

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

**Os Efeitos Econômicos da Tributação Sobre o Consumo e a  
Política Fiscal do governo do Estado do Rio Grande do Sul em  
relação ao Setor de Carnes a partir de 1980**

DELMAR NUNES FRIEDRICH

Porto Alegre, 2002.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

**Os Efeitos Econômicos da Tributação Sobre o Consumo e a  
Política Fiscal do governo do Estado do Rio Grande do Sul em  
relação ao Setor de Carnes a partir de 1980**

DELMAR NUNES FRIEDRICH

Orientador: Prof. Dr. Eugenio Lagemann

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia como requisito parcial para a obtenção do Grau de Mestre em Economia.

Porto Alegre, 2002.

**AGRADECIMENTOS**

*À minha família pelo  
carinho e incentivo constantes, ao  
professor Eugenio Lagemann e a todos  
os amigos que colaboraram de alguma  
forma para a realização deste trabalho.*

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>CAPITULO 1 - REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	13
1. Natureza da revisão da Literatura.....	13
<b>CAPÍTULO 2 - ANÁLISE TEÓRICA DOS EFEITOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO</b> .....	17
2.1 Os efeitos econômicos da tributação no consumo sobre as variáveis econômicas e sobre as decisões dos consumidores e produtores.....	17
2.2 Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA).....	21
2.3 As vantagens do IVA em relação aos impostos cumulativos e de venda a varejo.....	27
<b>CAPÍTULO 3 - A POLÍTICA FISCAL DO GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL EM RELAÇÃO AO SETOR DE CARNES A PARTIR DE 1980</b> .....	33
3.1 O comportamento do setor de carnes no Rio grande do sul sob o ponto de vista da produção e formas de produção desde 1980 até a atualidade.....	33
3.1.1 Bovinos.....	33
3.1.2 Suínos.....	38
3.1.3 Aves.....	42
3.2 A política fiscal – tributária e financeira – do governo do estado em relação às indústrias de carnes.....	45
3.2.1 A política tributária e financeira na bovinocultura.....	45
3.2.2 A política tributária e financeira na suinocultura.....	53
3.2.3 A política tributária e financeira na avicultura.....	55
3.2.4 Quadro comparativo-sintético das alíquotas efetivas praticadas a consumidor final das carnes de bovino, suíno e ave.....	57
3.3 O comportamento das indústrias gaúchas de carnes em relação à política tributária e financeira relativa a esses setores.....	58
<b>CONCLUSÃO</b> .....	65
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	72
<b>ANEXOS</b> .....	74

**LISTAS DE FIGURAS**

Figura 1: Efetivos dos Bovinos .....	37
Figura 2: Efetivos dos Suínos.....	40
Figura 3: Efetivos das Aves.....	43

**LISTAS DE TABELAS**

Tabela 1: Somatório dos Valores dos Impostos Apurados.....	27
Tabela 2: Somatório dos débitos fiscais “Imposto Cumulativo”.....	29
Tabela 3: Imposto apurado pelo método do IVV.....	31
Tabela 4: Efetivos, Abates de bovinos no RS (ANEXO A).....	75
Tabela 5: Efetivos, Abates de suínos no RS (ANEXO A).....	76
Tabela 6: Efetivos, Abates de aves no RS (ANEXO A).....	77

**LISTAS DE GRÁFICOS**

Gráfico 1.a: Pantel Bovinos.....	38
Gráfico 1.b: Abates Bovinos.....	38
Gráfico 1.c: Coef. Desfrute Bovinos.....	38
Gráfico 2.a: Plantel Suínos.....	41
Gráfico 2.b: Abates suínos.....	41
Gráfico 2.c: Coef. Desfrute.....	41
Gráfico 3.a: Plantel Aves.....	44
Gráfico 3.b: Abates Aves.....	44
Gráfico 3.c: Coef. Desfrute Aves.....	44

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Apuração do IVA na Empresa “Cia. das Carnes” .....	25
Quadro 2: Apuração do “Imposto Cumulativo” .....	29
Quadro 3: Percentual do benefício e característica dos animais enquadrados no programa “Carne de Qualidade” .....	50
Quadro 4: Comparativo da alíquotas efetivas praticadas a consumidor final nos programas “Apoio aos frigoríficos”, “Carne de Qualidade” e “ Agregar- RS Carnes” .....	52
Quadro 5: Alíquotas efetivas praticadas a consumidor final sobre as carnes de bovino, suíno e ave de 1980 a 2002 no RS.....	58
Quadro 6: Apuração do Imposto pelo frigorífico (ANEXO B).....	80
Quadro 7: Apuração do Imposto pelo frigorífico (ANEXO B).....	81
Quadro 8: Apuração do Imposto pelo frigorífico (ANEXO B).....	82
Quadro 9: Apuração do Imposto pelo frigorífico (ANEXO B).....	84
Quadro 10: Apuração do Imposto pelo frigorífico (ANEXO B).....	85
Quadro 11: Benefícios recebidos pela bovinocultura gaúcha (ANEXO C).....	87
Quadro 12: Benefícios recebidos pela bovinocultura gaúcha (ANEXO C).....	87
Quadro 13: Benefícios recebidos pela bovinocultura gaúcha (ANEXO C).....	87
Quadro 14: Benefícios recebidos pela bovinocultura gaúcha (ANEXO C).....	88
Quadro 15: Benefícios recebidos pela bovinocultura gaúcha (ANEXO C).....	88
Quadro 16: Benefícios recebidos pela suinocultura gaúcha (ANEXO C).....	89
Quadro 17: Benefícios recebidos pela suinocultura gaúcha (ANEXO C).....	89
Quadro 18: Benefícios recebidos pela suinocultura gaúcha (ANEXO C).....	89
Quadro 19: Benefícios recebidos pela suinocultura gaúcha (ANEXO C).....	90
Quadro 20: Benefícios recebidos pela avicultura gaúcha (ANEXO C).....	90
Quadro 21: Benefícios recebidos pela avicultura gaúcha (ANEXO C).....	90
Quadro 22: Benefícios recebidos pela avicultura gaúcha (ANEXO C).....	90
Quadro 23: Benefícios recebidos pela avicultura gaúcha (ANEXO C).....	91

## **RESUMO**

Este trabalho analisa como o governo do Estado do Rio Grande do Sul realizou políticas fiscais em relação ao setor de carnes a partir de 1980 até a atualidade, buscando registrar os seus resultados. Inicialmente, faz-se uma revisão da literatura para situar este trabalho dentro do contexto literário. Em seguida, analisa-se teoricamente o imposto sobre o consumo, verificando seus efeitos macroeconômicos e microeconômicos, considerando ser este o instrumento utilizado na realização das suas políticas. Depois, descreve-se o desempenho do setor de carnes relacionando-o ao tratamento tributário a ele dado através do ICM/ICMS.

## **ABSTRACT**

This work analyses how the government of “Rio Grande do Sul” realised fiscal politics in relation to the meat sector as from 1980 until today, hoping to register its results. Initial this work revises the literature which already exists situate it the context of whats been written. Following this it analyses, theoretical, the tax about the consume, verifning its macro and micro economic effects, considering being the instrument utilised in the realization of its politics. After this, it describes the performance of the meat sector in relation to the treatment of it’s tributes to given by the ICM/ICMS.

## INTRODUÇÃO

Atualmente, a economia brasileira possui um sistema tributário composto por diversos tipos de tributos. Os impostos são os tributos que mais geram receitas para o setor público. Além de abrangerem uma enorme gama de matérias tributáveis, permitem aos governos utilizá-los como instrumento de política fiscal.

Nesta dissertação será analisado o imposto sobre o consumo, dado que este possui uma grande capacidade de gerar receita para o erário público, além de afetar os preços, a distribuição de renda, os investimentos, a eficiência, o balanço de pagamentos e outras variáveis econômicas. Ressalta-se ainda que, devido à tendência mundial de formação de blocos econômicos, o imposto sobre o consumo é objeto de freqüentes debates e estudos no campo da harmonização fiscal, na tentativa de aproximação dos sistemas fiscais dos países que os compõem. Finalmente é necessário estudar o funcionamento do imposto sobre o consumo no Brasil, pelo fato de as políticas tributárias em nível estadual serem implementadas através deste imposto, o qual é caracterizado como o principal instrumento utilizado pelos estados federados na chamada “guerra fiscal”.

Um dos setores mais tradicionais da economia gaúcha é o das carnes, que, por sua vez, é composto por vários subsetores como os de gado bovino, suíno, de aves e peixe, assim como carnes exóticas como as de javali, rã e coelho. Este trabalho se deterá, porém, a analisar as carnes bovina, suína e de aves, dado o seu grande consumo pela população gaúcha e, conseqüentemente, caracterizarem-se como uma importante fonte de receita para os cofres públicos além de serem considerados bens substitutos entre si. Dessa forma, o conjunto destes três tipos de carnes será tratado no texto como o setor de carnes.

Este setor vem apresentando ao longo de sua história movimentos cíclicos, ora de prosperidade e crescimento, ora de recessão e contração. Na tentativa de realizar políticas anticíclicas, o governo do Estado do Rio Grande do Sul intervém nele através de políticas fiscais e concessão de auxílios financeiros. As políticas fiscais são realizadas via imposto sobre o consumo, através da imposição de alíquotas mais baixas, redução da base de cálculo, isenções e outros benefícios. Já no campo dos auxílios financeiros, a intervenção estatal é feita através da concessão de linhas créditos e criação de fundos de fomento ao

setor.

Objetivando contribuir no estudo e conhecimento destas questões, este trabalho procura analisar a forma como o governo do Estado do Rio Grande do Sul realizou, através da tributação sobre o consumo, políticas fiscais em relação ao setor de carnes.

Para atingir os objetivos propostos neste trabalho, faz-se inicialmente uma análise teórica do funcionamento do imposto sobre o consumo, para, com isso, fornecer uma base necessária ao entendimento de como são realizadas as políticas fiscais sobre o setor de carne. Depois, mostra-se o desempenho deste setor diante da tributação a ele imposta pelo governo do estado do Rio Grande do Sul desde 1980 até a atualidade.

Assim, no capítulo 1 é feita uma revisão da literatura, onde se mostra o que existe atualmente em trabalhos semelhantes a este e no que ele contribui de novo para a discussão do assunto. O capítulo 2 apresenta uma análise teórica dos efeitos econômicos da tributação no consumo, na qual se mostram os efeitos macroeconômicos e microeconômicos que um imposto sobre o consumo pode gerar além de mostrar o funcionamento do imposto sobre o consumo praticado no Brasil, comparando este com os impostos sobre o consumo adotado em outros países. O capítulo 3 apresenta o comportamento produção, descreve as formas de produção, as políticas tributária e financeira do governo do Estado em relação às indústrias de carnes a partir de 1980 e nele realiza-se uma análise do desempenho destas indústrias em relação às políticas relativas a esses setores.

## **CAPÍTULO 1**

### **REVISÃO DA LITERATURA**

Esta revisão da literatura procura situar o presente trabalho dentro do contexto literário que aborda, de um lado, a tributação sobre o consumo e, do outro, o comportamento do setor de carnes no Estado do Rio Grande do Sul. A seção 1, trata a natureza da revisão da literatura, mostrando que, para alcançar o objetivo proposto, é necessário que se verifique a legislação que determina os benefícios fiscais, conjuntamente com a análise dos principais dados relativos ao comportamento do setor de carnes no período em análise. Depois se apresenta os principais trabalhos semelhante a este, e também, se mostra no que este contribui de novo para a discussão do assunto.

#### **1 Natureza da revisão de literatura**

O objetivo desta dissertação, como já referido, é analisar como o governo do Estado do Rio Grande do Sul, através da tributação sobre o consumo, implementou suas políticas fiscais em relação ao setor de carnes a partir de 1980.

Para que se possa alcançar o objetivo proposto é necessário que se faça um levantamento bibliográfico do que existe em termos de literatura referente ao desempenho do setor de carnes e também se verifique a legislação que determina os benefícios fiscais ao setor.

A Fundação de Economia e Estatística (FEE), o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a Associação Riograndense de Empreendimento de Assistência Técnica

e Extensão Rural (EMATER) e outras instituições de pesquisa fornecem uma enorme gama de informações relativas à produção, ao consumo e ao desempenho do setor das carnes.

No trabalho intitulado “A Economia Gaúcha e os Anos 80: uma trajetória regional no contexto da crise brasileira”, analisa-se o comportamento do setor de carnes nos anos 80, sob o ponto de vista da produção.

Existem também registros da produção por tipo de carne por estado, o que contribui para que se faça uma análise comparativa entre a produção de carnes no Estado do Rio grande do Sul em relação a outros estados brasileiros.

Estes tipos de dados são de fundamental importância para que se possa verificar se o aumento da produção de um determinado tipo de carne ocorreu em todos Estados produtores desta carne, ou se este aumento ocorreu apenas no Estado do Rio grande do Sul, e se este fato está relacionado ao sucesso da política fiscal do governo gaúcho nos anos em análise.

Além do tipo de dados mencionados acima, ressalta-se que existe uma enorme diversidade de dados não citados neste levantamento bibliográfico que contribuem para o mapeamento do setor de carnes a partir dos anos 80. Logo, ao se contrapor os dados mais relevantes ao setor de carnes com a política fiscal implementada na época, se poderá alcançar o objetivo proposto.

No Brasil, o imposto sobre o consumo é de competência estadual, o que, por sua vez, permite aos governos estaduais realizar suas políticas fiscais através deste tipo de imposto, e, como visto no capítulo anterior, estas políticas podem ser realizadas pelo sistema de crédito tributário ou pela determinação das alíquotas e bases de cálculo, ou seja, pelo mecanismo do IVA.

Atualmente, a literatura internacional dispõe de diversos estudos sobre tributação do consumo. Um de seus maiores expoentes é Alain Tait, professor de finanças e economia monetária da Universidade de Strathclyde, que publicou em 1972 o livro *Value Added Tax*, que trata apenas do imposto sobre o valor agregado (IVA). Outro trabalho, cuja intitulação é “Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Econômica Européia” de autoria de José Guilherme Xavier de

Basto, também trata da questão da tributação do consumo, porém neste último trabalho é dado um enfoque em nível de integração econômica.

