

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

STEPHANIE SAMARA DE SOUZA SANTOS E SANTOS

APLICAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET):
Estudo de caso em uma indústria de lácteos no Estado de Minas Gerais.

UBERLÂNDIA/MG
SETEMBRO DE 2020

STEPHANIE SAMARA DE SOUZA SANTOS E SANTOS

**APLICAÇÃO DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET):
Estudo de caso em uma indústria de laticínios no interior do estado de Minas Gerais**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Ávila

**UBERLÂNDIA/MG
SETEMBRO DE 2020**

RESUMO

O setor de laticínios em Minas Gerais é historicamente relevante ao desenvolvimento do estado e do país. No entanto, com a presença da alta carga tributária brasileira os gestores devem buscar alternativas legais para reduzir o ônus tributário nas suas operações. Diante disso, por meio de benefícios fiscais concedidos pelos entes federativos é possível a avaliação da melhor forma para apuração dos tributos, a fim de evitar o gasto desnecessário de recursos financeiros. Como incentivo fiscal em Minas Gerais, baseado na lei complementar n. 160/2017, foi designado o Regime Especial de Tributação por meio da aplicação do crédito presumido de ICMS na empresa, objeto deste estudo da pesquisa. Dessa maneira, o presente trabalho tem como objetivo apresentar as aplicações e os benefícios tributários auferidos nesse RET, verificando o comportamento dos resultados anteriores e posteriores à sua implantação. Para tanto, utilizou-se metodologia qualitativa, sendo uma pesquisa descritiva, que busca evidenciar os aspectos teóricos do tema abordado, com um estudo de caso, de caráter exploratório. Como instrumento de pesquisa, foram utilizadas legislações acerca do assunto abordado e dados elaborados de acordo com os documentos disponibilizados pela empresa. Após levantamento das informações, aplicou-se a apuração de ICMS antes e depois do regime diante do faturamento levantado no 4º trimestre de 2019 e 2020. Dessa forma, foi verificado que houve uma redução da carga tributária de ICMS para a entidade, mesmo com o aumento do faturamento no período.

Palavras-chave: Tributação. Regime Especial de Tributação. ICMS. Crédito Presumido de ICMS.

1 INTRODUÇÃO

A importância do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), é estabelecida por sua alta complexidade e pela autonomia dos estados federativos em conceder benefícios fiscais de sua própria competência. Isso acontece sob consentimento dos convênios ratificados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), baseado no convênio ICMS 190/2017, tendo como fundamento o disposto na Lei Complementar nº 160/2017, de 7 de agosto de 2017 (BRASIL, 2017).

Em um âmbito de Guerra Fiscal entre os entes federativos, para atrair empresas e gerar empregos, rendas, investimentos e assegurar o equilíbrio fiscal, o estado de Minas Gerais procura proteção da economia local, por meio da concessão de benefícios fiscais aos seus contribuintes, por meio de medidas que alavancam suas atividades dentro do território mineiro. Essas medidas são: isenção; redução da base de cálculo; manutenção de crédito; devolução do imposto; crédito outorgado; crédito presumido; dedução de imposto apurado e dispensa do pagamento segundo a Lei nº 23.090, de 21 de agosto de 2018 (MINAS GERAIS, 2018).

Diante disso, o setor de laticínios se destaca no Brasil tanto em produção, importação e exportação quanto por meio de programas e subsídios fiscais. Isso se deve à expansão do setor ao longo dos anos no país. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no ano de 2019, a quantidade de leite adquirido e industrializado no país foi aproximadamente de 25 bilhões de litros, sendo 0,97% a mais que os contabilizados no ano de 2018 (IBGE, 2020). Dessa forma, a região Sudeste, especialmente em Minas Gerais, se destaca com maior representatividade nesse índice, com aproximadamente 6 bilhões de litros produzidos nesse estado.

Uma maneira de outorgar esses benefícios é por meio do Regime Especial de Tributação (RET), que fornece uma forma distinta de tratamento tributário conferido a determinadas atividades. No entanto, a Lei nº 6.763/1975, que consolida a legislação tributária do estado de Minas Gerais, em seu Art. 225, estabelece que sempre que outra unidade da federação conceder benefício ou incentivo fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos de legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do estado (MINAS GERAIS, 1975).

Por conseguinte, o superintendente de tributação do estado, no uso de sua atribuição de acordo com o Art. 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), pode autorizar a aplicação de financeiros-fiscais em contrapartida ao

art. 150, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88) que garante a isonomia entre contribuintes equivalentes. Todavia, esse regime geralmente é concedido às empresas que estão regulares com suas obrigações acessórias e fiscais com a união, estado e município.

Diante do exposto previsto na Lei Complementar nº 160/2017 e no convênio ICMS 190/2017, que regularizam a concessão de benefícios fiscais como o RET pelo estado, o objetivo desta presente pesquisa é analisar o impacto tributário da utilização do RET em uma empresa de laticínios situada no interior do estado de Minas Gerais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ICMS e os Incentivos Fiscais

Segundo Pereira Filho (2006), o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transportes Interestadual e Intermunicipal (ICMS) foi proveniente do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM), estipulado na ementa constitucional n. 18 de 1965 da Constituição de 1946. Segundo o autor, o texto seguia o mesmo direcionamento já aderido no Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC). Ademais, o que se diferencia o ICM para o ICMS é o acréscimo da prestação de certos serviços, os quais originalmente eram adotados somente pelos municípios. Dessa forma, com a nova lei, esses serviços se transpuseram para os Estados e o Distrito Federal (SALOMÃO, 2000).

