
<p>II - solicitação de ressarcimento.</p> <p>Parágrafo único. Ficam vedadas as utilizações de que trata o caput quando houver saldo devedor da CBS.</p>
<p>Art. 16. É vedada a transferência, a qualquer título, de créditos da CBS.</p>
<p>Art. 22. São isentas da CBS as receitas decorrentes:</p> <p>I - da prestação de serviços de saúde, desde que recebidas do Sistema Único de Saúde - SUS;</p> <p>II - da venda de produtos integrantes da cesta básica listados no Anexo I;</p> <p>III - da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros, por meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário;</p> <p>IV - da venda de imóvel residencial novo ou usado para pessoa natural, desde que tais receitas não estejam incluídas no regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias de que trata a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004;</p> <p>V - da venda de materiais e equipamentos e da prestação de serviços a eles vinculados, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional;</p> <p>VI - do fornecimento de energia elétrica realizado pela Itaipu Binacional; e</p> <p>VII - dos atos praticados entre as cooperativas e seus associados, nos termos do art. 79 da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, exceto as cooperativas de consumo.</p> <p>§ 1º A desoneração de que trata o inciso III do caput alcança ainda as receitas decorrentes:</p> <p>I - da prestação dos serviços previstos no inciso III do caput no território da região metropolitana regularmente constituída; e</p> <p>II - da prestação dos serviços definidos nos incisos XI a XIII do caput do art. 4º da Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, por qualquer dos meios de transporte previstos no inciso III do caput deste artigo.</p> <p>§ 2º As isenções estabelecidas nos incisos I e IV do caput, poderão ser usufruídas pelo prazo de cinco anos, contado da data de publicação desta Lei, nos termos do disposto no § 2º do art. 116 da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019.</p>
<p>Art. 23. São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda para pessoa jurídica de produtos in natura classificados nos Capítulos 1 a 12 e nas posições 1401, 1801 e 1802 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.</p> <p>§ 1º Considera-se produto in natura aquele que não tenha sofrido qualquer processo de industrialização nem seja acondicionado em embalagem de apresentação.</p> <p>§ 2º Consideram-se ainda produto in natura, desde que mantenham a composição e as características do produto in natura, aquele resultante dos processos de:</p> <p>I - limpeza;</p> <p>II - padronização;</p> <p>III - armazenagem;</p> <p>IV - transporte, resfriamento e venda a granel de leite, quando executados cumulativamente;</p> <p>V - pasteurização; e</p> <p>VI - elaboração de blend de café.</p>

(conclusão)

Descrição
<p>Art. 24. As pessoas jurídicas podem apropriar crédito presumido da CBS em relação às aquisições de produtos in natura beneficiados pela isenção de que trata o art. 23 utilizados nas atividades da pessoa jurídica ou revendidos para pessoa natural.</p> <p>Parágrafo único. O crédito presumido de que trata o caput será calculado mediante a aplicação do percentual correspondente a quinze por cento da alíquota prevista no art. 8º sobre o valor das aquisições.</p>
<p>Art. 56. A CBS será apurada e recolhida mensalmente.</p> <p>Parágrafo único. A CBS a recolher corresponde à diferença entre as contribuições incidentes sobre as operações ocorridas no período de apuração, os créditos de CBS disponíveis e as retenções de CBS pelo pagador.</p>
<p>Art. 58. A apuração e o recolhimento da CBS serão efetuados de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.</p>
<p>Art. 59. O recolhimento da CBS será efetuado até o dia vinte do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.</p> <p>Parágrafo único. Se não houver expediente bancário na data indicada no caput, o recolhimento deverá ser efetuado até o dia útil imediatamente anterior.</p>
<p>Art. 126. Compete à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia administrar, arrecadar, cobrar e fiscalizar a CBS.</p>

Fonte: Guedes (2020)

Conforme é possível verificar no Quadro 13, a CBS incide sobre a receita bruta e sua base de cálculo não integra o valor do ICMS, do ISS, dos descontos incondicionais nem a própria CBS. A alíquota geral é de 12% e de 5,80% para as empresas listadas no Artigo 42, que são do ramo financeiro e de seguros.

A CBS é não cumulativa, permitindo o crédito nas compras e gerando o débito nas vendas. Nas compras de bens ou serviços cuja saída foi isenta da contribuição, é vedado o crédito, com poucas exceções em que há a possibilidade de crédito presumido.