A respeito do setor de carnes, igualmente existem diversos trabalhos, como, por exemplo: *Produção Animal: Os (Des) Caminhos de uma Década*, de autoria de Cláudio Einloft (1990); *O Crescimento Inter-Regional no Rio Grande do Sul nos Anos 80*, de autoria de José Antônio Fialho Alonso e Pedro Silveira Bandeira (1990); *A política fiscal do Governo do Estado do Rio Grande do Sul em Relação ao Setor de Carnes a partir de 1980*, de autoria de Walter R. Hagemeister (1996). Este último trabalho serviu como ponto de partida para que se começasse a estudar a política fiscal em relação ao setor de carnes, e constatou-se, com isso, um volume relevante de dados presentes neste trabalho.

Em seu trabalho, Hagemeister (1996) concluiu que a bovinocultura gaúcha enfrentou uma longa crise, que foi desde o início dos anos 80 até a metade da década de 90, e teve sua fase aguda durante a vigência do “Plano Cruzado”, conseguiu uma certa recuperação no final da década de 80, mas acabou enfrentando nova crise no início da década de 90. O setor público nunca tributou integralmente o segmento da bovinocultura, porém quando o governo se deparou com uma grave crise em suas finanças nos anos de 1981 a 1983, elevou um pouco a tributação sobre o setor. No entanto, devido à perda judicial, o governo teve que devolver os recursos desta tributação a maior para algumas empresas que atuavam neste segmento.

Já no início da década de 90, a bovinocultura apresentou uma certa recuperação, mas, devido a uma conjuntura desfavorável e de grande dificuldade para os frigoríficos estaduais, o setor foi beneficiado com o programa de apoio aos frigoríficos, que reduzia ainda mais a carga fiscal, deixando claro que a bovinocultura sempre recebeu benefícios fiscais concedidos pelo governo do estado.

A suinocultura sempre esteve sujeita a praticamente uma tributação integral. O único benefício foi a isenção na fase varejista e uma redução da base de cálculo a 85%, no período de 1980 a 31 de dezembro de 1985. Este setor apresentou poucas alternâncias sob o ponto de vista tributário, mas, sob o ponto de vista econômico, a suinocultura apresentou momentos críticos durante os anos 80 e meados dos anos 90.

A avicultura apresentou crescimento durante os anos 70, 80 e 90. No início, o setor

era isento de tributação, mas, devido ao aumento contínuo da produção avícola, ele foi sendo gradativamente tributado, o que, por sua vez, mostrava uma atitude coerente na tributação de aves, sendo o setor exigido quando tinha condições de ser exigido.

Além destas conclusões, o referido trabalho também apresentou conceitos técnicos, como o plantel, que indica a quantidade de animais vivos (matrizes); os abates, que indica a quantidade de animais abatidos para a comercialização; e o coeficiente de desfrute, que mostra a relação entre a quantidade de animais abatidos e a quantidade de animais no plantel.

Todavia, ressalta-se que não se tem conhecimento de um trabalho que faça uma ligação entre a análise teórica da tributação sobre o consumo e uma aplicação empírica a um determinado setor da economia, pois o que existe atualmente são trabalhos separados, ou seja, de um lado, tem-se estudos aprofundados sobre a tributação no consumo e, de outro lado, tem-se trabalhos sobre o setor de carnes que não dão enfoque à relação entre o comportamento do setor de carnes com a tributação sobre o consumo nos produtos deste setor.

Salienta-se que um trabalho, que relacione a política fiscal do governo do estado com o comportamento de um determinado setor da economia, pode não estar totalmente completo, caso não seja exposto o funcionamento do mecanismo do imposto sobre o consumo, pois é através deste mecanismo que ocorre a concessão dos benefícios fiscais.

No terceiro capítulo desta dissertação abordam-se ambos os assuntos de forma coligada, para com isso dar um melhor entendimento de como a tributação sobre o consumo pode influenciar o comportamento do setor de carnes. Permitindo, assim, a formulação de um quadro relacionando a política fiscal do Governo Gaúcho com o comportamento do setor de carnes a partir de 1980.

## CAPÍTULO 2

### ANÁLISE TEÓRICA DOS EFEITOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

Neste capítulo, analisa-se a tributação sobre o consumo para, com isso, fornecer o entendimento de como são realizadas as políticas fiscais em relação ao setor de carnes feitas através deste tipo de imposto. Assim, procura-se mostrar os efeitos macroeconômicos e microeconômicos que ele pode gerar. Em seguida, apresenta-se a mecânica de funcionamento do ICMS, principal imposto sobre o consumo adotado no Brasil, um imposto sobre o valor agregado (tipo IVA). Na última seção, descrevem-se as vantagens deste em relação a outros tipos de impostos sobre o consumo, adotados em outros países.

#### **2.1 Os efeitos da tributação no consumo sobre as variáveis econômicas e sobre as decisões dos consumidores e produtores**

Requisito fundamental de um bom imposto é a neutralidade, segundo a qual a imposição do gravame deve influenciar o mínimo possível o comportamento das variáveis econômicas e as decisões dos consumidores e produtores.

Em termos macroeconômicos, as variáveis podem ser a renda, o consumo, o investimento, as exportações, as importações, a produção e o gasto do governo. Quando se fala em imposto sobre o consumo, diz-se que se está tributando os gastos dos indivíduos quando esses são destinados ao consumo, o que, por sua vez, faz com que uma parcela dos gastos individuais seja destinada ao pagamento deste tipo de imposto.

O sistema de alíquotas é formado, normalmente, por três tipos de alíquotas, as baixas, as intermediárias e as altas. As alíquotas baixas são praticadas sobre bens tidos como essenciais, como, por exemplo, alimentos que compõem a cesta básica, remédios e outras mercadorias de primeira necessidade, e, por outro lado, a prática de alíquotas mais

altas se dá sobre os bens tidos como supérfluos ou os chamados bens de luxo, como os perfumes, os automóveis, o cigarro e outras mercadorias não essenciais. Os bens não enquadrados, nem como bens essenciais nem como bens de luxo, são tributados com a alíquota intermediária. Este critério de imposição das alíquotas é chamado de critério da seletividade, que tem por objetivo aliviar a carga fiscal sobre aqueles que possuem renda mais baixa, tributando o menos possível os bens que esta classe consome, e, por outro lado, tributar mais pesadamente as classes de renda mais alta, impondo alíquotas elevadas sobre os tipos de bens que esta classe consome. O imposto sobre o consumo interfere, portanto, na renda disponível das pessoas, pois, quanto maior a tributação sobre o consumo, menor a renda disponível das pessoas e vice-versa. Logo, o sistema de alíquotas tem de ser feito de forma a não onerar os consumidores de baixa renda e onerar mais pesadamente os consumidores de alta renda, para com isso obter uma melhor distribuição de renda via imposto sobre o consumo, ou, em outras palavras, para promover a justiça fiscal.

Segundo Tait (1972, p. 56.), “existem fortes motivos de se querer reduzir a regressividade fiscal inerente a um imposto incidente sobre as vendas. O caminho usual de se fazer isto é exigir baixas alíquotas sobre os bens que são consumidos pela maioria das famílias de baixa renda, e impor elevadas alíquotas sobre os bens que são consumidos pelas famílias de alta renda.”

Quando o governo quer incentivar o consumo de um determinado tipo de bem, ele reduz a alíquota e, com isso, barateia o preço final ao consumidor, e, por outro lado, quando quer inibir o consumo de um determinado tipo de bem, ele impõe a alíquota máxima, encarecendo o preço do bem ao consumidor final, como é o caso dos bens maléficis à saúde, como o cigarro. Logo, o imposto sobre o consumo pode provocar deslocamentos na quantidade demandada de determinados bens. Estes deslocamentos podem ser via efeito-renda ou via efeito-substituição.

No âmbito dos investimentos, quando há uma forte tributação sobre determinado tipo de bem, pode-se provocar uma redução da procura desse bem. Isso terá como efeito um desincentivo de se investir na produção daquele bem. Quando se alivia a tributação sobre os bens de capital, que também são objeto da tributação sobre o consumo, pode-se estar promovendo um aumento no investimento e, por conseqüência, na produção. No Brasil, existe um exemplo típico de se tentar incentivar o investimento via imposto sobre o consumo, que é o caso da Lei Complementar nº 87/96, a chamada “Lei Kandir”, a qual permite que o imposto pago na compra de bens de capital dê direito ao crédito tributário,

permitindo ao contribuinte abater no período de 48 meses o imposto pago na aquisição de bens de capital.

A balança de pagamentos é uma das contas nacionais de maior importância para uma economia, pois os seus resultados podem sinalizar o desempenho econômico de um determinado país. Logo, as exportações e importações possuem grande relevância na balança de pagamentos. Destaca-se que, devido à competitividade internacional, as exportações são isentas do imposto sobre o consumo, pois a maioria dos países adota o critério “free on board”, em que o imposto sobre o consumo é cobrado no país em que a mercadoria é consumida ou o serviço é prestado. Assim, se uma empresa qualquer, em vez de vender suas mercadorias no mercado interno, resolver exportá-las para outro país, não será cobrado imposto sobre o consumo no país que as exportou.

Por outro lado, o consumo de bens importados é objeto da tributação sobre o consumo, e a determinação das alíquotas se dá pelo princípio da não-discriminação, em que existe uma tabela nas aduanas indicando a alíquota a ser praticada sobre o produto importado. A imposição de alíquotas sobre as importações não tem como objetivo principal gerar receita aos cofres públicos. O objetivo principal é o de proteger a indústria nacional contra a concorrência externa, já que, muitas vezes, ocorre de os países exportadores concederem uma série de subsídios que se refletem em preços dos produtos importados muito abaixo dos produtos nacionais, e, por outro lado, pode também servir como um incentivo à modernização e à concorrência internacional, ampliando, assim, a corrente de bens em uma determinada economia. Contudo, quando se está com problemas na balança de pagamentos pode-se usar o imposto sobre o consumo como um meio de se melhorar o saldo do balanço de pagamentos através da imposição de elevadas alíquotas sobre o consumo de bens importados.

Em termos microeconômicos, a tributação sobre o consumo pode influenciar nas decisões dos consumidores. Isto dependerá do grau de elasticidade-preço do produto e da existência ou não de bens substitutos a ele. No caso de bens inelásticos, aumentos no preço de um determinado bem não provocam variações na sua quantidade demandada, pois, quando o governo resolve aumentar a alíquota do imposto sobre o consumo deste tipo de bem, não haverá uma redução da sua demanda, isto ocorre porque o consumidor não encontrará um bem substituto a ele, sendo obrigado a consumi-lo independentemente deste

ter tido seu preço aumentado em virtude de uma maior carga fiscal.

No entanto, quando existem bens substitutos perfeitos ou quase perfeitos, e ocorrem variações em seus preços finais em virtude da imposição do imposto sobre o consumo, podem ocorrer alterações nas decisões de escolha dos consumidores. Por exemplo, no caso da carne bovina, que tem como substituto quase perfeito as carnes de ave e de suíno, uma possível diferença no valor das alíquotas entre estes três tipos de carnes pode provocar uma significativa alteração nos preços destas carnes, fazendo com que o consumidor decida em escolher o tipo de carne mais barata. Com isso, o consumidor estaria alcançando uma curva de utilidade maior em virtude de poder aumentar a quantidade de bens a ser consumida, pois, ao consumir bens mais baratos ou com menos carga tributária, ele estaria aumentando sua renda disponível e, por consequência, seu consumo, já que o consumo é uma função da renda disponível. Logo, a neutralidade de um imposto é um elemento fundamental nas decisões dos consumidores e, no caso da existência de bens substitutos, é importante que o legislador determine alíquotas semelhantes sobre os bens que se substituem, ou seja, no caso do exemplo das carnes, que as alíquotas para ambas as carnes sejam iguais ou muito próximas umas das outras, evitando com isso influenciar na decisão dos consumidores e não alterar assim os preços relativos das mercadorias.

Quanto à influência que o imposto sobre consumo pode gerar sobre a decisão dos produtores, pode-se primeiramente destacar que existem processos de produção monofásicos e processos de produção plurifásicos. Nos processos monofásicos, o imposto sobre o consumo não gera nenhum efeito sobre as decisões dos produtores, porque este não é tido como um custo de produção, já que não tem como ocorrer a cascata fiscal neste tipo de processo de produção. Mas nos processos plurifásicos, o imposto sobre o consumo pode influenciar as decisões dos produtores, pois, devido à cumulatividade, o produtor absorve o imposto como se fosse um custo de produção, o que, por sua vez, encarece o preço do bem ao consumidor final e, conseqüentemente, gera uma perda de competitividade. Essa perda ocorre devido aos elevados custos de produção de suas mercadorias que, quando comparadas a outras mercadorias similares que operam com impostos que não são cumulativos, se mostram mais caras, ocasionando, assim, uma possível perda de mercado. Contudo, na tentativa de reduzir os custos de produção e tornar-se mais competitivo, o produtor pode decidir por mudar sua forma de produção para fugir da incidência deste tipo de imposto. No caso de algum tipo de imposto sobre o consumo, que penalize processos de

produção plurifásicos, os produtores geralmente optam por fazer integração vertical para fugir dos custos que um imposto sobre o consumo pode gerar, alterando, com isso, o seu modo de produção.

Segundo Xavier (1991, p. 29), “um imposto de transações é neutro nos seus efeitos sobre a produção se não leva os produtores a modificar os seus métodos de produção, isto é a forma como organizam os seus negócios; e diz-se neutro nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram.”

Logo, a neutralidade de um imposto é fundamental para que não ocorram distorções, tanto no âmbito de influenciar as variáveis econômicas como também de interferir nas decisões dos agentes econômicos. No entanto, não existe um imposto sobre o consumo que seja neutro em todos os aspectos, mas o imposto sobre o valor agregado é o que mais se aproxima da neutralidade.