Conforme exposto por Oliveira *et al.* (2015), o ICMS é um imposto de competência estadual, ou seja, a responsabilidade de instituir, recolher e apurar as receitas auferidas desse imposto é do ente federativo, de acordo com o descrito no Art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Além disso, as normas complementares relativas a esse tributo está presente na Lei Complementar nº 87 de 1996, renomada como Lei Kandir (BRASIL, 1996).

Os Incentivos Fiscais são benefícios concedidos pelo governo ao contribuinte por meio de algum fator previsto em lei. Sua fundamentação legal está calcada na Lei Complementar nº 160/2017, a qual explana sobre liberação dos estados e o Distrito Federal em dispor benefícios tributários vinculados à sua competência (BRASIL, 2017). São ofertados pela administração pública do estado para empresas com o objetivo de estimular um setor específico ou uma atividade econômica (SALES *et al.*, 2019), proporcionando o crescimento econômico e social por intermédio do estímulo a determinados setores do mercado.

Uma forma do governo federal regulamentar os incentivos fiscais vinculados ao ICMS ocorreu por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com o convênio

ICMS 190/2017 (CONFAZ, 2017). Essa normativa apresenta dispositivos referentes aos benefícios fiscais concedidos pelos entes federativos, como as isenções, créditos presumidos, redução de alíquotas, dentre outros, embasado no Art. 155 da Constituição Federal.

O convênio ICMS 190/2017 é consequência da Lei Complementar nº 160/2017, e é responsável por trazer segurança jurídica aos contribuintes do ICMS, atraídos pelos benefícios fiscais concedidos pelos estados e Distrito Federal, permitindo a isenção ou redução da carga tributária como contrapartida aos investimentos realizados no território dos estados sediados (EUGÊNIO, 2018). Segundo Pereira (2020), para evitar a insegurança jurídica dos contribuintes de ICMS com o risco de ter os benefícios fiscais revogados, como também de serem cobrados por toda carga tributária até então reduzida ou isentada, o Congresso Nacional editou a LC 160/2017.

Para Dagostin (2011), qualquer vantagem tributária que a empresa obtém sobre seus impostos são classificados como benefícios fiscais, que têm como objetivo reduzir a carga tributária da empresa, visto que ela encontra-se elevada no país. Na concepção de Fabretti (2005), os incentivos fiscais são caracterizados como uma renúncia fiscal, sendo constituídos no deferimento legal para diminuir do valor do imposto a pagar pelos contribuintes de uma forma regular e prevista em lei. Conforme Machado (2013), no Brasil eles podem ser concedidos por todas as esferas do governo, seja pela união, estados, municípios ou Distrito Federal, os quais fazem competência tributária.

Dentre os incentivos fiscais podemos encontrar vários tipos, sendo alguns deles a Isenção, a Redução da Base de Cálculo e o Crédito Presumido. Dessa forma, a isenção é a autorização do não pagamento do imposto, como expõe Kfourir Junior (2010) quando retrata que essa dispensa poderá ser disponibilizada desde que seja em conformidade com as leis e normas tributárias, as quais possuam fundamento, como as questões sociais, princípio da capacidade contributiva e como instrumento de políticas públicas. A redução da base de cálculo acontece quando há a isenção parcial do pagamento do tributo, em outras palavras, é a exclusão de uma parcela do valor da transação diante da totalidade do valor a ser recolhido do imposto.

Ademais, tem-se o crédito presumido, o qual se caracteriza pela presunção de créditos sobre a apuração, sendo assim a forma pela qual os estados e o Distrito Federal desobrigam o contribuinte da carga tributária incidente nas operações efetuadas (KFOURIR JUNIOR, 2010).

À vista disso, uma forma de conceder o crédito presumido é por meio do RET, o qual, conforme Sales *et al.* (2019), existe para que os governos federais, estaduais e municipais possam estimular a economia quando oportuno, trazendo companhias para se situar em regiões

estratégicas, ou até mesmo como uma forma de contribuir com alguns tipos de negócios para solucionar crises.

O RET varia de acordo com a deliberação dos benefícios fiscais concedidos pelo estado e por seus entes federativos, uma vez que, pela Lei Complementar nº 160/2017, outorga-se o poder dos governos nessa concessão. Conforme exposto por Haidar (2010), os estados têm autonomia para conceder incentivos fiscais, inclusive crédito presumido, independentemente de submeter seus interesses à homologação do Poder Executivo de outro estado, chamado também de autonomia do ente federado. Os incentivos fiscais são geralmente atribuídos às empresas que estão em conformidade com a legislação e as exigências feitas pelo Estado.

Dessa maneira, o RET foi criado para incentivar as empresas incorporadoras a optar pelo Patrimônio de Afetação (Patrimônio dos empreendimentos segregados da Incorporadora) e, também, adotar uma tributação simplificada, possibilitando que cada empreendimento possa fazer o recolhimento de seus impostos de forma simples e única (BEUREN; FRIES, 2014). Esse recolhimento refere-se à quitação mensal dos tributos unificados de competências federais.

Entretanto, há o RET concedido às empresas atacadistas, os quais os benefícios fiscais são limitados em esfera estadual, a qual cada ente federativo é autônomo em disponibilizar, por meio de lei, a concessão desses regimes fiscais e quais as devidas normas a serem aplicadas. Exemplo disso, conforme apresentado por Sales *et al.* (2019), no estado do Ceará o Decreto n. 29.560 de 27 de novembro de 2008 estabelece um regime de tributação operacional e simplificado para os contribuintes que exerçam as atividades de comércio. Esse decreto instituiu, a comércio de diversos segmentos, a opção pela sistemática de apuração do ICMS substituição tributária (CEARÁ, 2008).