Uma mudança significativa para a empresa avícola em relação a esse PL consiste nas isenções que são previstas. Os produtos por ela comercializados não estão contidos nas receitas isentas elencadas no artigo 22. Entretanto, o artigo 23 concede isenção para as receitas de vendas para pessoa jurídica decorrentes de produtos *in natura* classificados entre os Capítulos 1 a 12 da NCM. Esse artigo traz subjetividade interpretativa, dificultando a correta classificação fiscal por parte do contribuinte. Um exemplo disso, é o fato de que todos os Pintos de 01 dia são vacinados antes de serem acomodados nas embalagens que possibilitarão o seu

transporte, ato que não implica uma mudança no produto, mas que é necessário e obrigatório para fortalecer a imunidade do plantel à doenças. Considerando isso e tendo em vista que tanto os Pintos de 01 dia quanto os Ovos Férteis, classificados nos Capítulos 1 e 4 da NCM respectivamente, são acondicionados em embalagens para transporte, serão considerados como *in natura*. O faturamento decorrente dessas vendas está demonstrado na Tabela 84.

Outra particularidade desse Projeto de Lei está na permissão para apropriação de crédito presumido de 1,80% (15% de 12%) nas aquisições de produtos *in natura*, conforme o artigo 24 demonstrado no Quadro 13. Como a empresa avícola adquiriu Ovos Férteis e Pintos de 01 Dia durante o período analisado, a Tabela 82 aponta o valor do crédito presumido de CBS originado a partir dessas compras.

Tabela 82 – Simulação do Crédito Presumido da CBS a partir das compras de produtos *in natura*

CFOP	Valores Contábeis	ICMS Creditado	BC CBS	Alíquota CBS %	Crédito Presumido da CBS
1101	1.111.185,49	0,00	1.111.185,49	1,80	20.001,34
1124	21.738,08	0,00	21.738,08	1,80	391,29
1201	27.587,51	0,00	27.587,51	1,80	496,58
1202	396.572,10	1.737,12	394.834,98	1,80	7.107,03
2101	338.448,00	16.245,50	322.202,50	1,80	5.799,65
2201	558.085,52	26.788,09	531.297,43	1,80	9.563,35
2202	184.686,00	8.624,92	176.061,08	1,80	3.169,10
Total	2.638.302,70	53.395,63	2.584.907,07	1,80	46.528,33

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios de compras, nas apurações de ICMS da empresa avícola e em Guedes (2020)

Na Tabela 82, são demonstrados os valores contábeis movimentados a partir de cada CFOP que recebeu entradas de Ovos Férteis e de Pintos de 01 Dia, bem como o ICMS creditado em cada operação. Tendo em vista que a Base de Cálculo da CBS não incide sobre o ICMS, o mesmo foi descontado do valor total movimentado por cada CFOP. A alíquota aplicada foi de 1,80%, chegando-se ao

valor do crédito presumido da CBS na aquisição dos produtos considerados *in natura*.

Já na Tabela 83, são elencadas as demais aquisições realizadas durante o período que se enquadram na incidência da CBS. São descritos os valores contábeis movimentados por CFOP e de igual forma, descontado o ICMS creditado em cada operação para encontrar a Base de Cálculo da CBS, que foi multiplicada pela alíquota geral estabelecida no PL.

Tabela 83 – Simulação da CBS creditada durante o primeiro semestre de 2021

CFOP	Valores Contábeis	ICMS Creditado	BC CBS	Alíquota CBS %	CBS Creditada
1101	23.009.651,29	17.273,95	22.992.377,34	12	2.759.085,28
1102	5.900,00	0,00	5.900,00	12	708,00
1118	280.353,53	0,00	280.353,53	12	33.642,42
1124	2.733.808,46	205,75	2.733.602,71	12	328.032,33
1201	775.037,34	0,00	775.037,34	12	93.004,48
1202	130.501,96	91,21	130.410,75	12	15.649,29
1252	215.388,45	45.517,36	169.871,09	12	20.384,53
1352	320.525,25	7.621,54	312.903,71	12	37.548,45
1551	81.959,50	0,00	81.959,50	12	9.835,14
2101	11.160.248,19	925.612,43	10.234.635,76	12	1.228.156,29
2102	1.410.203,95	169.224,49	1.240.979,46	12	148.917,54
2124	57.178,07	0,00	57.178,07	12	6.861,37
2201	130.500,00	3.654,00	126.846,00	12	15.221,52
2202	451.377,77	16.615,96	434.761,81	12	52.171,42
2252	179.541,94	0,00	179.541,94	12	21.545,03
2352	395.559,38	14.447,82	381.111,56	12	45.733,39
2551	300.435,00	18.214,82	282.220,32	12	33.866,44
Total	41.638.170,08	1.218.479,19	40.419.690,89	12	4.850.362,91