## **2.2 O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA)**

O setor público necessita de uma grande quantidade de recursos para fazer frente a seus inúmeros gastos. A obtenção desses recursos é um elemento fundamental para a manutenção do equilíbrio orçamentário, evitando que os governos tenham que financiar déficits fiscais, que, por sua vez, podem gerar inflação ou endividamento. Com isso, surge a necessidade dos países em adotar um sistema tributário que lhes permita obter o máximo de receita tributária possível.

O Brasil possui um sistema tributário composto por impostos, taxas e contribuições de melhoria. As taxas são tributos exigidos pelo poder de polícia do estado e pela utilização efetiva ou potencial de um serviço público e possuem um caráter vinculativo, ou seja, os recursos provenientes por meio deste tipo de tributo têm que estar vinculados diretamente com o serviço prestado. As contribuições de melhoria são tributos exigidos devido à valorização patrimonial decorrente de obras públicas. Os impostos, diferentemente dos outros tributos, não possuem um caráter vinculativo. Os recursos provenientes por meio deste tipo de tributo podem ser utilizados conforme a vontade dos gestores públicos, sem a

obrigatoriedade do gasto estar vinculado diretamente à origem da receita.

Dentre as várias formas de obtenção de receita tributária, tem-se que os impostos são os responsáveis pela maioria das receitas. Isto se deve em boa parte ao fato de existir uma enorme diversidade de tipos de impostos, na qual a matéria tributável pode ser a produção, a propriedade, as transações financeiras e não-financeiras, as importações, as exportações, a renda e o consumo.

Dentro deste contexto, o tributo em análise neste trabalho será o imposto sobre o consumo que, por sua vez, é definido como sendo o imposto pago no contexto da aquisição e utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos. Quando se fala em aquisição de bens, refere-se ao imposto sobre o consumo que está incorporado ao preço dos bens e atinge o consumidor no ato da respectiva aquisição e, por outro lado, é exigido pelo exercício de determinadas atividades caracterizadas como prestação de serviços, cujo valor incorpora-se ao preço do serviço prestado ao consumidor final.

Portanto, o fato gerador desta obrigação tributária é caracterizado como sendo o ato da venda do bem ou do momento da prestação do serviço ao consumidor final. Porém, nem todas as vendas e prestações de serviços estão dirigidas aos consumidores finais. Elas podem ser vendas de insumos e prestações de serviços que fazem parte do processo de elaboração de outras mercadorias, sendo consumidas no processo produtivo. Logo, se uma mercadoria é consumida sob a forma de insumo, ela passa a fazer parte integrante de uma outra mercadoria que será posteriormente consumida. Esta mercadoria que serviu como insumo será tributada duas vezes, a primeira vez quando ela for consumida como insumo e a segunda vez quando ela for consumida como parte integrante da mercadoria final. Nota-se, assim, que a mesma mercadoria será tributada mais de uma vez, ocasionando a chamada cascata fiscal, deixando evidente o caráter cumulativo que um imposto sobre o consumo pode ter. É dentro desta problemática que surgiu o imposto sobre o valor agregado cuja sigla a ser utilizada é IVA.

Os impostos sobre o consumo eram cumulativos e permitiam que a mesma mercadoria fosse tributada várias vezes no processo produtivo. No entanto, por volta de 1948, surgiu na França um imposto que não possui um caráter cumulativo, o qual mais tarde ficou conhecido como Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA).

Todavia, com o passar do tempo, o IVA foi sendo aprimorado e passou a ser adotado por outros países. No Brasil, existem dois impostos com estas características: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). O ICMS é o mais importante deles sob o ponto de vista da abrangência de bens e serviços, e por cobrir todas as fases de produção e comercialização.

Além do Brasil, países como a Argentina, o México, os países membros da Comunidade Econômica Européia e outros adotam o IVA. Embora existam diferenças na classificação de quais tipos de serviços, quais os valores das alíquotas, quais as bases de cálculo para determinados bens e serviços, e a quem compete administrar e arrecadar este tributo, salienta-se que em linhas gerais o sistema IVA é semelhante em todos esses países.

A essência do sistema IVA está no modo de apuração do imposto, que consiste basicamente em apurar a diferença entre os débitos e os créditos fiscais. Entende-se por débitos fiscais como sendo o valor do imposto sobre o consumo incidente sobre as operações de vendas de mercadorias e o fornecimento dos serviços; e por créditos fiscais, como o valor do imposto sobre o consumo pago no ato da aquisição de mercadorias ou serviços, que serão utilizados para elaboração de outras mercadorias que futuramente serão tributadas em uma etapa posterior. Com isso, o contribuinte, que é uma pessoa jurídica de direito privado e devidamente registrada em um órgão governamental respectivo, ao adquirir um insumo, paga imposto, mas tem o direito de creditar-se do mesmo para depois deduzir do total do imposto debitado. Logo, o saldo apurado pela diferença entre os débitos e os créditos fiscais irá apontar o montante de imposto a ser efetivamente pago pelo contribuinte.

Tome-se, como exemplo, uma empresa gaúcha fictícia denominada “Cia. das Carnes”, que atua no ramo de alimentos, cuja atividade consiste em comprar carne dos frigoríficos locais e realizar um processo de beneficiamento para vendê-las sob a forma de carne enlatada. Supõe-se que esta empresa realizou diversas operações: Comprou 500 Kg de carne Bovina, de um frigorífico localizado na cidade de Rio Grande, pagando a quantia de R\$ 1.000,00 pela mercadoria. Nesta transação ocorreu a incidência do imposto sobre o consumo, com a alíquota de 17% sobre o valor de venda da mercadoria. Com isso, a empresa “Cia. das Carnes” terá que pagar um total de R\$ 1.000,00, sendo que R\$ 170,00

correspondem ao valor do imposto que será recolhido junto ao erário público estadual por quem lhe vendeu a mercadoria. Esta empresa também comprou de uma metalúrgica mil latas para acondicionar a carne, pagando por isto uma quantia de R\$ 100,00 dos quais R\$ 17,00 são o valor do imposto correspondente aos 17% incidentes sobre o valor de venda da mercadoria. A empresa “Cia. das Carnes” também comprou de uma gráfica mil rótulos, pagando por isto R\$ 50,00, dos quais R\$ 8,50 são o valor do imposto referente aos 17% incidentes sobre o valor de venda da mercadoria, e também comprou de uma outra empresa situada em um município distante do qual ela atua 20 litros de conservante, pagando por esta aquisição R\$ 150,00 dos quais R\$ 25,50 são o valor do imposto referente aos 17% incidentes sobre o valor de venda da mercadoria. Porém, a “Cia. das Carnes” teve que pagar R\$ 60,00 por um serviço de frete para transportar os 20 litros de conservante de um município ao outro dentro do mesmo estado, sendo que R\$ 10,20 é o valor do imposto referente aos 17% incidentes sobre o valor da prestação do serviço de transporte; e, por fim, a empresa importou dos EUA mil tampas para as latas pela quantia de R\$ 500,00, dos quais R\$ 85,00 é o valor do imposto referente aos 17% incidente sobre o valor da importação mais as despesas aduaneiras. Depois de adquirir todos os insumos necessários à realização de sua atividade, a empresa enlatou os 500 Kg de carne e os vendeu a um supermercado situado na região, pela quantia de R\$ 3.000,00, dos quais R\$ 510,00 é o valor do imposto correspondente aos 17% incidentes sobre o valor de venda da mercadoria. Como a empresa “Cia. das Carnes” está devidamente inscrita no órgão público respectivo, ela tem o direito de creditar-se do imposto pago na compra dos insumos e o dever de recolher junto aos cofres públicos a diferença entre o débito, de R\$ 510,00, relativo a sua venda e os créditos, de R\$ 316,20, relativos às suas compras. Portanto, o montante de imposto efetivamente pago pela “Cia das Carnes” é de R\$ 193,80. Conforme mostra o Quadro 1, a seguir:

**QUADRO 1 Apuração do IVA na empresa “Cia. das Carnes”** (valores em reais)

Operações	Crédito fiscal	Débito fiscal
1 – Compra 500Kg de carne por 1.000,00	170,00	
2 – Compra de 1000 latas por 100,00	17,00	
3 – Compra de 1000 rótulos por 50,00	8,50	
4 – Compra de 20 litros de conservante por 150,00	25,50	
5 – Aquisição de serviço de frete por 60,00	10,20	
6- Importou mil tampas do EUA por 500,00	85,00	
7- Venda 1000 latas de carne enlatada por 3.000,00		510,00
Total dos lançamentos	316,20	510,00
<b>Total do imposto apurado</b>		<b>193,80</b>

Observa-se que a empresa “Cia. das Carnes” adquiriu um total de insumos de R\$ 1.543,80 sem contar o valor dos impostos, e os vendeu posteriormente em forma de carne enlatada, sem contar os impostos, por R\$ 2.490,00. Logo, o valor agregado pela “Cia. das Carnes” foi de R\$ 946,20. Como neste exemplo, o imposto é apurado por dentro<sup>1</sup>, ou seja, o valor do imposto faz parte da própria base de cálculo, a alíquota nominal de 17% torna-se uma alíquota efetiva de 20,48%. Pode-se, assim, calcular o valor do imposto a ser recolhido, aplicando a alíquota efetiva de 20,48% sobre o valor agregado na operação que foi de R\$ 946,20, gerando assim o valor do imposto devido de R\$ 193,80. Outra maneira de se calcular o valor do imposto é aplicando a alíquota efetiva sobre o valor das receitas líquidas de imposto menos o valor da alíquota efetiva sobre as compras líquidas de imposto:

<sup>1</sup> Existem dois modos de expressão – “imposto por fora” e “imposto por dentro” – são aliás facilmente convertíveis um no outro. Se  $t$  for a taxa do “imposto por fora” e  $t^*$  a taxa do “imposto por dentro”, valerão as seguintes igualdades:

$$t^* = t/(100 + t) \times 100.$$

$$t = t^*/(100 - t^*) \times 100.$$

As taxas do “imposto por fora” são mais baixas do que as correspondentes taxas do “imposto por dentro”.

$$\text{Valor do imposto apurado} = (\text{alíquota} \times \text{receitas líquidas}) - (\text{alíquota} \times \text{compras líquidas})$$

$$193,80 = (0,2048 \times \text{R\$ } 2.490,00) - (0,2048 \times \text{R\$ } 1.543,80)$$

Este último método de cálculo do imposto é conhecido como o método subtrativo indireto, que, por sua vez, é tido como o melhor método de cálculo do imposto sobre o consumo, dada a sua incidência sobre as vendas, o que facilita o fluxo periódico de imposto que entra nos cofres públicos. Embora existam outros métodos de se calcular o valor agregado, estes não se utilizam, devido a sua longa periodicidade, de fluxos de receitas para os cofres públicos.

Observando a trajetória da mercadoria (carne enlatada), sabe-se que esta foi adquirida pelo supermercado que, por sua vez, a vendeu ao consumidor final pela quantia de R\$ 10,00 a unidade, em que R\$ 1,70 é o valor do imposto correspondente aos 17% incidentes sobre o valor de venda da mercadoria. O supermercado cobra o imposto do consumidor final e fica responsável pelo recolhimento do mesmo junto aos cofres públicos. O método de apuração do imposto devido pelo supermercado é o mesmo da empresa “Cia. das Carnes”. Isto se deve ao fato de ambos serem contribuintes inscritos. Por outro lado, o consumidor final, paga o imposto e não tem o direito de creditar-se do mesmo por não ser contribuinte inscrito e também não é responsável pelo recolhimento do mesmo junto ao fisco, embora seja ele quem arque com o ônus tributário em definitivo.

Observando o exemplo anteriormente mencionado, partiu-se da hipótese simplista de que os fornecedores de insumos para “Cia. das Carnes” não tiveram direito de creditar-se de nenhum imposto pago, pois em seus registros contábeis não foi constatado compra de nenhuma mercadoria. Sob esta hipótese, quando se soma o total de imposto pago pelos fornecedores da “Cia. das Carnes”, chega-se à quantia de R\$ 316,20, e agrega-se a este valor os R\$ 193,80 referentes ao imposto efetivamente pago pela “Cia. das Carnes”, e adota-se ainda uma outra hipótese, de que o supermercado vendeu todas as mil unidades de carne enlatada, fazendo com que o imposto efetivamente pago pelo supermercado seja apurado através da diferença do imposto pago na aquisição das mercadorias que foi de R\$ 510,00 menos o imposto recolhido na venda das mercadorias que foi de R\$ 1.700,00. Com

isso, o supermercado teve um montante de imposto apurado de R\$ 1.190,00. Ao somar-se este último valor aos outros dois valores antes mencionados, chega-se a um total de imposto recolhido aos cofres públicos de R\$ 1.700,00, que é exatamente igual à quantia paga pelo consumidor final. Ver Tabela 1, a seguir:

**TABELA 1 Soma dos Valores** (valores em reais)

<b>Contribuinte</b>	<b>Imposto apurado</b>
Fornecedores da “Cia. das Carnes”	316,20
“Cia. das Carnes”	193,80
Supermercado	1.190,00
<b>Total</b>	<b>1.700,00</b>

Observa-se que o consumidor final, em seu todo, pagou a quantia de R\$ 1.700,00, referente ao somatório dos valores dos impostos apurados por cada contribuinte. Logo, fica claro que o consumidor final não está pagando imposto sobre imposto, e sim ele está pagando imposto apenas sobre o valor que é agregado às mercadorias em seus respectivos estágios de produção. É devido a esta técnica que o IVA se tornou um dos melhores impostos sobre o consumo, o que será demonstrado a seguir.

### **2.3 As vantagens do IVA em relação aos impostos cumulativos e de venda a varejo**

Existem basicamente três tipos de imposto sobre o consumo: o imposto sobre o valor agregado, os impostos cumulativos e o imposto sobre venda a varejo (IVV), que é utilizado em países como EUA, Canadá e Suíça.