2.2 Regime Especial de Tributação (RET)

O Regime Especial de Tributação conferido à empresa objeto de estudo, conforme Minas Gerais (2020), é de competência estadual, sendo deliberado somente à alguns produtos, como o Soro de leite em pó- NBM 0404.10.00, Leite em pó integral - NBM 0402.21.10, Leite em pó desnatado - NBM 0402.10.10 e composto lácteo NBM -1901.90.90, industrializados pela empresa com transação no próprio estado de Minas Gerais. Essas transações, conforme a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEFAZ), envolvem o diferimento do pagamento do ICMS na importação, aquisição interna, industrialização por encomenda e em operações que possuem diferencial de Alíquotas.

Em relação à importação, há o diferimento de pagamento de ICMS que incide sobre a entrada de mercadorias do exterior, bem como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, as quais são destinadas às operações de industrialização dos produtos previamente citados. O diferimento aplica-se unicamente às mercadorias que não têm matérias equivalentes e coexistentes produzidas no estado de Minas Gerais. Dessa maneira, o RET opera-se também nas operações de aquisição interna, concedendo o diferimento do pagamento de ICMS sobre a entrada de mercadorias compradas de instalações industriais e distribuidores, incluindo as compras de ativo imobilizado que seja destinado exclusivamente ao investimento na industrialização dos produtos incluídos no RET (MINAS GERAIS, 2020).

Ademais, o diferimento que incide sobre a industrialização por encomenda se baseia na realização feita por estabelecimento industrial situado em Minas Gerais, conduzido pelo retorno dos produtos citados à empresa correspondente (MINAS GERAIS, 2020, seção III). Com isso, esse diferimento acontece quando a empresa aderida ao RET envia os insumos ao estabelecimento para promover a industrialização por encomenda, sendo este proibido de aproveitar qualquer tipo de créditos relacionados à matéria utilizada na produção. No tocante ao diferencial de alíquotas, fica permitido o diferimento de ICMS quando há compra de bens referentes ao ativo imobilizado, bem como máquinas e equipamentos direcionados apenas ao investimento na industrialização dos produtos relacionados a esse regime, acontecendo somente quando não há mercadorias produzidas igualmente dentro do território mineiro (MINAS GERAIS, 2020).

Contudo, a principal destinação do RET é o crédito presumido das operações que envolvem esses produtos, sendo instituída a alíquota fixada de 1% do valor da operação de vendas dos produtos industrializados do soro de Leite em pó e 2% do valor da operação de vendas do Leite em pó integral, leite em pó desnatado e compostos lácteos industrializados. Todavia, não se aplica às saídas que possuem isenção, não incidência, suspensão, diferimento e às transações interestaduais de remessa para industrialização realizadas por terceiros e para armazém geral, bem como ao ICMS devido por substituição tributária, situações em que será aplicada a legislação vigente do Estado (MINAS GERAIS, 2020, cap. II, art. 14).

2.3 Estudos Anteriores

Neste tópico são apresentados estudos anteriores recentes acerca do RET. Dessa forma, o trabalho apresentado por Krüger, Santos e Flores (2020) aborda o RET no setor da construção civil. Os autores objetivaram analisar a viabilidade da opção pelo RET em empresas do

segmento da construção civil, listadas na B3. Para tal, realizaram uma pesquisa qualitativa e descritiva, cuja coleta de dados se deu de forma documental e por meio de entrevistas. Verificou-se que o RET é vantajoso quando comparado ao regime do Lucro Presumido. No entanto, não se pode concluir o mesmo quando comparado ao Lucro Real. Concluiu-se que o RET nem sempre é o mais viável dentre os regimes tributários para as incorporadoras.

Ferreira e Curitiba (2019) realizaram uma pesquisa cujo objetivo foi verificar quais os benefícios fiscais estão sendo aplicados em uma empresa do setor atacadista do ramo metal mecânico e com isso analisar se os benefícios fiscais aplicados estão sendo profícuos. Realizaram uma pesquisa bibliográfica, exploratória e qualitativa, também foram levantados dados por meio dos relatórios de entrada, saídas e apuração do ICMS da empresa. Percebeu-se que nem todos os meses foram benéficos para a empresa, portanto, não se obteve uma economia tributária expressiva nos meses pesquisados. A empresa centraliza suas vendas com foco no cliente, não tendo estratégias de vendas voltadas aos benefícios, e isso pode ter impactado os valores recolhidos de ICMS. Portanto, em se tratando do Programa de Desenvolvimento e Proteção à Economia do Estado do Espírito Santo (COMPETE-ES), no estudo de caso apresentado, pode-se perceber que foi favorável para a empresa, mas devido parte das vendas não ter o benefício, o valor a recolher final não apresenta economia em todos os meses ou é irrelevante.

Araújo e Resende (2018), por sua vez, efetuaram uma pesquisa que visou apresentar os benefícios do RET, aplicáveis às incorporações imobiliárias, com enfoque sobre os condomínios de lotes de empresas optantes pelo Lucro Presumido. A Lei nº 10.931/04 criou o “RET”, possibilitando que cada incorporação imobiliária pudesse optar por este regime, recolhendo de forma unificada os tributos federais sobre o faturamento e o lucro, no caso: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A uma alíquota que variou durante os anos, atualmente está em 4% no geral e 1% para casos específicos. Os resultados alcançados demonstraram todas as implicações geradas e a redução da carga tributária das incorporadoras ao realizar a opção pelo RET.

Caetano e Riberio (2017) realizaram um estudo cujo objetivo consistiu em identificar qual a opção tributária que resulta em maior economia de tributos para empresas do segmento de construção e incorporação de imóveis. Como metodologia analisou-se uma empresa de construção civil da cidade de Araguari-MG, que iniciou suas atividades no ano de 2013, e que adotou como regime tributário o Lucro Presumido. O período analisado inclui os anos de 2014 e 2015. A partir dos demonstrativos contábeis e fiscais, analisou-se qual o regime tributário que proporcionaria maior economia de tributos para a empresa, dentre o Lucro Presumido, o Lucro Real e o RET, um procedimento diferenciado para empresas do segmento de construção civil.