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios de compras, nas apurações de ICMS da empresa avícola e em Guedes (2020)

Na sequência, são demonstradas as receitas originadas a partir da saída de Ovos Férteis e Pintos de 01 Dia, considerados *in natura*. Os valores apresentados consistem no faturamento realizado para pessoas jurídicas, permitindo o

enquadramento na situação de isenção prevista no artigo 24 do PL. A Tabela 84 demonstra o valor da Base de Cálculo (BC) isenta para as saídas do período.

Tabela 84 – Simulação do faturamento de produtos *in natura* para Pessoa Jurídica

CFOP	Valores Contábeis	BC Isenta para a CBS
5101	3.079.483,04	3.079.483,04
5102	4.772.354,84	4.772.354,84
5118	114.994,90	114.994,90
5119	102.395,10	102.395,10
5201	5.422,20	5.422,20
5922	1.699.727,80	1.699.727,80
6101	1.161.511,59	1.161.511,59
6102	8.146.536,52	8.146.536,52
6118	1.801.910,26	1.801.910,26
6119	385.766,32	385.766,32
6922	479.050,00	479.050,00
Total	21.749.152,57	21.749.152,57

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios de vendas, nas apurações de ICMS da empresa avícola e em Guedes (2020)

As demais saídas são apresentadas na Tabela 85, onde constam os valores contábeis movimentados por CFOP, o ICMS debitado nessas operações, cujo valor não integra a Base de Cálculo da CBS, e a multiplicação pela alíquota padrão de 12%.

Tabela 85 – Simulação da incidência da CBS sobre o faturamento da empresa

CFOP	Valores Contábeis	ICMS Debitado	BC CBS	Alíquota CBS %	CBS Debitada
5101	4.199.050,78	0,00	4.199.050,78	12	503.886,09
5102	6.581.589,35	489,92	6.581.099,43	12	789.731,93
5118	23.764,55	4.060,98	19.703,57	12	2.364,43
5119	33.910,24	4.087,84	29.822,40	12	3.578,69
5201	15.280,77	0,00	15.280,77	12	1.833,69
5922	0,00	0,00	0,00	12	0,00
6101	1.049.842,05	37.425,18	1.012.416,87	12	121.490,02
6102	4.673.664,38	173.531,02	4.500.133,36	12	540.016,00
6118	42.872,60	1.832,71	41.039,89	12	4.924,79
6119	86.112,00	2.411,14	83.700,86	12	10.044,10
6922	985.704,40	0,00	985.704,40	12	118.284,53
Total	17.691.791,12	223.838,79	17.467.952,33	12	2.096.154,28

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios de vendas, nas apurações de ICMS da empresa avícola e em Guedes (2020)

De acordo com as demonstrações feitas, pode-se verificar a importância da classificação dos Ovos Férteis e dos Pintos de 01 Dia como produtos *in natura*. Através da análise do CBS creditado e debitado, é possível identificar que, diferentemente das PEC's 45 e 110, a empresa avícola mantém um saldo credor significativo, correspondendo a R\$ 2.800.736,96. É importante observar que no PL 3.887 são substituídas modalidades de cobrança de PIS/PASEP e de COFINS, sendo necessário analisar conjuntamente as apurações de ICMS e de IPI a fim de realizar uma comparação correta. No caso da empresa em questão, conforme já demonstrado anteriormente, é rotineira a manutenção de saldos credores de ICMS e é comum não haver praticamente nenhuma movimentação de IPI, tornando-se a CBS mais uma possibilidade de manutenção de créditos. A análise comparativa entre os impactos de cada um dos projetos de reforma tributária será realizada no próximo capítulo, onde serão apresentados os resultados obtidos através da análise dos dados discutidos.

5 RESULTADOS OBTIDOS

Nesse capítulo será apresentada a comparação entre a tributação atual que incide sobre as operações da empresa avícola e as propostas em voga para a realização de uma reforma no sistema tributário brasileiro.