A diferença fundamental entre o IVA, o imposto cumulativo e o IVV está no fato de que o IVA adota o sistema de crédito fiscal, enquanto o imposto cumulativo não permite creditar-se do imposto pago em nenhum estágio de produção ou comercialização, e o IVV também não adota o sistema de crédito fiscal, mas, o sistema de suspensão do pagamento do imposto, quando o comprador não for o consumidor final, com isso, o imposto só é cobrado em um único estágio, o do varejo, em que o varejista cobra o imposto do consumidor final, e depois o recolhe aos cofres públicos.

Todavia, para um melhor entendimento das diferenças entre um imposto e outro, retoma-se o exemplo citado no item anterior, no qual mostrar-se-ão as diferenças entre os impostos sobre o consumo.

Quando a empresa “Cia. das Carnes” teve o seu montante de imposto apurado pelo método do IVA, constatou-se que a empresa apurou um débito fiscal no valor de R\$ 193,80. Supõe-se agora que a empresa “Cia. das Carnes” está sendo tributada por um imposto sobre o consumo que possui um caráter cumulativo. Mantendo as mesmas operações do exemplo citado no item anterior, calcula-se o montante de imposto devido pela empresa.

Primeiramente, quando a “Cia. das Carnes” adquiriu os 500kg de carne, pagando por esta uma quantia de R\$ 1.000,00, ela não tem o direito de creditar-se aos R\$ 170,00 pagos como imposto, referente à incidência dos 17% sobre o valor de venda da mercadoria que foi R\$ 1.000,00. Com isso, ela absorveu este imposto como se fosse um custo, absorvendo também como custo os impostos pagos na aquisição das mil latas, dos mil rótulos, dos 20 litros de conservante, do serviço de transporte e da importação das tampas. Todavia, quando estava submetida ao sistema do IVA, ela obtinha um custo de produção de R\$ 1.543,80 e, depois, submetida a um imposto cumulativo, o seu custo de produção aumentou para R\$ 1.860,00. Isto se deve ao fato de que a empresa absorveu os R\$ 316,20 de impostos pagos na aquisição dos insumos, que é a diferença entre os dois custos de produção. A empresa “Cia. das Carnes” no desempenho de suas atividades agregou valor às mercadorias, valor este que foi de R\$ 946,19 que, somado ao custo de produção, gerou um valor final de R\$ 2.806,19. Seguindo os mesmos passos do exemplo anterior, a “Cia. das Carnes” vendeu todas as mil unidades de carne enlatada a um supermercado, só que, desta vez, sob o efeito do imposto cumulativo, a venda foi efetuada pela quantia de R\$ 3.380,95, em que R\$ 574,76 é o imposto devido junto ao fisco pela “Cia. das Carnes”, referentes aos 17% incidentes sobre os R\$ 3.380,95. Ver Quadro 2, a seguir.

**QUADRO 2** Apuração do “Imposto Cumulativo” na empresa “Cia. das Carnes” (valores em reais)

<b>Operações</b>	<b>Imposto Pago</b>	<b>Débito fiscal</b>
1 – Compra 500Kg de carne por 1.000,00	170,00	
2 – Compra de mil latas por 100,00	17,00	
3 – Compra de 1000 rótulos por 50,00	8,50	
4– Compra de 20 litros de conservante por 150,00	25,50	
5 – Aquisição de serviço de frete por 60,00	10,20	
6-Importação de mil tampas dos EUA por 500,00	85,00	
7- Venda de mil latas de carne enlatada por 3.380,95		574,76
<b>Total do imposto devido</b>		<b>574,76</b>

Seguindo o curso da mercadoria (carne enlatada) e mantendo a hipótese de que o supermercado vendeu todas as mil unidades de carne enlatada, agregando a mercadoria os mesmos R\$ 5.810,00, resultado da venda por R\$ 10.000,00, descontados o custo de aquisição de R\$ 3.000,00 e o débito R\$ 1.190,00 do IVA. Quando se soma os R\$ 5.810,00 com o custo de produção sob a incidência do imposto cumulativo, o supermercado venderá a mercadoria por um total de R\$ 11.073,44, quando o preço de venda da unidade será de R\$ 11,07, em que R\$ 1,88 é referente aos 17% incidente sobre o valor de venda da mercadoria que é de R\$ 11,07 a unidade, gerando com isso um débito fiscal total do supermercado de R\$ 1.882,45, os quais foram pagos pelo consumidor final. Ver Tabela 2, a seguir.

**TABELA 2** Somatório dos débitos fiscais “Imposto Cumulativo” (valores em reais)

<b>Contribuinte</b>	<b>Imposto devido</b>
Fornecedores da “Cia. das Carnes”	316,20
“Cia.das Carnes”	574,76
Supermercado	1.882,45
<b>Total do imposto devido</b>	<b>2.773,41</b>

Observa-se que, embora o consumidor final em seu todo pareça estar pagando a quantia de R\$ 1.882,45, na verdade ele estará pagando um total de impostos de R\$ 2.773,45, que já foram pagos pelos fornecedores e pela empresa “Cia. das Carnes”, respectivamente, no valor de R\$ 316,20 e R\$ 574,76, que estão embutidos no preço de venda da mercadoria como se fosse parte do custo de produção, onerando assim o consumidor final.

O próprio Xavier (1991), declara que “a falta de clareza sobre o que é realmente pago pelo consumidor final é uma das desvantagens do imposto em cascata, e isto gera a chamada “anestesia fiscal”, ou seja, o consumidor final suporta o ônus tributário sem se dar conta disso. Quando o consumidor final adquire os bens, não tem como saber que parte de sua despesa vai para os cofres públicos. Isto ocorre porque, no caso dos impostos cumulativos, a carga fiscal dos bens que chegam ao consumidor final não é discernível, já que há imposto incorporado, de forma cumulativa, em todas as fases do processo produtivo.”

Portanto, observa-se que uma das vantagens do IVA em relação ao imposto cumulativo é a clareza com que o imposto se apresenta ao consumidor final, pois no imposto cumulativo o contribuinte final não sabe o quanto de imposto ele realmente está pagando. Outra vantagem do IVA está no fato de o sistema de crédito fiscal induzir o comprador a exigir nota fiscal para ter direito ao crédito do imposto pago, diminuindo a sonegação fiscal, pois nos impostos cumulativos não há incentivo à compra com nota fiscal o que, por sua vez, facilita a sonegação. Uma terceira vantagem do IVA está no fato de que, em processos de produção com mais de um estágio, os chamados processos plurifásicos, os impostos cumulativos incentivam a integração vertical, devido ao fato de as empresas tentarem reduzir os seus custos, já que este tipo de imposto é visto pelas empresas como um custo de produção. A única vantagem que o imposto cumulativo tem sobre o IVA está no fato de que, devido à cascata fiscal, este tipo de imposto gera vultosas receitas aos cofres públicos. Comparando o montante recolhido aos cofres públicos nos exemplos antes citados, pode-se averiguar que, pelo sistema do IVA, o total de imposto arrecadado foi de R\$ 1.700,00, enquanto, pelo imposto cumulativo, o total de imposto arrecadado foi de R\$ 2.772,45, constatando-se uma diferença a maior por parte do imposto cumulativo de R\$ 1.072,45. No entanto, esta vantagem de receita a maior por parte do imposto cumulativo pode ser questionada pelo fato de este proporcionar uma maior sonegação fiscal, na qual esta vantagem possa parecer apenas ilusória, sem considerar a reação dos consumidores frente a preços mais elevados.

O imposto sobre venda a varejo é o principal concorrente do IVA em matéria de imposto sobre o consumo. O IVV tem como característica principal a não cobrança de imposto quando o comprador não é o consumidor final, correspondendo a uma suspensão da cobrança do imposto, pelo simples fato de o comprador não ser o consumidor final. Logo, o contribuinte inscrito estaria suspenso do pagamento do imposto o que, por sua vez, também impediria a cascata fiscal, pois a obrigação de recolher o imposto sobre o consumo recairia apenas sobre o varejista, pois este é quem vende diretamente ao consumidor final que é na realidade quem arca com o ônus tributário em definitivo.

Mostrar-se-á como funciona a mecânica deste tipo de imposto através do exemplo citado no item anterior. Mantendo as mesmas operações da empresa “Cia. das Carnes”, vê-se a apuração do IVV. Primeiramente, quando a empresa “Cia. das Carnes” adquire os 500 kg de carne, ela está suspensa do pagamento do imposto. Logo, não há pagamento do imposto sobre o consumo nesta operação, pois a “Cia. das Carnes” não é consumidora final, com isso as demais compras de insumos feitas pela empresa estão também suspensas do pagamento do imposto sobre o consumo. O supermercado, quando compra as mil latas de carne da “Cia. das Carnes”, paga a quantia de R\$ 2.490,00. Também nessa operação está suspenso o pagamento do imposto. Mantendo a hipótese de que o supermercado vende todas as mil unidades de carne enlatada pela quantia de R\$ 10.000,00, recai sobre ele a responsabilidade de cobrar o imposto do consumidor final e de recolhê-lo aos cofres públicos, pois é ele quem vende a varejo. Logo, ao vender as mesmas por R\$ 10,00 a unidade, na qual R\$ 1,70 é imposto referente aos 17% incidentes sobre o valor de venda da unidade que é de R\$ 10,00, o supermercado terá que recolher aos cofres públicos uma quantia total de R\$ 1.700,00. Ver Tabela 3, abaixo.

**TABELA 3 Imposto apurado pelo método do IVV** (Valores em reais)

<b>Contribuinte</b>	<b>Débito fiscal</b>
Fornecedores da “Cia.das Carnes”	-----
“Cia. das Carnes”	-----
Supermercado	1.700,00
<b>Total</b>	<b>1.700,00</b>

Quando se comparam os resultados obtidos com o IVA em relação ao IVV, nota-se que o montante de imposto recolhido aos cofres públicos é o mesmo pelos dois sistemas, ou seja, a quantia de R\$ 1.700,00 é paga pelo consumidor final nos dois casos. Logo, sob o aspecto da receita, não há vantagem de um tipo de imposto em relação ao outro; nem no que diz respeito ao incentivo de uma possível integração vertical, já que tanto no IVV como no IVA o imposto sobre o consumo não é tido como um custo. No entanto, uma das vantagens que o IVA tem sobre o IVV é que o imposto é fracionado pelos diversos estágios de produção, o que possibilita o adiantamento parcial do imposto aos cofres públicos. Outra vantagem do IVA sobre o IVV está no fato de que o vendedor não precisa verificar a qualidade de quem está comprando, pois todas as vendas são objeto do imposto sobre o consumo. No IVV, se a venda for feita a um consumidor final, ele terá que cobrar o imposto do mesmo e depois recolher aos cofres públicos e, caso este não seja um consumidor final, terá que apresentar uma declaração do cliente, certificando que a venda não foi feita a um consumidor final, e sim para utilização produtiva. Com isso, fica evidente que, sob o aspecto administrativo, o sistema IVA leva vantagem em relação ao IVV devido ao controle cruzado das notas fiscais, pois no IVA tanto o vendedor quanto o comprador necessitam da nota fiscal para fazerem suas apurações do imposto, o que não ocorre no IVV, possibilitando assim possíveis fraudes no recolhimento do imposto.

Conclui-se, assim, que o IVA possui algumas vantagens em relação aos outros tipos de imposto sobre o consumo. Essas vantagens podem estar no volume de receita, no combate à sonegação fiscal, na não-distorção dos processos produtivos ou nos aspectos administrativos do imposto. É por essas razões que o IVA tem sido adotado por muitos países, inclusive quando se trata de integração econômica, pois a Comunidade Econômica Européia adotou o IVA como o imposto sobre o consumo para alcançar mais facilmente a harmonização fiscal.

## **CAPÍTULO 3**

### **A POLÍTICA FISCAL DO GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL EM RELAÇÃO AO SETOR DE CARNES A PARTIR DE 1980**

Este capítulo apresenta, na seção 3.1, o comportamento do setor de carnes no Rio Grande do Sul, dando enfoque à produção e ao modo de produção a partir de 1980. Em seguida, na seção 3.2, descrevem-se as políticas tributárias e financeiras relativas a esse setor a partir de 1980. Depois, na seção 3.3, analisa-se o comportamento das indústrias gaúchas de carnes em relação às políticas tributária e financeiras aplicadas a esse setor no referido período.

#### **3.1 O comportamento do setor de carnes no Rio Grande do Sul sob o ponto de vista da produção e formas de produção desde 1980 até a atualidade**

Um dos setores mais tradicionais da economia gaúcha é o de carnes. Este se compõe de diversos tipos de carnes, porém esta dissertação se deterá a analisar a carne do tipo bovina, suína e de aves, dado o seu grande consumo pela população gaúcha e também por serem considerados bens substitutos e competirem entre si.

##### **3.1.1 Bovinos**

A bovinocultura é considerada uma atividade de grande importância no mundo inteiro, isto porque os produtos alimentares oriundos do gado bovino são tidos como essenciais para uma alimentação equilibrada. A carne de gado é rica em proteínas, fósforo, ferro e cobre, além de conter vitaminas do complexo B e vitamina C.

Os bovinos são classificados de diversas formas, e possuem características diferentes segundo a atividade econômica de exploração do animal. Existe o tipo leiteiro, o tipo de trabalho, o tipo misto e o tipo de corte. Este último é o tipo bovino, em análise neste trabalho, isto porque a exploração do bovino de corte possui como finalidade o fornecimento de carne à população. Os bovinos de corte se diferenciam dos outros bovinos

por características externas presentes no animal, como, por exemplo, corpo liso, sem depressões, compacto, largo, os ossos são relativamente leves e as massas musculares pesadas; os membros são curtos e os trens anterior e posterior bem equilibrados; cabeça e pescoço curtos; grande capacidade digestiva e temperamento calmo.