Como resultados, observou-se que o regime tributário menos oneroso para a empresa seria o RET, entretanto a mesma não o adotou para recolhimento de seus tributos em seus dois anos de existência. Caso a empresa tivesse optado pelo RET, teria economizado 46% de tributos quando comparado com ao regime de Lucro Presumido. Portanto, nota-se a importância de um Planejamento Tributário eficaz que proporcione, por meio de técnicas de Elisão Fiscal, a maior economia de tributos para as empresas.

Colling *et al.* (2017) objetivaram estudar formas lícitas de auxiliar empresas do ramo da construção civil a manterem-se atuantes e capitalizadas por meio da redução do ônus fiscal. O estudo das formas de diminuição de pagamento de tributos chama-se elisão fiscal. Para tanto, foi realizado um estudo e levantamento de dados dos fatos geradores de impostos e a relação de tais tributos com o compromisso fiscal. Buscaram investigar a melhor opção tributária entre Lucro Presumido e RET no período de 2012 a 2016 em uma empresa de pequeno porte do ramo da construção civil. Foi observada grande vantagem pela escolha do RET em comparação ao Lucro Presumido, podendo ser evidenciada a importância de um planejamento tributário efetivo.

Schneider (2015) também analisou o RET na construção civil, em que buscou apresentar as características pertinentes a esse regime e compará-lo com o Lucro Real. O objetivo do trabalho consistiu em verificar se a adoção pelo RET seria a opção mais vantajosa para uma incorporadora imobiliária. Para tanto, utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, evidenciando os aspectos teóricos do tema abordado, e o estudo de caso, de caráter exploratório e de natureza qualitativa. Como instrumento de pesquisa foram utilizadas as premissas, dados elaborados de acordo com as características da empresa e do tema abordado. Após levantamento das informações, aplicou-se a apuração pelos regimes tributários e analisou-se que o RET seria a opção mais econômica para a incorporadora. Conclui-se que além de estudar os impactos financeiros de um regime tributário, devem-se estudar seus efeitos jurídicos, a fim de se obter melhores resultados, sendo assim, o planejamento tributário torna-se imprescindível a uma boa gestão.

Seguindo a linha de estudo de Schneider (2015), Beuren e Fries (2014) objetivaram, em sua pesquisa, analisar os critérios de enquadramento no Regime Especial de Tributação - RET às incorporações imobiliárias e verificar o conhecimento dos profissionais contábeis do Vale dos Sinos/RS sobre esse assunto. Para a realização da pesquisa foram utilizados os estudos bibliográfico e exploratório e a metodologia foi fundamentada em métodos qualitativos e quantitativos. Os dados foram obtidos por intermédio de um questionário distribuído a 20 (vinte) profissionais contábeis da Região do Vale dos Sinos/RS, com 10 (dez) perguntas

objetivas, abertas e fechadas, sobre o conhecimento e aplicabilidade do RET. Os resultados mostraram que a maioria dos profissionais contábeis da região não tem conhecimento sobre esse assunto e também não possuem clientes nesse ramo de atividade. O referido estudo defende a ideia de que quanto maior for o conhecimento dos profissionais contábeis, maior será o seu reconhecimento, pois acabam atraindo mais clientes, ganhando em competitividade.

Por fim, Silva e Peres (2013) realizaram um estudo cujo objetivo foi demonstrar se o Patrimônio de Afetação é uma boa opção como planejamento tributário para os novos empreendimentos de uma empresa, de acordo com a Lei nº 10.931/2004. Por meio da criação dessa o Governo Federal criou o Patrimônio de Afetação e o RET pelo Lucro Presumido em resposta ao “efeito ENCOL”, a fim de oferecer maior segurança na aquisição de imóveis em construção. Em sua metodologia, foi aplicado o estudo exploratório, na medida em que se apresentaram as principais características e abordagens sobre incorporação imobiliária e patrimônio de afetação nas incorporações imobiliárias. Como resultado, observou-se que o Patrimônio de afetação traz vantagens claras que asseguram os compradores e as instituições financeiras que concedem recursos para a construção dos empreendimentos, porém como instrumento de planejamento tributário a adoção pela afetação não beneficia a empresa, já que não é significativa sua redução na carga tributária, além de exigir inúmeros controles internos.

3 METODOLOGIA

O trabalho em questão se caracteriza como descritivo, por apresentar informações e dados coletados de determinada empresa no ramo de laticínios, na busca por evidenciar os impactos tributários da utilização de um RET do ICMS/MG. Dessa forma, para Vergara (2000) a pesquisa descritiva expõe as características de certa população ou fenômeno, conduzindo correlações entre elementos e determinando, desta maneira, sua natureza. A pesquisa descritiva não tem o objetivo de explicar os fatores que descreve, todavia, ela serve para explicação.

A abordagem empregada é considerada qualitativa, pois conforme Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa qualitativa não se atenta a demonstrações numéricas, mas com o cuidado de interpretar uma organização, grupo social, etc. Além disso, possui como fonte direta de dados o ambiente natural e seu principal dispositivo é o pesquisador, a pesquisa qualitativa utiliza o contato direto do pesquisador com o ambiente e com o que está sendo investigado por meio do trabalho de campo (BOGDAN; BIKLEN, 2003).