Na Tabela 86, são comparados os valores dos tributos creditados atualmente e que poderão vir a ser creditados de acordo com cada um dos modelos de tributação analisados. Tendo em vista que já foram demonstrados os saldos credores de ICMS da Matriz e das filiais separadamente, aqui serão somados os créditos a fim de simplificar as análises.

Tabela 86 – Comparação entre os créditos adquiridos - tributação atual x propostas de reforma

Origem dos Créditos	Tributação atual	PEC 45	PEC 110	PL 3887
Saldo Credor anterior de ICMS	660.397,73	-	-	-
ICMS	2.369.367,78	-	-	2.369.367,78
PIS/PASEP	68.871,60	-	-	-
COFINS	317.226,81	-	-	-
IPI	280,25	-	-	280,25
IBS	-	15.568.765,99	6.524.990,97	-
CBS presumido	-	-	-	46.528,33
CBS	-	-	-	4.850.362,91
Total de Créditos	3.416.144,17	15.568.765,99	6.524.990,97	7.266.539,27

Fonte: Elaborado pela autora com base nas tabelas 18, 37, 60, 73, 74, 76, 78, 80, 82 e 83

Na Tabela 87, são comparados os valores dos tributos debitados atualmente e que poderão vir a ser debitados de acordo com cada um dos modelos de tributação analisados. Tendo em vista que já foram demonstradas as apurações de ICMS separadamente, os saldos devedores de ICMS da Matriz e das filiais serão somados com o intuito de simplificar as análises.

Tabela 87 – Comparação entre os débitos originados - tributação atual x propostas de reforma

Origem dos Débitos	Tributação atual	PEC 45	PEC 110	PL 3887
ICMS	1.732.094,15	-	-	1.732.094,15
PIS/PASEP	10.883,61	-	-	-
COFINS	64.583,72	-	-	-
IPI	0,00	-	-	0,00
IBS	-	18.336.890,88	7.719.119,32	-
CBS	-	-	-	2.096.154,28
Total de Débitos	1.807.561,48	18.336.890,88	7.719.119,32	3.828.248,43

Fonte: Elaborado pela autora com base nas tabelas 18, 37, 60, 73, 74, 77, 79, 81 e 85

Apurados todos os créditos e débitos decorrentes das operações analisadas, na Tabela 88 são confrontados os saldos, a fim de identificar o impacto que cada modelo de apuração poderá gerar para a empresa avícola.

Tabela 88 – Confronto entre os créditos e os débitos originados - tributação atual x propostas de reforma

Créditos e Débitos	Tributação atual	PEC 45	PEC 110	PL 3887
Total de Créditos	3.416.144,17	15.568.765,99	6.524.990,97	7.266.539,27
Total de Débitos	1.807.561,48	18.336.890,88	7.719.119,32	3.828.248,43
Saldo credor	1.608.582,69	-	-	3.438.290,84
Saldo devedor	-	2.768.124,89	1.194.128,35	-

Fonte: Elaborada pela autora com base nas tabelas 86 e 87

A partir da análise da Tabela 88 é perceptível que cada modelo de tributação favorece ou onera de modos distintos as atividades da empresa avícola. A tributação com base na legislação atual e seus volumes de compras e transferências entre Matriz e filiais lhe possibilitam manter saldos credores para o ICMS em cada um dos estados em que está situada. De maneira semelhante, a tributação de PIS/PASEP e COFINS lhe permite saldos credores, tendo em vista que adquire créditos e suas saídas tributam somente alguns itens do grupo de Medicamentos e Vacinas. Esses

saldos credores são utilizados para abater o pagamento do IRPJ a cada trimestre. No que tange ao IPI, tanto suas entradas quanto suas saídas raramente estão sujeitas à incidência desse imposto ou possuem alíquota 0. Nesse cenário, a atual tributação é favorável ao ramo de atividades analisado, evitando o dispêndio financeiro decorrente do pagamento desses 4 tributos analisados.

Já a proposta de reforma tributária nos moldes da PEC 45, embora apresente o modelo mais simplificado e que provavelmente traria maior fluidez ao sistema tributário brasileiro, é também o que traria a maior oneração de tributos para a empresa avícola. Isso ocorre devido à vedação de benefícios fiscais e pela alta alíquota estimada pelo IPEA como sendo necessária para suprir a arrecadação que seria perdida por cada um dos entes da federação a partir da substituição dos 5 tributos pelo IBS.