Nos bovinos, a avaliação da idade pode ser feita com base em indícios fornecidos pelos dentes. O bovino adulto possui, ao todo, 32 dentes: 24 molares e 8 incisivos. Porém, para determinação da idade, são analisados apenas os incisivos. Dentre os incisivos, os dois centrais são chamados de pinças; os dois imediatos, um de cada lado das pinças, são denominados primeiros médios; os seguintes, segundos médios e, depois destes, os denominados de cantos. Os incisivos da primeira dentição são chamados caducos e os da segunda de definitivos.

Os bezerros nascem com dois ou mais dentes caducos e os demais dentes caducos surgem até os 15 dias de vida do animal. Depois que todos os tipos de dentes caducos estiverem nivelados, o que demora em torno de 20 meses com os cantos nivelando por último, começa o afrouxamento das pinças e posteriormente a sua queda. As pinças definitivas aparecem aos 20 meses e estão crescidas aos 2 anos. Os primeiros médios definitivos aparecem aos 2 ½ anos e estão crescidos aos 3 anos, e os 2 médios definitivos aparecem aos 3 ½ anos e estão crescidos aos 4 anos. Os cantos definitivos aparecem aos 4 ½ anos e estão crescidos aos 5 anos. O nivelamento de todos os dentes definitivos ocorre quando os cantos nivelam-se por último aos 10 anos e com mais de 12 anos todos os dentes ficam afastados e gastos o que dificulta a avaliação da idade.

O custo de alimentação dos bovinos representa de 50% a 65 % do custo de produção. Eles alimentam-se de pastagens naturais e de rações elaboradas pelo homem que contêm forragens verdes, silagens, feno, palhas, raízes, tubérculos, cevada, sorgo, centeio, grão de milho, grãos triturados de soja, feijão, ervilha e farelo de arroz.

No que tange à reprodução de bovinos para corte, os chamados zebuínos, destaca-se que a novilha jovem tem a primeira cria ao atingir por volta dos três anos e meio de idade ou quando alcança o peso vivo de 340 kg nas raças grandes e 250 kg nas raças pequenas. Após a ovulação, a gestação normal dura cerca de 283 dias, o bezerro nasce com aproximadamente 35 kg. Destaca-se que é preferível que as vacas fiquem prenhas entre os meses de junho e setembro, para que ocorram os nascimentos dos bezerros entre os meses

de abril e agosto. Nesta época ocorre ausência de calor, o manejo das vacas e bezerros é facilitado pela falta de chuvas; a conservação do leite é favorecida pela baixa temperatura, e também no período de mau pasto (outono e inverno) o bezerro está mamando e são desmamados com 6 a 8 meses de vida, quando as pastagens estão boas, o que facilita a criação do bezerro. A vaca estará pronta para nova gravidez passados de 80 a 140 dias da parição.

A cobertura, que é o processo de fecundação da vaca, pode ocorrer praticamente por duas maneiras. Uma delas através de uma cobertura natural, ou seja, colocar um touro junto com as fêmeas no pasto ou colocar o touro junto com uma fêmea no curral. A outra maneira é através da inseminação artificial, em que geralmente se recebe de outros países sêmen bovino congelado e insemina-se nas vacas.

Existem basicamente dois tipos de sistemas de criação para o gado de corte: o extensivo e o semi-intensivo.

O sistema extensivo caracteriza-se pela criação do gado à solta no campo. Ele é praticado em regiões que possuem grandes áreas campeiras, e as pastagens naturais são abundantes, o que permite ao gado alimentar-se com baixo custo. As instalações são formadas por galpões, depósitos e casa para os peões.

O sistema semi-intensivo ocorre quando o gado fica durante parte do tempo no campo, alimentando-se dos pastos naturais, e outra parte fica confinado em currais, alimentando-se de rações fornecidas pelo homem. Este sistema exige maiores instalações e um cuidado maior com a alimentação e o trato do gado. Destaca-se, ainda, que o sistema semi-intensivo é praticado em regiões onde as terras são caras e bastante povoadas.

Os criadores de gado do tipo de corte utilizam-se de uma técnica conhecida como cria, recria e engorda. Esta técnica consiste primeiramente em deixar a vaca prenha, através da cobertura natural ou da inseminação artificial. Depois de passado o período de gravidez, ocorre o nascimento do bezerro que, quando do sexo masculino, é castrado, com a finalidade de tornar o animal menos agressivo e com isso, facilitar o manejo do mesmo, além deste adquirir uma melhor forma e com gordura bem distribuída. A seguir, ocorre a marcação, vacinação e a retirada dos chifres. A descorna como é chamada ocorre nos bezerros com idade de até 3 meses, para que os animais fiquem mais mansos e menos

perigosos. Quando o bezerro atinge de 6 a 8 meses de idade, ele é desmamado e em seguida ocorre a separação, quando os bezerros são separados das mães e classificados segundo o sexo, para formarem lotes que serão destinados à recria ou à venda.

Os animais vão para a recria com a finalidade de ganhar idade e tamanho e são mantidos magros. Com três anos de idade, os animais saem da recria e são destinados ao período de engorda. A engorda pode ser extensiva, quando os animais são engordados nos campos, em internadas, recebendo como alimento somente pasto, com suplementação de sal. A engorda pode ser também intensiva, quando os animais são confinados em abrigos e recebem a alimentação no local (rações e outros). E, por último, a engorda mista, em que ocorre uma associação entre a engorda extensiva e a intensiva, de modo sucessivo e simultâneo.

Depois de passado o período de engorda, o gado está pronto para o abate. A idade do animal é fundamental para a qualidade da carne. A carne do novilho precoce, que tem o crescimento rápido, é considerada de melhor qualidade.

Segundo Jardim (1973, p. 374) “com o avanço da idade do bovino, sua carne se torna menos tenra e menos suculenta. A melhor carne é de animais entre 18 e 36 meses, pertencentes a raças precoces. O bezerro possui carne menos saborosa e um tanto gelatinosa; a do animal velho, é mais escura, mais dura e menos saborosa, com predominância de gordura intersticial. Por ordem, a qualidade da carne decresce assim: novilho, novilha, vaca nova, vaca velha, boi velho e touro.”

A carne bovina apresenta diversas categorias no comércio:

Carne verde – aquela abatida na véspera do consumo.

Resfriada – carne submetida a um ligeiro processo de conservação pelo frio, geralmente é a carne encontrada nos supermercados.

Congelada – é aquela congelada em temperaturas abaixo de zero. Este tipo de carne após o descongelamento perde qualidade.

Conservada – é a carne conservada em forma de enlatado ou em forma de charque.

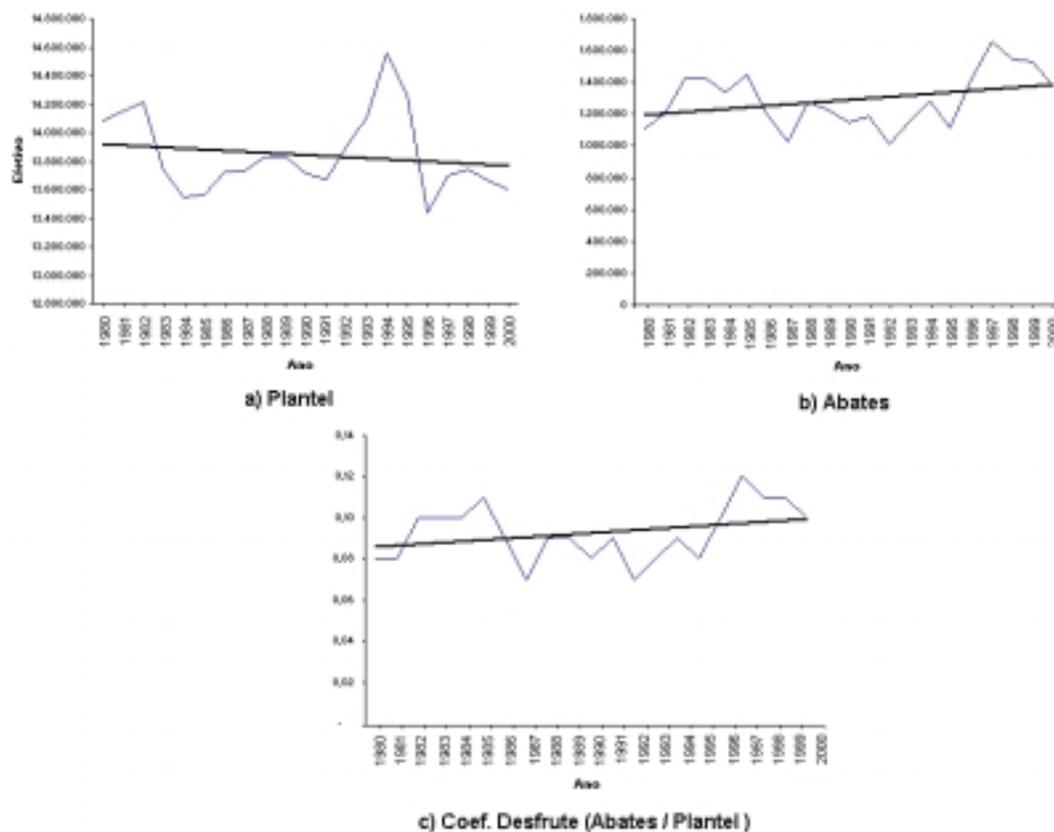
Atualmente, o Estado do Rio grande do Sul possui o quinto maior efetivo de bovinos do país, com cerca de 8,3% do efetivo nacional. A região sudoeste do estado é a maior produtora, com 31,16% do efetivo, seguida principalmente pela região noroeste com

20,24%, e pela região sudeste com 20,24%. A Figura 1 mostra a localização e a distribuição desses efetivos nas regiões, o diferencial de cores será utilizado neste trabalho para mapas, representando a proporção entre si, tal como na figura que segue, cujas cores mais escuras representam maior produção e cores mais claras representam menor produção.



Figura 1 - Distribuição dos Efetivos de Bovinos por Mesorregiões do IBGE

Ao se analisar o efetivo, o abate e o coeficiente de desfrute dos bovinos no Estado do Rio Grande do Sul a partir de 1980, observa-se que a quantidade de efetivos bovinos tem se mantido praticamente constante no período em análise, e a quantidade de abates apresentou um leve aumento a partir de 1996, implicando assim um aumento do coeficiente de desfrute nos últimos anos. Pode-se, assim, afirmar que os indicadores de desempenho da bovinocultura gaúcha têm-se mantido praticamente constantes, apresentando uma leve melhora no número de abates nos últimos cinco anos. Este comportamento está expresso pela linha de tendência, nos Gráficos 1.a), 1.b) e 1.c), a seguir.

Gráfico 1<sup>2</sup>

### 3.1.2 Suínos

A carne de porco é a mais consumida no mundo. Isto se deve ao fato do suíno consumir uma enorme diversidade de alimentos e os converter eficientemente em carne, além de suas carcaças fornecerem carne e produtos com características muito diversas. Com isso, o porco é considerado o animal mais universal de todos.

A suinocultura divide-se em dois tipos de produção: a produção de reprodutores e a produção comercial. A primeira visa ao desenvolvimento de animais com raças melhoradas para vendê-los ao produtor comercial, e a segunda visa à criação de animais para abate.

<sup>2</sup> Os gráficos 1.a, 1.b e 1.c - foram construídos com dados do Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE)- Plantel de 1980 a 2000 e do Departamento de Produção Animal (DPA) – Secretaria da Agricultura – abates de 1980 a 2000. Ver Anexo “A” Tabela 4.

Pode-se dizer, assim, que uma atividade está interligada com a outra, já que o melhoramento de uma influencia no melhoramento da outra.

A atividade do produtor comercial visa criar os porcos para vendê-los aos frigoríficos que depois venderão as carnes para o atacado ou varejo. A criação de porcos pode desenvolver-se pelo sistema extensivo (criação ao ar livre) e pelo sistema intensivo (criação por confinamento). Este último é o mais utilizado atualmente. As instalações têm que fornecer aos porcos um lugar quente e seco para se deitarem e um lugar para comerem e excretar, além de oferecerem um espaço mínimo para se movimentar. Também deve permitir que o homem forneça alimento, trate os animais e retire os excrementos.

O ciclo da suinocultura funciona basicamente da seguinte forma. Primeiramente, o suinocultor que visa à criação de porcos para abate adquire, dos criadores de porcos para reprodução, animais machos e fêmeas, quando este não opta pela inseminação artificial. As fêmeas com aproximadamente 180 dias ou 90 kg estão aptas a procriar, com isso, acasalam-se-as com o macho a fim de que fiquem prenhas. A gravidez dura em média 115 dias, e as ninhadas variam entre quatro e doze leitões por ninhada, sendo que morrem em média de 10% a 20% dos recém nascidos. Destaca-se, ainda, que a maioria das unidades de produção gera anualmente entre 12 e 24 porcos para cada fêmea reprodutiva. Ao passar o período de desmame, a porca necessita de 12 a 40 dias para que se possa iniciar uma nova gravidez e, na medida em que a porca vai tendo mais ninhadas, vai aumentando o número de leitões por gravidez, o que melhora o rendimento por fêmea.

Os leitões nascem pesando de 1 kg a 1,5 kg e, ainda sob amamentação, adquirem 7 kg em 4 semanas, e depois são desmamados. O crescimento dos leitões é estimulado através do fornecimento de rações específicas. A maioria das rações baseia-se em misturas de sementes de cereais (cevada, trigo, milho e aveia), a que se adicionam farinha de soja, ou produtos de origem animal ou farinha de peixe, além de incluir também mandioca, batata, gorduras, raízes, sorgo, resíduos de moagem, e ainda medicamentos e agentes químicos estimulantes de crescimento.

Quando os porcos atingem entre 55 a 120 kg, eles já podem ser abatidos. Este peso é alcançado quando eles têm aproximadamente de 5 a 10 meses de vida. Na medida em que o animal vai ganhando idade, ele também vai ganhando peso. Porém, quando o animal atinge a idade da maturidade ele pára de ganhar peso.