A amostra de estudo foi disponibilizada por uma empresa de laticínios situada no interior de Minas Gerais, a qual foi analisada e caracterizada pelo impacto tributário

proporcionado pelo benefício fiscal comparado à apuração normal do tributo ICMS. Segundo Gil (1991), o estudo de caso em questão é de caráter exploratório, cujo objetivo mais relevante é o aprimoramento de ideais ou a descoberta de intuições. Já para Pinheiro (2010), o estudo de caso abrange uma pesquisa aprofundada e intenso de objetos que proporcionam o seu conhecimento.

A coleta de dados foi definida por levantamento de informações nos demonstrativos providenciados pela empresa analisada, possibilitando a análise comparativa dos valores arrecadados antes de depois da utilização do RET. As fontes específicas utilizadas foram os registros de entradas e saídas da empresa, além do registro de apuração de ICMS do 4º Trimestre de 2019, comparado ao 4º trimestre de 2020. Diante dos dados extraídos realizou-se o cálculo do ICMS pelo benefício fiscal e pela apuração normal.

A análise de dados, portanto, foi realizada por meio de comparativos das informações apuradas pela empresa, bem como os relatórios de apuração do ICMS/MG de entrada e saída do 4º trimestre do ano de 2019 e do 4º trimestre do ano de 2020, bem como a demonstração de resultados, analisando assim a operação antes e depois do benefício. Foram utilizadas também análises gráficas para melhor demonstrar os resultados.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa utilizada como objeto de estudo é do setor de laticínios situada numa cidade do interior de Minas Gerais, a qual opera na fabricação de leite em pó integral, leite em pó desnatado e compostos lácteos.

Além do estado de Minas Gerais, a empresa possui atividades nos estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo. Quanto ao número de funcionários, a organização possui cerca de 35 colaboradores, em decorrência do aumento de suas operações ao longo dos anos, de acordo com o resultado dos seus produtos. Devido ao aumento de suas produções, a empresa adotou o RET em março de 2020, benefício concedido pelo estado de Minas Gerais mediante Lei Complementar nº 160/2017 e o Convênio ICMS 190/2017.

4.2 Operação antes e depois da RET

Antes de março de 2020, o ICMS devido pela empresa analisada era cobrado de forma indireta, ou seja, seu valor é adicionado ao preço do produto comercializado ou do serviço prestado. Ao vender uma mercadoria ou realizar alguma operação, ocorre o fato gerador do

ICMS. Em outras palavras, o tributo só é cobrado quando a mercadoria é vendida ou o serviço é prestado para o consumidor. Na empresa em questão, o ICMS era calculado, antes de março de 2020, pela regra geral, ou seja, a base de cálculo de incidência do imposto é o valor da operação ou prestação, de acordo com os Art. 43 a 54 do regulamento do ICMS (MINAS GERAIS, 2002).

Em relação às entradas, as operações de aquisição de matéria prima possuíam as alíquotas variáveis, sendo: 18% referentes à importação; 12 % ou 7 % nas compras interestaduais e 18 % compras de dentro do Estado. Dessa maneira, a empresa possuía matérias primas de leite para revenda que eram tributadas na alíquota de 18% nas vendas efetuadas dentro do estado e, todavia, para as vendas interestaduais nas alíquotas 12% e 7%. Com isso, a operação era marcada pela aquisição de mercadorias a 12% vindas de outros estados e a venda marcada a 18% dentro do estado. Por conseguinte, somente o custo de ICMS para a entidade computava-se em 6% na totalidade.

Após a adesão do RET, em março de 2020, a empresa passou a obter crédito presumido nas suas transações referentes à industrialização e comercialização, incidindo as seguintes alíquotas:

- 1% sobre o Soro de leite em pó NCM/SH 0404.10.00;
- 2% sobre o Leite em pó integral NCM/SH 0402.21.10, Leite em pó desnatado NCM/SH0402.10.10 e composto lácteo NCM/SH 1901.90.90.

A operação, que antes redigia a apuração por meio do DÉBITO/CRÉDITO de ICMS, passou a ser simplificada nas alíquotas presumidas de 1% e 2%.

4.3 Apuração do ICMS

Com o objetivo de analisar os benefícios pelo incentivo fiscal, foram avaliados os faturamentos totais, juntamente com as apurações do ICMS que foram apresentadas pelo método de apuração normal e pelo crédito presumido, do quarto trimestre de 2019 com quarto trimestre de 2020, conforme demonstrado nas tabelas em seguida:

Tabela 1 - Demonstrativo Mensal do Faturamento – 4º Trimestre de 2019– (em Reais – R\$)

MÊS	ANO	FATURADO (R\$)
OUTUBRO	2019	2.889.499,46
NOVEMBRO	2019	608.340,59
DEZEMBRO	2019	863.033,57
TOTAL	-	4.360.873,62

FONTE: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Apuração do ICMS – 4 ° Trimestre de 2019 (antes da RET) – (em Reais – R\$)

Descrição	out/19	nov/19	dez/19	Total
Créditos				
Créditos por Entradas	148.073,75	83.588,59	66.604,15	298.266,49
Total Créditos Apuração	148.073,75	83.588,59	66.604,15	298.266,49
Débitos				
Débitos por Saídas	259.751,64	104.093,36	78.765,47	442.610,47
Total Débitos Apuração	259.751,64	104.093,36	78.765,47	442.610,47
Saldo Devedor Apurado	111.677,89	20.504,77	12.161,32	144.343,98

FONTE: Dados da pesquisa

Em outubro de 2019, as aquisições resultaram um crédito de ICMS no valor de R\$ 148.073,75, não obstante, o Débito de ICMS recorrente das vendas totalizou em R\$ 259.751,64 conforme levantado um faturamento total no valor de R\$ 2.889.499,46, sucedendo um ICMS a recolher no valor de R\$ 111.677,89.