Em relação à PEC 110, o cenário apresentado é semelhante ao da PEC 45. Embora resulte em um valor inferior de tributos a pagar, ainda assim é considerável, resultando em grandes saídas de caixa. As análises em relação aos impactos da PEC 110 também apresentam uma limitação metodológica, tendo em vista que suas mudanças foram analisadas somente do ponto de vista das alterações em relação ao ICMS, PIS/PASEP, COFINS e IPI. As alterações que poderá gerar acerca da cobrança do IOF, da CIDE Combustíveis e do Salário Educação não foram analisadas. Além disso, o fato de que o seu texto prevê uma base ampla com fins arrecadatórios para o IS, pode ocasionar tributação sobre fatores não tributados atualmente e que por esse motivo não puderam ser analisados nesse estudo.

Ao contrário das PEC's, o PL 3.887 resultou em um saldo credor substancial a partir das análises realizadas com as movimentações da empresa avícola compreendidas entre Janeiro e Junho desse ano. Saldo que é superior inclusive ao apurado com base na legislação atual. Por tratar-se de um Projeto de Lei, muitas nuances já estão definidas, como alíquotas, forma de apuração, quais situações poderão ser contempladas por benefícios fiscais e de que forma, o que permite uma simulação mais próxima da realidade almejada pelos legisladores.

Apesar disso, o PL 3.887 traz certa subjetividade em alguns artigos, como por exemplo, na definição do que é um produto *in natura*. O enquadramento ou não dentro dessa classificação gera impactos muito distintos sobre o valor de tributos incidentes sobre as operações dos contribuintes. Para esse estudo, os Ovos Férteis e os Pintos de 01 Dia foram considerados como *in natura*, gerando um volume

significativo de vendas com base de cálculo isenta para a CBS, conforme demonstrado na Tabela 84. Esse Projeto de Lei prevê créditos presumidos de CBS em algumas situações, fator que também beneficia a empresa avícola.

Tendo em vista que a CBS objetiva substituir as Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS e suas modalidades, é necessário realizar a análise dos impactos da CBS em sua substituição e, em conjunto, manter a tributação atual aplicável ao ICMS e ao IPI.

A partir do exposto, pode-se ponderar que uma reforma tributária no formato das PEC's 45 e 110 poderá gerar grandes impactos tributários sobre o setor avícola. Apesar disso, a PEC 45 é a que apresenta mais alternativas para os problemas do atual sistema tributário, criando um impasse entre o que pode beneficiar a maioria dos contribuintes e o que seria a legislação tributária mais favorável para a empresa avícola.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do desenvolvimento desse estudo, foram elencados muitos dos problemas inerentes ao atual sistema tributário brasileiro. Sua forma de organização comumente acaba recaindo na tributação sobre a produção ao invés do destino, intensificando uma prática conhecida como Guerra Fiscal entre os estados. Além disso, o atual sistema é permeado pela cobrança de muitos impostos indiretos sobre bens e serviços, incorrendo, em algumas situações, na tributação em cascata. Sua organização gera distorções distributivas, resultando em uma tributação regressiva.

Todos esses problemas, aliados a uma legislação extensa e complexa, fazem com que o brasileiro não saiba quanto efetivamente paga de tributos e vai sendo enraizada a percepção de que o dinheiro gerado pelos seus tributos não é bem aplicado e recebe a destinação correta. Essa realidade cria uma apatia dos cidadãos em relação aos assuntos de interesse público, reduzindo cada vez mais a participação popular e gerando uma atuação passiva do contribuinte, que apenas aguarda o aumento sucessivo da carga tributária. Um dos piores resultados em relação a essa realidade consiste em índices muito elevados de evasão fiscal no Brasil.

Reformas tributárias já ocorreram, porém sempre com características muito parecidas e em sua grande maioria, resultando no aumento da carga tributária e da complexidade da legislação. Cada uma das propostas de reforma tributária analisadas ao longo desse estudo apresenta aspectos positivos e negativos. A PEC 45, por exemplo, é a proposta que traz a maior simplificação do atual sistema, buscando amenizar e até mesmo resolver muitos dos problemas já elencados. Seu texto permite identificar que há uma busca por padronização, evitando tratamentos diferenciados e as inúmeras exceções que existem na atual legislação. Essa proposta aparenta ser a mais capaz de promover compreensão e envolvimento por parte dos contribuintes acerca do sistema tributário nacional.