Segundo Whittemore (1980, p. 16), “não é de se estranhar que os sistemas comerciais mostrem tendência para se fixar na produção de porcos para abate com 70 a 110 kg de peso vivo (50 a 85 kg de peso morto). Apesar da importância dos aspectos qualitativos da produção de carne, o principal fator que determina a rentabilidade é o valor da carcaça, isto é, o produto do preço médio da carne de porco multiplicado pelo preço de venda.”

Depois de serem abatidos, os porcos são classificados pela quantidade de carne magra encontrada em suas carcaças. Existe uma técnica de medir a qualidade da carcaça, através da medição da profundidade da camada de gordura do dorso, que fornece uma boa indicação da qualidade da carcaça, pois, quanto mais profunda for esta medida, mais gordura contém a carcaça e, por sua vez, menor é a qualidade da mesma.

Por fim, ressalta-se que os suinocultores buscam constantemente o melhoramento genético dos animais, para que estes alcancem uma maior taxa de crescimento diário e produzam carcaças com menor taxa de gordura, além de tentarem reduzir o índice de mortalidade dos recém nascidos, para, com isso, aumentarem a rentabilidade da suinocultura que visa ao fornecimento de carne.

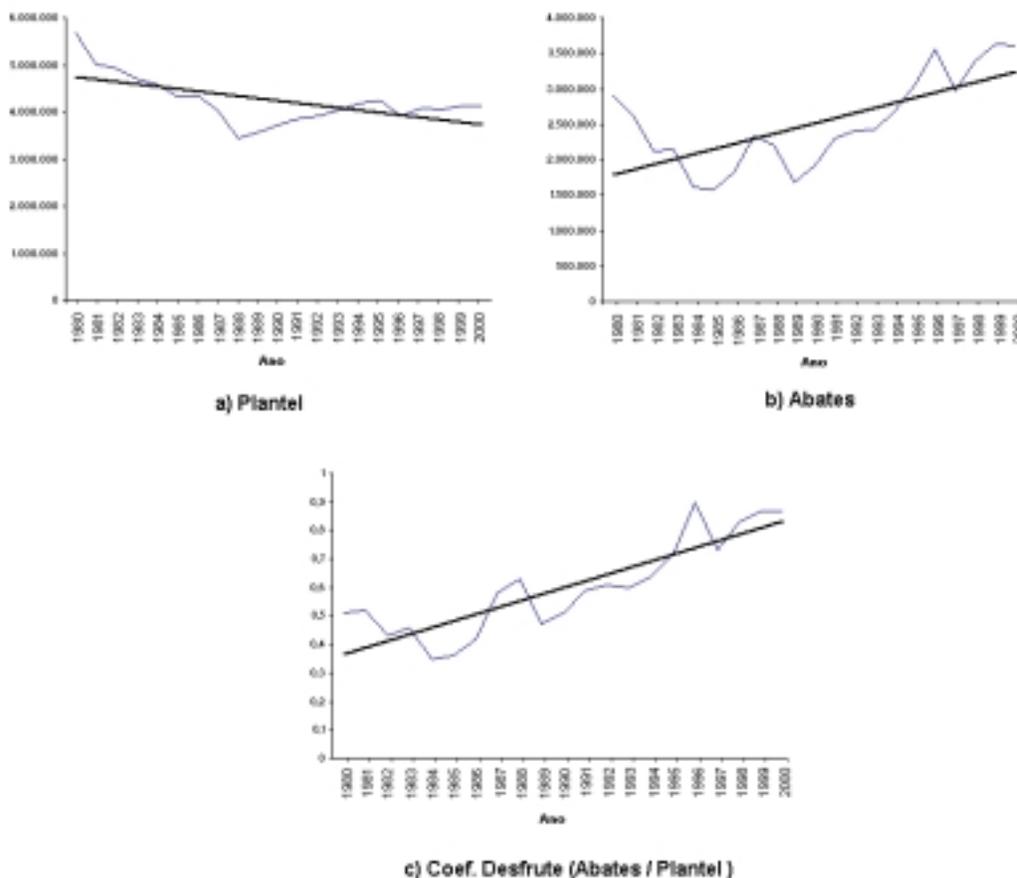
O efetivo de suínos no Rio Grande do Sul corresponde atualmente a cerca de 13,9% do efetivo nacional, sendo o terceiro maior efetivo do país. A região noroeste do estado é responsável por cerca 53,80% da produção de carne suína, sendo seguida principalmente pela região centro oriental, com 13,98%, e pela região nordeste com 12%. A figura 2 mostra a localização e a distribuição destes efetivos nas regiões.



Figura 2 - Distribuição dos Efetivos de Suínos por Mesorregiões do IBGE

Ao se analisar o efetivo, o abate e o coeficiente de desfrute dos suínos no Estado

do Rio Grande do Sul a partir de 1980, observa-se que a quantidade de efetivos suínos sofreu poucas variações no período, e a quantidade de abates depois de apresentar oscilações positivas e negativas na década de 80, começou a apresentar, a partir da década de 90, constantes aumentos no número de abates, com exceção dos anos de 96 e 97. Como a quantidade de efetivos manteve-se constante ao longo das duas décadas passadas e o número de abates vem apresentando aumentos na década de 90, conseqüentemente o coeficiente de desfrute vem apresentando aumentos quase que consecutivos nessa década. Pode-se, assim, afirmar que os indicadores de desempenho da suinocultura gaúcha vêm apresentando melhoras nos últimos anos, conforme mostra a linha de tendência, no Gráfico 2.a), 2.b) e 2.c), a seguir.



**Gráfico 2<sup>3</sup>**

<sup>3</sup> Os gráficos 2.a, 2.b e 2.c - foram construídos com dados do Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE)- Plantel de 1980 a 2000 e do Departamento de Produção Animal (DPA) – Secretaria da Agricultura – abates de 1980 a 2000. Ver Anexo “A” Tabela 5.

### 3.1.3 Aves

A atividade avícola divide-se basicamente em duas, a criação de galinhas poedeiras, e a criação de frangos para corte. Na produção de carnes, percebeu-se um significativo ganho tecnológico nos últimos anos, graças ao cruzamento de raças que proporcionou um melhoramento genético.

Segundo dados nutricionais, a carne de frango atende a quase todas as exigências nutritivas do homem. Ela é rica em vitamina B e fonte importante de minerais como cálcio, fósforo e ferro, além de as gorduras possuírem ácidos graxos não saturados, de modo que as taxas sanguíneas de colesterol poderão ser reduzidas, mediante dieta à base de frango.

A atividade avícola é considerada uma atividade de giro rápido do capital empregado, principalmente considerando a criação de aves para abate. A cada dia que passa, esta atividade torna-se mais sofisticada, pois, de um lado, tem-se as fábricas de equipamentos avícolas e de rações e, de outro lado, tem-se os produtores de matrizes, de pintos de um dia e o comercial.

O produtor comercial possui uma granja avícola para frangos de corte. Esta granja geralmente compõe-se de uma sede, depósito para ração, casa para as máquinas, caixa-d'água e abrigos industriais para criação de lotes. Este compra pintos de um dia de um outro produtor e os leva para sua granja avícola. Lá estes pintos serão alimentados com rações feitas à base de soja e milho e beberão água nos bebedouros internos, serão submetidos a uma temperatura entre 35°C e 33°C e receberão também os tratamentos de sanidade necessários. Este período é considerado o período de manejo, tido como de grande importância no processo de criação do frango. O período que vai desde a chegada do pinto de um dia até a idade de abate demora em torno de 8 a 9 semanas. Ressalta-se, ainda, que os gastos com alimentação representam a maior parte dos custos de produção do frango de corte.

Segundo, Malavazzi (1980, p.68), “já dissemos que o arroçamento perfaz 65, 70%, ou mais, do custo de produção de uma ave, o que torna este item mais dispendioso para o avicultor. A época do ano, logicamente, influi sobre os resultados, sendo as melhores conversões obtidas na primavera, no inverno e no outono. O ganho total de peso, qualquer que seja a idade considerada, é freqüentemente superior nas temporadas frias. O tamanho e o sexo também influem no desenvolvimento da ave”.

Quando adquirem a idade ideal para abate, as aves são transportadas em caminhões das granjas para os abatedouros. Lá elas são postas em um período de jejum que também é conhecido como período de descanso, conforme exigido pela Inspeção Federal. Em seguida, elas são acomodadas nas linhas de processamento, onde são penduradas nos ganchos da correia e encaminhadas para matança. Depois, são levadas para escaldeiras para facilitar a retirada das penas, e passam por uma máquina denominada depenadeira. Todavia, as aves raquíticas, com manchas de sangue e de mau aspecto, são eliminadas.

A próxima etapa é a da evisceração. Em seguida, as carcaças são pesadas, montadas e mergulhadas em um tanque de refrigeração, para retirar o calor. Após, as mesmas são dependuradas em ganchos especiais que, ao passarem por um sistema de balanças, soltam as carcaças, classificando-as por peso. Finalmente, chega-se à seção de embalagens das carcaças, onde as mesmas serão entregues imediatamente aos varejistas ou então são armazenadas em câmaras de congelamento.

O Rio Grande do Sul é atualmente responsável por cerca de 13,48% do efetivo nacional e possui o terceiro maior efetivo do país. Destaca-se a região nordeste do estado como maior produtora de aves com 32,66% do efetivo, sendo seguida pela região noroeste com 26,29% e pela região centro oriental com 14,58%. A Figura 3 mostra a localização e a distribuição do efetivo de aves nas regiões.

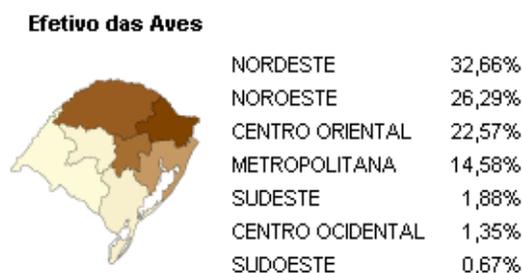
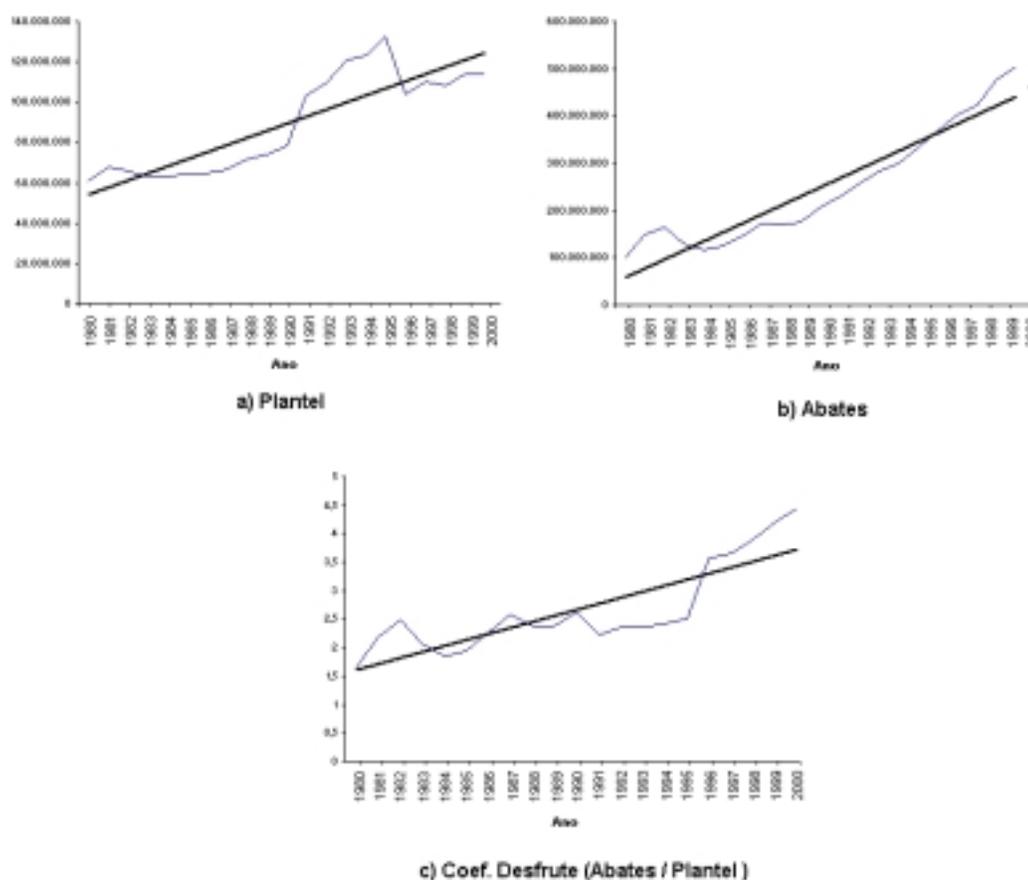


Figura 3 - Distribuição dos Efetivos de Aves por Mesorregiões do IBGE

Ao se analisar o efetivo, o abate e o coeficiente de desfrute das aves no Estado do Rio Grande do Sul a partir de 1980, observa-se que a quantidade do efetivo vem apresentando quase que sucessivos aumentos a partir do ano 1988, e a quantidade de abates, depois de apresentar oscilações positivas e negativas nos primeiros cinco anos da

década de 80, começou a apresentar a partir do ano 86 constantes aumentos. Portanto, como a quantidade de efetivos vem mantendo-se constante ou apresentando aumentos na década de 90, e o número de abates vem apresentando sucessivos aumentos nos últimos anos, o coeficiente de desfrute vem apresentando significativos aumentos, principalmente nos últimos cinco anos da década de 90. Pode-se, assim, afirmar que os indicadores de desempenho da avicultura gaúcha vêm apresentando significativas melhoras nos últimos anos. Conforme mostram as linhas de tendência, nos Gráficos 3.a, 3.b e 3.c, a seguir.