Adiante, em novembro de 2019, os créditos derivados das entradas foram de R\$ 83.588,59, esse valor foi inferior aos débitos das saídas que foram de R\$ 104.093,36, o que resultou no ICMS a pagar no valor de R\$ 20.504,77. Dessa maneira, a receita total auferida no mês foi de R\$ 608.340,59.

No mês de dezembro, o faturamento mensal aumentou para R\$ 863.033,57. Nesse mês os créditos foram de R\$ 66.604,15 e os débitos em 78.765,47, o que ocasionou o ICMS a recolher no valor de R\$ 12.161,32.

Portanto, no 4º Trimestre de 2019 a empresa auferiu no total uma receita bruta de R\$ 4.360.873,62, a qual desse valor resultou no período por meio da contrapartida entre Débito/Crédito, o ICMS a Recolher na Totalidade de R\$ 144.343,98.

Na Tabela 3 e 4 estão apresentados o faturamento e as apurações do ICMS no 4º Trimestre de 2020.

Tabela 3 -Demonstrativo Mensal do Faturamento – 4 ° Trimestre de 2020– (em Reais – R\$)

MÊS	ANO	FATURADO (R\$)
OUTUBRO	2020	14.719.528,62
NOVEMBRO	2020	8.070.076,09
DEZEMBRO	2020	3.936.785,27
TOTAL	-	26.726.389,98

FONTE: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Apuração do ICMS – 4º Trimestre de 2020 (após a RET) – (em Reais – R\$)

Descrição	out /2020	nov/2020	dez/2020
Créditos			
Outros Créditos Apuração	2.732.973,68	2.219.628,61	1.317.535,82
Total Créditos Apuração	2.732.973,68	2.219.628,61	1.317.535,82
Débitos			
Débitos por Saídas	2.732.973,68	2.219.628,61	1.317.535,82
Total Débitos Apuração	2.732.973,68	2.219.628,61	1.317.535,82
Obrigações do Período			
Recolhimento Efetivo	275.792,89	120.747,06	127.343,98
Total do ICMS	275.792,89	120.747,06	127.343,98

FONTE: Dados da pesquisa

Após a adesão do RET, o mês de outubro apresentou um faturamento de R\$ 14.719.528,62, além disso, dos créditos e débitos auferidos pelas entradas e saídas resultaram em R\$ 2.732.973,68. Esses valores idênticos são frutos da alíquota presumida de 1% ou 2% dos produtos incluídos no regime, o qual possibilitou a chegada no valor R\$ 275.792,89 de ICMS devido. A mesma situação aconteceu em novembro e dezembro de 2020, a qual sucedeu um faturamento no valor de R\$ 8.070.076,09 e R\$ 3.936.785,27, sucessivamente. O ICMS a liquidar nesses períodos resultou em R\$ 120.747,06 e R\$ 127.343,98.

No total do 4º Trimestre de 2020, foi auferido uma receita bruta de R\$ 26.726.389,98, com o Total de ICMS a recolher de R\$ 523.883,93, conforme demonstrado na tabela acima.

5. ANÁLISE DOS DADOS

Neste item estão apresentadas as análises das tabelas de apuração do ICMS da empresa utilizada como objeto da pesquisa, em perspectiva com as tabelas do faturamento total do 4º Trimestre de 2019 com o 4º trimestre de 2020.

Tabela 5 –Relação ICMS/ Faturamento – (em Reais – R\$)

	4º Trimestre de 2019	4º Trimestre de 2020
Faturamento Total:	4.360.873,62	26.726.389,98
Total Créditos Apuração:	298.266,49	6.270.138,11
Total Débitos Apuração:	442.610,47	6.270.138,11
Saldo Devedor Apurado:	144.343,98	523.883,93
Relação ICMS/Faturamento (%):	3,3%	2,0%

FONTE: Dados da pesquisa

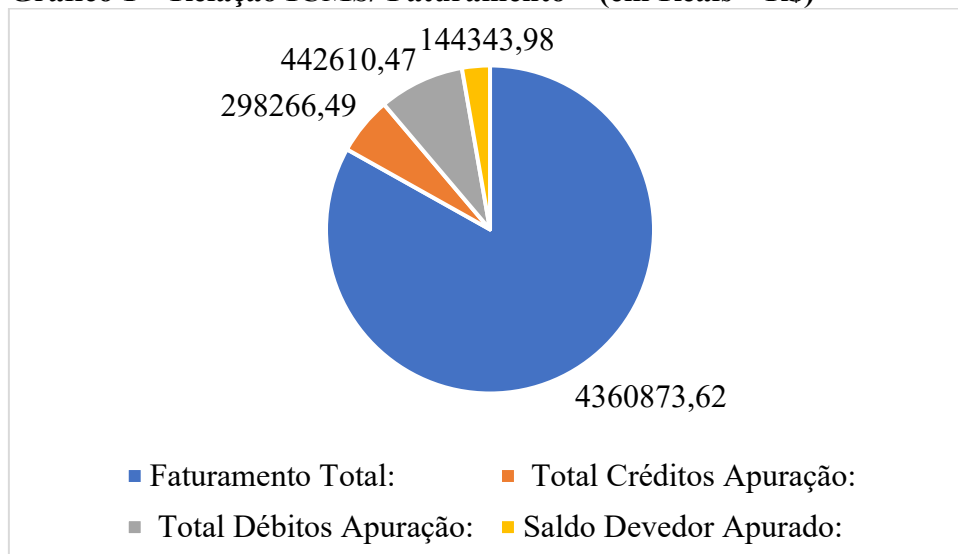
Para composição dos itens presentes na tabela acima, foi utilizada a somatória do faturamento, juntamente com os totais de créditos, débitos e ICMS a recolher (saldo devedor apurado) resultados da soma de cada mês presente no 4º trimestre de 2019 e do 4º trimestre de 2020.