Apesar disso, ao analisar especificamente essa proposta em relação à empresa objeto desse estudo, essa seria a reforma tributária que implicaria na maior carga tributária de acordo com as operações analisadas. Conforme demonstrado, o saldo devedor gerado pela tributação nos moldes da PEC 45 resultaria em R\$ 2.768.124,89 para o período analisado. O faturamento bruto da entidade compreendido entre Janeiro e Junho foi de R\$ 46.982.526,93 (considerados os

valores contábeis das CFOP's 5101, 5102, 5116, 5117, 5118, 5119, 5551, 6101, 6102, 6116, 6117, 6118 e 6119). Dessa forma, a carga tributária resultante da aprovação dessa proposta corresponde a 5,89% do faturamento bruto da entidade durante o mesmo período. Por esse motivo, a análise prévia dos projetos de reforma é de suma importância, pois essas alterações precisam ser consideradas em seu planejamento tributário, estratégico e orçamental. Mudanças desse porte têm influência na política de preços das empresas e principalmente, na organização de seu fluxo de caixa.

A PEC 110 tem muitos aspectos semelhantes à PEC 45, porém sua interpretação é mais complexa e o fato de possuir competência estadual gera uma dificuldade maior para a partilha com os demais entes da federação. Sua previsibilidade para a concessão de benefícios fiscais, embora possa apresentar resultados benéficos para a empresa avícola, também poderá manter empecilhos para a compreensão da carga tributária efetiva por parte dos contribuintes.

Ambas as Propostas de Emenda à Constituição preveem alterações significativas do atual sistema, principalmente no que diz respeito à unificação de tributos indiretos e sua efetiva cobrança no destino. De modo semelhante à PEC 45, a PEC 110 também resulta em uma carga tributária superior para a empresa avícola. De acordo com as demonstrações, a tributação nos moldes dessa proposta geraria um saldo devedor de R\$ 1.194.128,35, o que corresponde a 2,54% de seu faturamento bruto.

Já o PL 3.887, busca uma simplificação significativa em relação à tributação do PIS/PASEP e da COFINS e suas modalidades, fato que é relevante devido à extensa legislação que existe atualmente. Embora tenha aspectos positivos e de fato traga grandes melhorias no que tange a cobrança desses tributos, são mantidas exceções para benefícios fiscais, créditos presumidos e substituição tributária por exemplo. Outro aspecto relevante dessa proposta consiste na subjetividade para enquadramento em determinada condição, como por exemplo, o que pode ser considerado um produto *in natura*. Essa situação é semelhante ao que muitas vezes ocorre com o IPI, onde existe certa dificuldade para a classificação conforme o conceito de industrialização.

Em relação à empresa avícola, a aprovação desse Projeto de Lei seria benéfica, gerando um valor maior de créditos fiscais que poderão ser compensados para a redução do pagamento do IRPJ por exemplo.

Através do estudo realizado e dos resultados obtidos, pode-se verificar que seus objetivos foram alcançados. Foi possível identificar a tributação atualmente incidente sobre o setor avícola e conhecer os principais aspectos que as propostas de reforma tributária almejam alterar, bem como foi realizada a comparação entre a atual tributação e as implicações que cada um dos projetos poderá ocasionar para a empresa analisada.

REFERÊNCIAS

ALCOLUMBRE, Davi *et al.* **Proposta de Emenda à Constituição nº110, de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1621956058831&disposition=inline>. Acesso em: 9 jun. 2021.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Revista Interesse Nacional**, São Paulo, v. 9, n. 31, out./dez. 2015. Disponível em: <http://interessenacional.com.br/edicao/edicao-31/>. Acesso em: 4 abr. 2021.

BARBOSA, Maiane *et al.* Dificuldades e elementos priorizados no planejamento tributário: análise a partir da percepção dos profissionais da contabilidade. *In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE*, 16., 2019, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2019. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1632.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 nov. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.** Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm. Acesso em: 16 set. 2021.

CHIAVENATO, Idalberto. **Fundamentos de administração: os pilares da gestão no planejamento, organização, direção e controle das organizações para incrementar competitividade e sustentabilidade.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2021. *E-book*.

Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027549/cfi/6/2!/4/2/2@0:0.00>. Acesso em: 19 maio 2021.

COELHO, Alvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 3, n. 1 e 2, p. 29-49, jan./dez. 2016. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revistarfbv3.pdf#page=29>. Acesso em: 1 mai. 2021.