**Gráfico 3<sup>4</sup>**

<sup>4</sup> Os gráficos 3.a, 3.b e 3.c - foram construídos com dados do Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE)- Plantel de 1980 a 2000 e do Departamento de Produção Animal (DPA) – Secretaria da Agricultura – abates de 1980 a 2000. Ver Anexo “A” Tabela 6.

## **3.2 A política fiscal – tributária e financeira – do governo do estado em relação às industriais de carnes**

### **3.2.1 A política tributária e financeira para a bovinocultura**

Durante a década de 80, o imposto de competência estadual incidente sobre a carne bovina era o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICM). O nascimento da obrigação tributária, neste tipo de imposto, ocorre no momento das saídas da carne de um estabelecimento produtor, industrial e comercial, para outro ou para o consumidor final.

Para chegar à mesa do consumidor final, a carne passa por diversos estágios. O primeiro estágio é o do produtor, que vende os animais para os frigoríficos, que, por sua vez, vendem as carnes provenientes do abate desses animais, para os açougues. Os açougues vendem as carnes diretamente ao consumidor final ou para os fornecedores de alimentação (restaurantes, hotéis, lanchonetes e similares), estes últimos as vendem nas refeições. Logo, pode-se dizer que o setor de carne bovina é plurifásico, sendo que o produtor é o criador do animal, o frigorífico é o atacadista e o açougue é o varejista.

A partir de 1º de janeiro de 1980 até 31 de dezembro de 1985, as vendas realizadas pelos varejistas ao consumidor final estavam isentas do pagamento do imposto, ou seja, a fase varejista não era tributada. Por outro lado, as vendas realizadas pelo produtor ao frigorífico/atacadista, ou do atacadista ao varejista não eram isentas do pagamento do imposto, mas também recebiam benefício tributário através da redução da base de cálculo em um percentual do valor da operação constante na nota fiscal nas saídas destinadas ao varejo. Em 1980, a alíquota nominal praticada era de 15% e a base de cálculo estava reduzida para 32,3% do valor da operação. No ano de 1981, a alíquota nominal passou para 15,5% e a base de cálculo estava reduzida para 85% do valor da operação. Nos anos de 1982 e 1983, a alíquota nominal praticada passou para 16%, e a base de cálculo continuou a mesma do ano anterior. Nos anos de 1984 e 1985, a alíquota nominal praticada passou para 17%, e a base de cálculo ficou reduzida para 50% do valor da operação.

Quando o produtor vendia o gado para o frigorífico, o imposto devido era calculado através da incidência da alíquota nominal sobre a base de cálculo reduzida. O

produtor ficava responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos, embora quem tivesse pago o imposto fosse o frigorífico, o qual tinha o direito de creditar-se do mesmo. No entanto, com a introdução do diferimento, essa operação ficou suspensa do pagamento do imposto, cabendo ao frigorífico recolher, em uma etapa posterior, o imposto devido relativo à operação de compra do gado.

Não obstante, quando o frigorífico vendia as carnes, provenientes dos abates, ao açougue, ele ficava responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos, mas quem pagava o mesmo era o açougue. Porém, o açougue não tinha o direito de creditar-se do imposto pago na compra das carnes, pois suas vendas ao consumidor final eram isentas do pagamento do imposto, caso contrário, seria um mau negócio para o fisco, pois, como o açougue vende com isenção, ele teria mais créditos do que débitos. Logo, o montante total de imposto a ser recolhido aos cofres públicos, conforme mostrado no capítulo 1, é referente à soma do imposto apurado pelo produtor com o do apurado pelo frigorífico. Não era apurado nenhum imposto pelo açougue. Em outras palavras, as fases do produtor e do atacadista pagavam imposto sobre o valor agregado e a fase do varejista não pagava.

Observando o que foi dito anteriormente, os açougues também vendem carnes para os estabelecimentos fornecedores de alimentação e, neste caso, as refeições fornecidas pelos mesmos não eram isentas do pagamento do imposto, embora estes comprassem a carne com isenção. Dentro deste contexto, ocorreria a bitributação ou a chamada cumulatividade fiscal, isto porque os fornecedores de alimentação eram obrigados a recolher imposto aos cofres públicos e não teriam direito de creditar-se de nenhum imposto agregado ao preço da mercadoria nas fases do produtor e do atacadista. Em outras palavras, os estabelecimentos fornecedores de alimentação adquiriam as carnes dos açougues com isenção do pagamento do imposto, mas, quando estes estabelecimentos vendiam as suas refeições, ocorria incidência de imposto sobre as mesmas. Portanto, como eles não teriam direito ao crédito fiscal por comprarem com isenção, ocorreria a cumulatividade fiscal, pois haveria nas refeições preparadas com carne imposto escondido na forma de custo, o que geraria incidência de imposto sobre imposto.

Para evitar essa cumulatividade, o governo do Estado concedeu aos estabelecimentos fornecedores de alimentação o direito a um crédito fiscal simbólico. Esse era calculado da seguinte forma: a legislação determinava que a base de cálculo deveria ser

reduzida a um percentual do preço de venda praticado no varejo, e daí se aplicava a alíquota nominal vigente na época. Com isso, estes estabelecimentos podiam creditar-se simbolicamente do imposto embutido pelo produtor e o atacadista no preço de compra da carne, evitando, assim, a cumulatividade fiscal. Dessa forma, o montante de imposto incidente sobre as refeições seria semelhante à soma do imposto apurado pelo produtor com o do atacadista e mais o imposto apurado pelos estabelecimentos fornecedores de alimentação.

Destaca-se que em 1984 os frigoríficos entraram na justiça com ação impetrada contra o governo do estado, na qual alegaram que foram submetidos a um excesso de tributação nos anos de 1981 a 1983. Não entrando no mérito legal da questão, sabe-se que em 1984 o governo estadual teve que ressarcir os frigoríficos do excesso de tributação praticada no referido período. No entanto, os créditos simbólicos concedidos pelo governo do estado aos fornecedores de alimentação não foram estornados e, com isso, o governo teve uma significativa perda de receita naquele ano.

No ano de 1986, a venda de carne bovina ao consumidor final deixou de ser isenta. Com isso, coube ao varejista cobrar o imposto do consumidor final e depois recolhe-lo aos cofres públicos. Este, agora, tinha o direito de creditar-se do imposto pago. A partir de 1º de janeiro de 1986 a 23 de setembro de 1986, a base de cálculo foi reduzida para 70,58% do valor da operação, sendo que a alíquota nominal era de 17%, gerando, assim, uma alíquota efetiva de 12%. De 23 de setembro de 1986 a 31 março de 1987, a base de cálculo foi reduzida drasticamente para 5,8% do valor da operação, gerando, desse modo, assim uma alíquota efetiva de 1%. De abril de 1987 a maio de 1989, a carne bovina passou a ser tributada normalmente, com alíquota de 17% incidente sobre a base de cálculo cheia (100%).

Com o advento da Constituição Federal em 1988, o ICM foi substituído pelo ICMS, as mudanças concentraram-se na ampliação da incidência do imposto sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, além de mudanças nos valores das alíquotas nominais, que foram fixadas em 12% para os bens tidos como

essenciais e em 25% para os bens de luxo. Para os demais bens, a alíquota foi mantida em 17%<sup>5</sup>.

No ano de 1989, a nova lei do ICMS passou a vigorar. A alíquota nominal incidente sobre a carne de bovino passou a ser de 12%. A partir de 1º de janeiro de 1993, a carne de bovino foi enquadrada, segundo o regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, como alimento que compõe a cesta básica. Com esta medida, a base de cálculo da carne de bovino foi reduzida para 58,333% nas saídas internas, gerando, assim, uma alíquota efetiva de 7%. Estes valores da alíquota nominal e redução da base de cálculo permanecem até os dias de hoje.

Na década de 90, utilizou-se novamente o ICMS para promover políticas fiscais no setor de carne bovina. A lei nº 9.495, de 01 de janeiro de 1992, instituiu “O Programa de Apoio aos Frigoríficos”<sup>6</sup>, o qual objetivava apoiar as indústrias e cooperativas, em dificuldades financeiras, de forma que as mesmas se adaptassem às condições do mercado em período predeterminado. Para receber o benefício, os frigoríficos teriam de abater os bovinos sob inspeção federal ou estadual, além de firmar protocolo de intenções com o governo do estado.

Para um melhor entendimento de como ocorria o benefício, dá-se um exemplo de operações efetuadas por um frigorífico antes do programa. Primeiramente, quando o frigorífico comprava o gado do produtor, ele pagava imposto incidente sobre o valor da operação, e tinha o direito de creditar-se do mesmo. Depois que os animais eram abatidos, o frigorífico vendia as carnes para o açougue, com isso novamente ocorria à incidência do imposto. O frigorífico cobrava imposto do varejista e o recolhia aos cofres públicos. Ao frigorífico beneficiário do “Programa de Apoio aos Frigoríficos”, o governo do Estado devolvia um percentual de 75% do imposto recolhido junto ao fisco. Os recursos provenientes deste benefício deveriam ser destinados à subscrição e integralização de ações, quotas ou outra forma de participação no capital ou no patrimônio líquido do frigorífico, sendo que estas deveriam ser de propriedade dos funcionários do frigorífico. Em outras palavras, o governo deixava o frigorífico apropriar-se de parcela do imposto

---

<sup>5</sup> Ver no Anexo C, quadros 11, 12, 13, 14 e 15, os benefícios fiscais recebidos pela bovinocultura gaúcha no período de 1980 até 2002.

<sup>6</sup> Ver no Anexo D, a lei nº 9.495 de 01/01/1992 que instituiu o “Programa de Apoio aos Frigoríficos” publicada no Diário Oficial do Estado.

cobrado até a fase varejista, mas, em contrapartida, estes recursos deveriam ficar na empresa em forma de ações para os trabalhadores, o que, por sua vez, tornava os funcionários acionistas dos frigoríficos.

Este programa vigorou até 31 de dezembro de 1994 e beneficiou 49 estabelecimentos (frigoríficos e cooperativas) com uma quantia total de 10.444.933,00 UPFs (Unidade Padrão Fiscal), o que atualmente corresponde a cerca de R\$ 72.344.739,00. Contudo, este programa não tinha como exigências nem melhoria da qualidade da carne nem redução do seu preço. Tinha apenas a exigência de permitir participação dos trabalhadores no controle acionário da empresa.

Em 13 de agosto de 1995, a lei nº 10.533 instituiu um novo programa de apoio à bovinocultura, o “Programa Carne de Qualidade”<sup>7</sup>. Este programa visava à melhoria da produção, industrialização e comercialização de carne bovina, proveniente de animais criados no Rio Grande do Sul, e para isso exigia a regularização e incremento dos abates com inspeção sanitária, o aumento da oferta de animais para abate nos períodos de entressafra, o melhoramento da qualidade da carne ofertada nos mercados internos e externos, para alcançar o desenvolvimento das pequenas e médias indústrias frigoríficas.

Os estabelecimentos abatedouros enquadrados neste programa, que firmaram termos de compromisso individuais com o estado, recebiam o benefício do crédito fiscal simbólico da seguinte forma: quando estes compravam gado do produtor, ocorria a incidência do ICMS, no entanto esta operação entre o produtor e o atacadista estava sobre o abrigo do diferimento, ou seja, com o diferimento, o produtor transferia a responsabilidade da cobrança e do recolhimento do imposto junto aos cofres públicos para o frigorífico. Com isso, o frigorífico acabava comprando o gado sem pagar efetivamente imposto naquele momento. Porém o governo lhe dava direito a creditar-se de um percentual do valor pago, constante na nota fiscal, na compra do gado do produtor. O frigorífico, depois de abatido os animais, vendia a carne para os varejistas (açougues e supermercados) e novamente ocorria a incidência do imposto, só que aí o frigorífico cobrava o imposto do varejista e ficava responsável pelo recolhimento do mesmo aos cofres públicos. Ou seja, o imposto que vinha diferido anteriormente era recolhido nesta

---

<sup>7</sup> Ver no Anexo D, a lei nº 10.533 de 13/08/1995 que institui o “Programa Carne de Qualidade” publicada no Diário Oficial do Estado.

operação. No entanto, pelo instituto da substituição tributária, o frigorífico ficava responsável também pelo recolhimento do imposto que o varejista cobrava do consumidor final. Para calcular este imposto a ser recolhido, o frigorífico acrescentava um percentual sobre o seu preço de venda ao varejista, percentual este determinado em lei que tinha por objetivo calcular o valor que o varejista agregava às carnes compradas do frigorífico. Em outras palavras, o fisco tentava prever o preço de venda ao consumidor final e, com isto, já determinava o imposto a ser recolhido antes mesmo da venda ser feita ao consumidor final. Assim, o frigorífico ficava responsável por substituir o varejista no recolhimento do imposto, ficando com um débito próprio referente a sua venda ao varejista e um outro débito por substituição tributária. Salienta-se que, neste programa, o benefício fiscal ocorria apenas na compra do gado por parte dos frigoríficos. O Quadro 3, a seguir, mostra os percentuais praticados conforme a idade dos animais.

**QUADRO 3 - Percentual do benefício e características dos animais enquadrados no programa “Carne de Qualidade”**

Período \ Idade dos animais	Idade dos animais		
	< 2 dentes	> 2 < 4 dentes	> 6 dentes
04/10/95 a 31/12/96	7,8	7,2	4,8
01/01/97 a 31/12/97	7,8	7,2	2,4
01/01/98 a 31/03/2002	7,2	4,8	-----

Elaborado com base na lei nº 10.533 de agosto de 1995. (Ver Anexo D)

Observa-se, no Quadro 3 acima, que, quanto mais novo fosse o gado comprado pelo frigorífico, maior seria o percentual incidente sobre o valor da operação, ou seja, maior seria o benefício fiscal. O animal que possui no máximo dois dentes (as duas pinças definitivas) tem aproximadamente 2 anos de idade, caracterizando-se como novilho jovem. O animal que possui até quatro dentes (os primeiros médios definitivos) tem aproximadamente 3 anos de idade, caracterizando-se também como novilho, e o animal que possui seis ou mais dentes (os segundos médios definitivos ou os cantos) tem de 4 a 5 anos de idade, caracteriza-se como animal adulto. Portanto, fica evidente que este programa visava, através do mecanismo do ICMS, conceder crédito fiscal aos estabelecimentos que abatessem animais jovens (novilhos), por estes fornecerem uma carne de melhor qualidade. Outra característica deste programa está no fato de o benefício

ser reduzido com o passar do tempo para os animais jovens e eliminado para os animais adultos.