Dessa forma, para calcular a porcentagem de participação do ICMS a recolher do período analisado, de 2019, dividiu-se o saldo devedor apurado no período pelo total do faturamento, chegando à parcela de 3,3%. Esse valor é composto pela média de várias alíquotas presente nas saídas das mercadorias, visto que em 2019, e para cálculo de operação desse imposto estadual foi aplicado aos produtos o regime de débito e crédito. Ademais, o mesmo cálculo foi realizado no período de 2020, o qual o faturamento total de R\$ 26.726.389,98 foi dividido pela soma do ICMS devido em R\$ 523.883,93, resultando na participação de 2,0%.

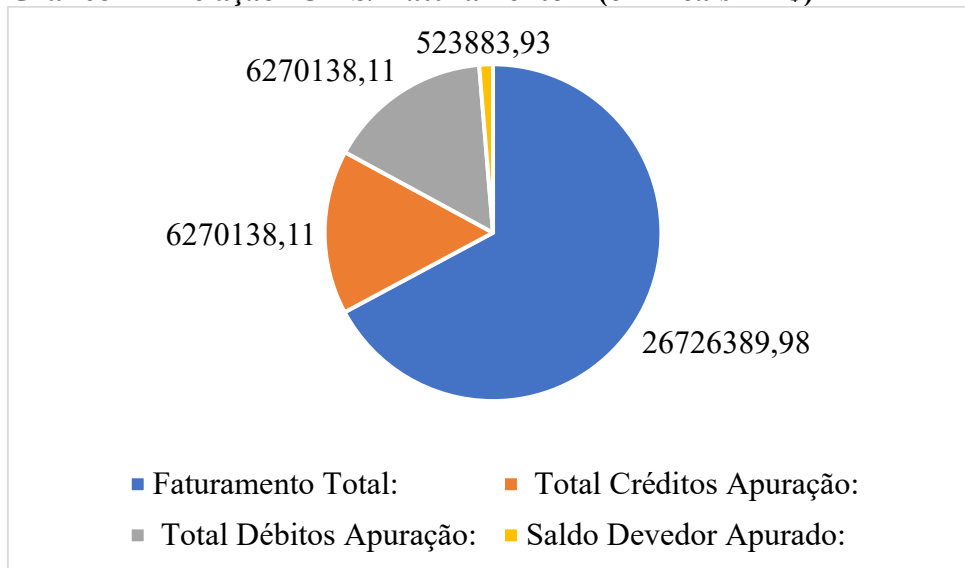
Por conseguinte, o aumento do número de vendas não resultou uma participação maior de ICMS a recolher nos últimos quatro meses de 2020, em vista do mesmo intervalo de tempo em 2019. Porventura, se a empresa em questão ainda continuasse no método de apuração normal de ICMS, a porcentagem de participação resultaria acima de 2%. Essa receita tributária auferida pela empresa por meio do RET, possibilitou uma redução tributária expressiva diante do aumento das receitas do período. O RET do ICMS para entidade possibilitou às operações se tornarem mais compreensíveis e descomplicadas, diante da forma que era apurado anteriormente.

Para melhor ilustração, os gráficos abaixo, representa os totais de cada item analisado diante do faturamento total da empresa no período de 2019 e 2020:

Gráfico 1 – Relação ICMS/ Faturamento – (em Reais – R\$)



FONTE: Dados da pesquisa

Gráfico 2 – Relação ICMS/ Faturamento – (em Reais – R\$)

FONTE: Dados da pesquisa

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por consequência da carga tributária significativa do país, os entes federativos, por meio dos benefícios fiscais, incentivam certas atividades econômicas por intermédio de isenções, reduções ou crédito presumido. Diante disto, o estado de Minas Gerais, sendo um dos principais no setor de laticínios, auferir benefícios fiscais ao ICMS, com objetivo de melhorar o desenvolvimento econômico do estado, além de tornar a região mais atrativa para os demais empresários, oferecendo a diminuição no pagamento de impostos, utilizando dessa forma o alívio financeiro da entidade em investimentos no patrimônio da empresa.

A partir do estudo de caso realizado em uma empresa de laticínios em Minas Gerais, foi possível identificar as diferenças que existem entre a apuração de ICMS de forma padrão quanto a apuração de ICMS por meio do crédito presumido. Mesmo com o aumento do ICMS a recolher, juntamente com o aumento do faturamento entre o ano anterior e o posterior ao RET foi verificado que o percentual dessa relação foi inferior, em decorrência do incentivo fiscal, visto que a alíquota de incidência dos produtos abordados pelo RET é sempre em 1% e 2%.

Dessa maneira, pode-se concluir que a pesquisa confirma o êxito do benefício e que a empresa obtém um bom retorno tributário utilizando o crédito presumido, possibilitando, assim, reinvestir na sua estrutura. Além disto, a redução na tributação sobre o ICMS contribui para o crescimento regional.

Como limitações, esta pesquisa ateve-se em analisar os resultados de apenas uma companhia do setor de laticínios com os dados ofertados pela empresa. Para futuras pesquisas, sugere-se analisar a possibilidade de implantação de abertura de uma filial em outro estado, observando se outras unidades federativas possuem também incentivos fiscais que possam reduzir a carga tributária da entidade. Sugere-se, ainda, uma análise aprofundada em outras empresas do setor, ou até demais setores que recebem incentivos fiscais do Regime Espacial de Tributação.

REFERÊNCIAS

AMORIM, J. L. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007.

ARAUJO, R. C. de.; RESENDE, V. M. da A. **As implicações geradas nas incorporadoras de condomínios de lotes ao optar pelo regime especial de tributação**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC, Criciúma, 2018.