COSTA, Caio Heringer da. **Carga tributária brasileira.** 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Econômicas) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2019. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/handle/1/13229>. Acesso em: 21 abr. 2021.

CREPALDI, Silvio; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Fiscal e Tributária: teoria e prática.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553131983/pageid/0>. Acesso em: 01 nov. 2021.

ESNOLDE, Adilson Leandro *et al.* Percepção dos *controllers* em relação à gestão tributária. *In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 9., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos** [...]. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

Disponível em:

https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=414&titulo=PERCEP%C7%C3O+DOS+CONTROLLERS+EM+RELA%C7%C3O+%C0+GEST%C3O+TRIBUT%C1RIA. Acesso em: 21 abr. 2021.

ESPÍRITO SANTO. **Lei nº 5.298, de 13 de dezembro de 1996.** Dispõe, com base na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, e dá outras providências (RICMS). Vitória, ES: Governo do Estado, 1996. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 30 set. 2021.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas 2017. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446/cfi/6/2!/4/2/2@0:0.00>. Acesso em: 22 abr. 2021.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira.** 2015. Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação na disciplina Metodologia da Pesquisa Jurídica (Curso de Pós-Graduação em Direito) – Programa de Pós-Graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas, Escola de Direito de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/1820>. Acesso em: 21 abr. 2021.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier 2016. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595154773/cfi/6/2!/4/2/2@0:0>. Acesso em: 20 jun. 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. *E-book*. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597012934/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0\]!/4/2/4%4051:2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597012934/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0]!/4/2/4%4051:2). Acesso em: 20 jun. 2021.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, set./out. 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes. **Projeto de Lei nº3.887/2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Congresso Nacional, 21 jul. 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 9 jun. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba: IBPT, 2020a. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>. Acesso em: 24 abr. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: IBPT, 2020b. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil. *In*: CONFERÊNCIA DO DESENVOLVIMENTO (CODE), 2., 2011, Brasília. **Anais eletrônicos** [...]. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2011. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area10/area10-artigo8.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2021.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações – Revista Internacional de Desenvolvimento Local**, 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 abr. 2021.

MATIAS, Narruana Silva. **Análise das propostas em tramitação no congresso brasileiro em relação à unificação dos impostos:** propostas de emendas 45/2019 e 110/2019. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2019. Disponível em:

https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/9686/3/PropostasTramitacao_Matias_2019.pdf link. Acesso em: 19 maio 2021.

MENEZES, Fernanda Paris de. **PEC 110/2019:** A tentativa de simplificação do sistema tributário nacional e os impactos da adoção de um imposto tipo IVA nas relações com os estados-membros da OCDE, em especial a Alemanha. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Ouro Preto, Ouro Preto, 2021. Disponível em:

<http://www.monografias.ufop.br/handle/35400000/302>. Acesso em: 31 maio 2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889 – 2009. Texto para discussão nº 1469. **Repositório do Conhecimento do IPEA.** Rio de Janeiro, 2010. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016 . Acesso em: 17 jun. 2021.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. **Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil:** comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2019. Disponível em:

<https://repositorio.uces.br/11338/5611>. Acesso em: 31 maio 2021.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária.** 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Rodrigo Rios Faria de; GONÇALVES, Marina. A importância do planejamento tributário para as empresas. **E- locução – Revista Científica da FAEX,** Extrema, v. 1, n. 3, p. 36-44, jun. 2013. Disponível em:

<https://periodicos.faex.edu.br/index.php/e-Locucacao/article/view/84/66>. Acesso em: 17 abr. 2021.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Texto para discussão nº 2530. **Repositório do Conhecimento do IPEA.** Rio de Janeiro, 2019. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35279&Itemid=444. Acesso em: 6 nov. 2021.

OTT, Ernani. Técnicas de pesquisa em contabilidade. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís *et al.* **Contabilidade e gestão tributária:** teoria, prática e ensino. 1 ed. São Paulo: Cengage Learning Brasil 2017. *E-book.* Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522125982/cfi/0!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 17 abr. 2021.

PEREIRA, José Matias. Reforma do Estado e transparência: estratégia de controle da corrupção no Brasil. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Brasília. **Anais eletrônicos** [...]. Lisboa: CLAD, 2002. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/940>. Acesso em: 26 maio 2021.