BALTHAZAR, U. C. **O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BEUREN, L. R.; FRIES, L. N. Regime Especial De Tributação - Ret Para As Incorporações Imobiliárias. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, n. 4, 2014

BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos**. 12.ed. Porto: Porto, 2003.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 06 set. 2021

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1988. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Lei Kandir**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 13 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160/17, de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do Art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília - DF, 3 maio 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160/17.htm. Acesso em: 13 nov. 2020.

CAETANO, V. B.; RIBEIRO, R. B. Planejamento tributário em empresa de construção civil: benefícios proporcionados pelo regime especial de tributação. **A Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, Monte Carmelo, v. 5, n. 18, 2017.

CEARÁ. **Decreto n. 29.560, de 27 de novembro de 2008**. Regulamenta a lei nº14.237, de 10 de novembro de 2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações

realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadrados nas atividades econômicas que indica, e dá outras providências. Fortaleza, 2008. Disponível em: <https://www.crcce.org.br/crcnovo/files/decreto%2029560%2027112008.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2020.

COLLING, T. *et al.* Elisão fiscal: Relato técnico sobre a melhor opção tributária entre lucro presumido e regime especial de tributação para uma empresa da construção civil no período de 2012 a 2016. **Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)**, v. 15, n. 4, p. 129-142, 2017.

CONFAZ. **Convênio ICMS 190/17**, de 15 de dezembro de 2017. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160/17, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 13 nov. 2020.

DAGOSTIN, W. F. **ICMS Nas Importações - Benefícios Fiscais Nas Operações Por Conta E Ordem De Terceiros Em Santa Catarina**. 2011. 79 f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2011.

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

EUGÊNIO, M. **A Isenção de ICMS nas contas públicas das Igrejas e Templos do Paraná: A isenção conferida pela Lei 14.586/2004 às igrejas e templos**. 2018. Jusbrasil. Disponível em: <https://maikoneugenio.jusbrasil.com.br/artigos/455858118/a-isencao-de-icms-nas-contas-publicas-das-igrejas-e-templos-do-parana>. Acesso em: 26 out. 2020.

FABRETTI, L. C. **Código tributário nacional comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 383p.

FERREIRA, B. A.; CURITIBA, M. O. C. Importância de um regime especial de tributação estadual em uma empresa atacadista do Espírito Santo. **Revista Científica Doctum Multidisciplinar**, v. 1, n. 2, 2019.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Plageder, 2009.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 3º ed, 1991.

Haidar, R. **Guerra Fiscal: Estado aplica multas e desrespeita a Constituição**. Consultor Jurídico, 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-mar-01/estado-conceder-beneficios-independentemente-convenio>. Acesso em: 05 ago. 2020.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

IBGE. Indicadores IBGE. **Estatística da Produção Pecuária**. Brasília: 2020. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2380/epp_2020_3tri.pdf. Acesso em: 05 jan. 2021.

KFOURI JUNIOR, A. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. 481 p.

KRÜGER, C.; SANTOS, L. M. F. dos; FLORES, D. A. M. O regime especial de tributação no setor da construção civil: uma análise da viabilidade de empresas listadas na B3. **SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, v. 24, n. 2, p. 47-60, 2020.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 34.ed. rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2013. 562 p.

MINAS GERAIS. Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. **Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, MG, Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf. Acesso em: 06 set. 2021.

MINAS GERAIS. **RICMS 2002**. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Belo Horizonte, 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.html. Acesso em: 13 nov. 2020.

MINAS GERAIS. **Lei nº 23.090, de 21 de agosto de 2018**. Altera a Lei nº 22.914, de 12 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários do Estado, reinstitui benefícios fiscais relativos ao ICMS, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 22.549, de 30 de junho de 2017, e nº 22.606, de 20 de julho de 2017, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=23090&comp=&ano=2018>. Acesso em: 13 nov. 2020.

MINAS GERAIS. **Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) nº 45.000020026-80**, de 2020. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. Produtos alimentícios - diferimento e crédito presumido. Pedido inicial. DEFERIMENTO. Belo Horizonte, MG, 17 fev. 2020.

OLIVEIRA, L. M. de. et al. **Manual da contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 444 p.

PEREIRA, A. C. M. Benefícios fiscais do ICMS concedidos sem convênio. **Dicas Tributárias**, [s. l.], 18 mar. 2020. Disponível em: <https://dicatributarias.blog.br/2020/03/10/beneficios-fiscais-do-icms-concedidos-sem-convenio/>. Acesso em: 15 fev. 2021.

PEREIRA FILHO, L. A. **ICMS – questões polêmicas**. 1ª edição. Curitiba. Juruá. 2006.

PIANCASTELLI, M.; PEROBELLI, F. **ICMS: evolução recente e Guerra fiscal**. Texto para discussão n. 402. Brasília: IPEA, 1996.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALES, C. H. G. *et al.* Aplicação Do Regime Especial De Tributação Às Empresas Atacadistas De Alimentos. In: **Anais...** Conexão Unifametro 2019 - Fortaleza- CE, 2019. Disponível em: <https://www.doity.com.br/anais/conexaounifametro2019/trabalho/124028>. Acesso em: 06 set. 2021.

SALOMÃO, M. V. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000.

SCHNEIDER, A. G. **Os impactos do regime especial de tributação**: um estudo de caso em uma incorporadora imobiliária tributada pelo Lucro Real. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC, Criciúma, 2015.

SILVA, S. S. da.; PERES, D. A. **Análise do regime especial de tributação**: um estudo em uma empresa de construção civil. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS ESTADO DE MINAS GERAIS. Disponível em: <http://silemg.com.br/sobre.html>. Acesso em: 05 dez. 2020.

VARSAÑO, R. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, jun de 1997.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.