PLANEJAMENTO. In: AULETE digital. [Rio de Janeiro: Lexikon Editora Digital LTDA], 1994. Disponível em: <https://aulete.com.br/planejamento>. Acesso em: 18 maio 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, RS: Governo do Estado, 1997. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDiapositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 3 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul (SEFAZ-RS). **Benefícios Fiscais no Rio Grande do Sul: uma análise econômica dos incentivos – ICMS**. Porto Alegre: SEFAZ-RS, 2020. Disponível em: <https://fazenda.rs.gov.br/conteudo/13428/estudo-beneficios-fiscais>. Acesso em: 27 abr. 2021.

ROSSI, Luiz Felipe Baleia Tenuto. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 8 jun. 2021.

SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Tributação no Brasil: estudos, Ideias e propostas**. Brasília: Ipea, 2017. *E-book*. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/170512_livro_tributacao.pdf. Acesso em: 24 abr. 2021.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências (RICMS). Florianópolis, SC: Governo do Estado, 1996. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm. Acesso em: 30 set. 2021.

SAVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o Estado e a sociedade em conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica, Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2006. Disponível em: <https://siaiap39.univali.br/repositorio/handle/repositorio/2055>. Acesso em: 21 abr. 2021.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Revista Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 212-255, nov. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.org/article/sdeb/2018.v42nspe3/212-225/>. Acesso em: 21 abr. 2021.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento Tributário. **Revista CEPPG**, Catalão, v. 2, n. 25, p. 184-196, jul./dez. 2011. Disponível em: http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf. Acesso em: 21 abr. 2021.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **REC – Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 9, n.3, p. 555-581, set./dez. 2005. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-98482005000300004&script=sci_arttext. Acesso em: 21 abr. 2021.

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto de; PAVÃO, Ana Celi. A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações. **Revista eletrônica S@ber**, Londrina, v. 17, n. 1, jul./set. 2012. Disponível em: https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf. Acesso em: 17 abr. 2021.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Texto para discussão nº 500. **Repositório do Conhecimento do IPEA**. Rio de Janeiro, 1997. Disponível : <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>. Acesso em: 21 abr. 2021.

ANEXO A – CFOP’S MENCIONADAS NO TRABALHO

CFOP – operação dentro do Estado	CFOP – operação interestadual	Descrição
1101	2101	Compra para industrialização
1102	2102	Compra para comercialização
1118	2118	Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem
1124	2124	Industrialização efetuada por outra empresa
1151	2151	Transferência para industrialização
1152	2152	Transferência para comercialização
1201	2201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
1202	2202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
1252	2252	Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial
1352	2352	Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial
1406	2406	Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
1407	2407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
1451	2451	Retomo de animal do estabelecimento produtor
1452	2452	Retomo de insumo não utilizado na produção
1453	2453	Retorno do animal ou da produção - Sistema de Integração e Parceria Rural
1551	2551	Compra de bem para o ativo imobilizado
1556	2556	Compra de material para uso ou consumo
1653	2653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final
1901	2901	Entrada para industrialização por encomenda
1902	2902	Retomo de mercadoria remetida para industrialização por

		encomenda
1903	2903	Entrada de mercadoria remetida para industrialização e não aplicada no referido processo
1908	2908	Entrada de bem por conta de contrato de comodato
1910	2910	Entrada de bonificação, doação ou brinde
1915	2915	Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo
1916	2916	Retomo de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral
1920	2920	Entrada de vasilhame ou sacaria
1923	2923	Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem
1933	2933	Aquisição de serviço tributado pelo issqn
1949	2949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada
5101	6101	Venda de produção do estabelecimento
5102	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5116	6116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura
5117	6117	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura
5118	6118	Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem
5119	6119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem
5151	6151	Transferência de produção do estabelecimento
5152	6152	Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5201	6201	Devolução de compra para industrialização
5451	6451	Remessa de animal e de insumo para estabelecimento produtor
5452	6452	Remessa de insumo - Sistema de Integração e Parceria Rural
5551	6551	Venda de bem do ativo imobilizado
5556	6556	Devolução de compra de material de uso ou consumo

5901	6901	Remessa para industrialização por encomenda
5902	6902	Retomo de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda
5909	6909	Retomo de bem recebido por conta de contrato de comodato
5910	6910	Remessa em bonificação, doação ou brinde
5915	6915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo
5921	6921	Devolução de vasilhame ou sacaria
5922	6922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura
5923	6923	Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem
5927	-	Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração
5949	6949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