O crédito fiscal também era concedido aos abatedores que promovessem venda de carne e seus subprodutos a outros estados, cuja alíquota interestadual definida pela constituição federal é de 12%, sendo que o benefício ocorria no direito de o estabelecimento apropriar-se do percentual de 6% sobre o valor de entrada do gado abatido, que teria gerado as saídas para outras unidades da federação.

Atualmente, com o Decreto nº 41.620, de 20 de maio de 2002, foi instituído um novo programa de apoio aos estabelecimentos abatedores de gado. Este programa é denominado de “AGREGAR-RS CARNES”<sup>8</sup> e tem por objetivo promover o desenvolvimento, a coordenação e a qualidade do sistema agroindustrial de carne de gado vacum.

Este programa se realiza na forma de concessão dos benefícios fiscais, semelhante ao anterior. Neste programa, os estabelecimentos abatedores têm o direito ao crédito fiscal em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 3,6% incidente sobre o valor das operações de entrada do gado vacum criado neste estado, sendo que este crédito fiscal será reduzido para 3%, a partir de:

- a) 1.º de março de 2003, se a quantidade de abates ocorridos no Estado no ano de 2002 for inferior a 1.100.000 cabeças;
- b) 1.º de março de 2004, se a quantidade de abates ocorridos no Estado no ano de 2003 for inferior a 1.300.000 cabeças;
- c) 1.º de março de 2005, se a quantidade de abates ocorridos no Estado no ano de 2004 for inferior a 1.500.000 cabeças.

Diferentemente do programa anterior, este permite aos estabelecimentos abatedores apropriar-se de um crédito fiscal de 1,5% nas saídas internas de carne e produtos comestíveis resultantes do abate de gado vacum. Além disto, esses estabelecimentos podem apropriar-se de 5% nas saídas interestaduais, decorrentes de venda, de carne e produtos comestíveis resultantes do abate de gado vacum, sujeitas à alíquota de 12%.

Portanto, quando o estabelecimento abatedor compra o gado do produtor, não há pagamento do imposto, pois, semelhantemente ao “Programa Carne de Qualidade”, esta operação está sob o abrigo do diferimento. Com isso, o benefício é concedido através da incidência do percentual de 3,6% sobre o valor da operação de compra pelo estabelecimento abatedor, mas o estabelecimento abatedor fica responsável pelo recolhimento do imposto incidente nesta operação. Neste caso, o frigorífico também é responsável por dois débitos, o próprio, que se refere a sua venda ao varejista, e o por substituição tributária que se refere à venda do varejista ao consumidor final. É no direito concedido ao estabelecimento abatedor, de apropriar-se do percentual de 1,5% sobre o valor de suas vendas e na redução do benefício, caso o número de abates não cresça, que este programa difere do “Programa Carne de Qualidade”, além deste ter um único percentual sobre qualquer idade do animal.

O Quadro 4, a seguir, mostra de forma comparativa as alíquotas efetivas praticadas a consumidor final nos Programas de “Apoio aos Frigoríficos”, “Carne de Qualidade” e “Agregar – RS Carnes”.

**QUADRO 4 Quadro comparativo das alíquotas efetivas praticadas a consumidor final nos programas “Apoio aos Frigoríficos”, “Carne de Qualidade” e “Agregar-RS Carnes”**

Programa	Alíquotas efetivas
“Apoio aos Frigoríficos”	2,62 %
“Carne de Qualidade” <sup>9</sup>	3,75% - 4,0% - 5,0%
“Agregar – RS Carnes”	4,25 %

Fonte: Anexo “B”

Ressalta-se, ainda, que, durante toda a década de 80 e 90 até os dias de hoje, os insumos da pecuária destinados à criação e ao melhoramento genético dos animais, como

<sup>8</sup> Ver no Anexo D, o Decreto nº 41.620 de 20/05/2002 que institui o programa ‘AGREGAR-RS CARNES’.

<sup>9</sup> O Programa Carne de Qualidade possui três tipos de alíquotas efetivas praticadas a consumidor final:

situação 1) animais abatidos com até dois dentes a alíquota efetiva é de 3,75%;

situação 2) animais abatidos com mais de dois e com até 4 dentes a alíquota efetiva é de 4%;

situação 3) animais abatidos com mais de seis dentes a alíquota efetiva é de 5,0%;

Obs: Os percentuais de benefício alteram-se com o passar do tempo (Ver Quadro 3).

por exemplo, os produtos veterinários, o sêmen congelado e as rações para os animais, são isentos do pagamento de imposto. Essa concessão, entretanto, não pode ser encarada como um benefício, pois trata-se de uma alternativa técnica de evitar a bitributação no setor, considerando que os produtores não se apropriam de créditos relativos ao imposto incidente nas compras, mas sofrem a tributação sobre as suas saídas.

Além destes benefícios fiscais concedidos à bovinocultura, também esteve, desde 1989, à disposição das empresas que atuam neste ramo o Fundo Operação Empresa (FUNDOPEM). Este fundo faz parte da política financeira implementada pelo governo do estado para promover o crescimento das indústrias gaúchas. Com isso, as empresas que compõem a indústria de carne bovina, desde que enquadradas dentro das exigências do fundo, dentre os quais se destaca a exigência de expansão das mesmas, teriam acesso ao financiamento e/ou subsídios de encargos financeiros, decorrentes de empréstimos captados por elas.

### **3.2.2 A política tributária e financeira para a suinocultura**

De 1º de janeiro de 1980 a 30 de junho de 1985, as vendas de carne suína do varejista ao consumidor final eram isentas do pagamento de imposto. No entanto, quando os produtores vendiam os suínos vivos para os frigoríficos, e estes vendiam as carnes de suíno para os açougues, ocorria a incidência do imposto. A alíquota nominal, a base de cálculo reduzida (percentual do preço de venda no varejo) e a alíquota efetiva praticadas no ano de 1980 eram, respectivamente, de 15%, 85% e 12,75%, no ano de 1981, eram de 15,5%, 85% e 13,17%, nos anos de 1982 e 1983, eram 16%, 85% e 13,6%, e nos anos de 1984 e 1985, eram de 17%, 85% e 14,4%.

Quando o frigorífico vendia as carnes de suíno para o açougue, ele cobrava imposto do açougue e ficava responsável pelo recolhimento do mesmo junto aos cofres públicos. O açougue vendia as mesmas para o consumidor final ou para os estabelecimentos fornecedores de alimentação com isenção. No entanto, conforme exposto na seção 3.2.1, no caso dos fornecedores de alimentação, estes tinham o direito a um crédito fiscal simbólico, para que se evitasse assim a cumulatividade fiscal.

Até a metade da década de 80, a fase varejista estava isenta do pagamento do imposto. Logo, nesse período, o montante de imposto recolhido aos cofres públicos era igual à soma dos impostos apurados pelo produtor e frigoríficos, sendo que a fase varejista não tinha imposto a apurar.

Com o fim da isenção do pagamento do imposto sobre a venda de carne suína ao consumidor final em 1985, a mesma passou a ser tributada integralmente nos anos de 1986, 87 e 88, com uma alíquota nominal de 17% incidente sobre a base de cálculo cheia (100%). Logo, as operações realizadas entre produtores, frigoríficos, varejistas e consumidor final estavam sujeitas ao pagamento do imposto.

Em junho de 1989, quando passou a vigorar o ICMS, a alíquota nominal incidente sobre as vendas de carne de suíno passou de 17% para 12%. A lei 9.807/92 que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1993 enquadrou também a carne suína como alimento que compõe a cesta básica. Com isso, a base de cálculo das operações com carne de suíno foi reduzida para 58,333%, gerando assim uma alíquota efetiva de 7%<sup>10</sup>. Destaca-se que, diferentemente da legislação anterior, que concedia benefícios somente para a carne suína, a lei que institui a cesta básica em 1992 enquadrou também como alimentos que compõem a cesta básica os produtos comestíveis resultantes do abate de suínos, inclusive os salgados, resfriados ou congelados.

Portanto, as mudanças ocorridas em 1989, com a redução da alíquota nominal, e mais as mudanças ocorridas em 1993, com a redução da base de cálculo, fizeram com que a alíquota efetiva praticada sobre as vendas de carne de suíno ficasse durante quase toda a década de 90 em 7%. Ressalta-se que estes valores de alíquota e base de cálculo permanecem até os dias de hoje.

A política financeira implementada pelo governo gaúcho sobre a indústria de carne suína também ocorreu através do FUNDOPEM. Este fundo deu condições, durante toda a década de 90, para as empresas que compõem este setor de captarem empréstimos com juros e encargos subsidiados, com a exigência de que as mesmas expandissem sua produção através da realização de novos investimentos em capital fixo.

### 3.2.3 A política tributária e financeira para a avicultura

O setor avícola esteve isento do pagamento de imposto durante os anos de 1980 e 1981. Em 1982, o governo do estado tributou o setor, concedendo o benefício fiscal através da redução da base de cálculo em 50% do valor da operação, e como a alíquota nominal vigente na época era de 16%, tinha-se uma alíquota efetiva de 8%. Porém, a partir de 9 de junho de 1982, as saídas de aves e dos produtos comestíveis resultantes de sua matança, em estado natural, resfriados, congelados ou simplesmente temperados, estavam novamente isentas do pagamento do imposto, e os créditos aos fornecedores de alimentação mantidos, com perdas conseqüentes para o erário público estadual. Esta isenção foi mantida até 30 de junho de 1983.

Os produtores de pinto de um dia vendiam os mesmos com isenção do pagamento do imposto para os criadores de frango de corte. Estes, além de comprarem com isenção os pintos de um dia, também compravam as rações para os animais (milho e sorgo) com isenção do pagamento de imposto. Depois de passadas aproximadamente 9 semanas, os criadores vendiam para os frigoríficos os frangos prontos para abate que, por sua vez, vendiam para os varejistas (açougues e supermercados) as carnes oriundas do abate desses animais. Estas operações também estavam isentas do pagamento do imposto. Os varejistas vendiam as mesmas ao consumidor final também com isenção. Com isso, fica evidente que não havia nenhum imposto a ser recolhido aos cofres públicos, pois todo o setor estava isento do pagamento do imposto no referido período, com exceção do primeiro semestre de 1982.

Destaca-se que, quando os varejistas vendiam a carne de frango para os fornecedores de alimentação, esta operação também estava isenta do pagamento do imposto. No entanto, as refeições fornecidas por este último ao consumidor final eram tributadas. Com isso, a carne de frango contida nas refeições seria tributada. O governo do estado, para garantir a isenção sobre a carne de frango, concedia um crédito fiscal simbólico aos fornecedores de alimentação, na qual se calculava este crédito, incidindo a alíquota interna sobre o valor de entrada da carne mais 15%.

---

<sup>10</sup> Ver no Anexo C, quadros 16, 17, 18 e 19, os benefícios fiscais recebidos pela suinocultura gaúcha desde 1980 até 2002.

Em 1 de julho de 1983, o setor avícola voltou a ser tributado, com uma alíquota nominal vigente na época de 17% incidente sobre a base de cálculo cheia (100%). Estes valores de alíquota e base de cálculo mantiveram-se até o ano de 1989. Neste período, os criadores continuavam comprando os pintos de um dia e as rações com isenção. No entanto, quando os criadores vendiam os frangos para os frigoríficos, ocorria incidência do imposto, que era de 17% sobre o valor da operação. Os frigoríficos vendiam as carnes para os varejistas que, por sua vez, as vendiam diretamente ao consumidor final com incidência de 17% sobre o valor da operação constante na nota fiscal. Portanto, o setor avícola foi tributado integralmente no período de julho de 1983 a dezembro de 1992, com exceção dos insumos para evitar a cumulatividade, e o montante de imposto recolhido aos cofres públicos, conforme visto no Capítulo 1, foi igual ao montante do imposto recolhido pelos varejistas.

Em junho de 1989, quando passou a vigorar o ICMS, a alíquota nominal incidente sobre as vendas de carne de frango passou de 17% para 12%. A lei 9.807/92, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1993, enquadrou também a carne de frango como alimento que compõe a cesta básica. Com isso, a base de cálculo nas operações com carne de frango foi reduzida para 58,333%, gerando uma alíquota efetiva de 7%<sup>11</sup>. Esta alíquota nominal e base de cálculo permanecem até os dias de hoje.

Ressalta-se, ainda, que os insumos da avicultura continuaram isentos durante a década de 90 e permanecem até agora. Com isso, as operações entre os criadores, os frigoríficos e os varejistas continuaram semelhantes às operações realizadas na década de 80, só que desta vez a carga fiscal efetiva praticada sobre o setor foi reduzida para 7%.

A política financeira implementada pelo governo do estado a partir de 1989 em relação à avicultura gaúcha foi semelhante à praticada em relação à bovinocultura e à suinocultura, a qual teve no FUNDOPEM a sua maior expressão, subsidiando os encargos financeiros referentes à tomada de empréstimos por parte das empresas do setor de aves, sendo que estas tinham, em contrapartida, que expandir sua produção através da realização de investimentos em capital fixo.

---

<sup>11</sup> Ver no Anexo C, quadros 20, 21, 22 e 23, os benefícios fiscais recebidos pela avicultura gaúcha no período de 1980 até 2002.

### **3.2.4 Quadro comparativo-sintético das alíquotas efetivas praticadas a consumidor final das carnes de bovino, suíno e ave**

O quadro comparativo-sintético mostra as alíquotas efetivas praticadas a consumidor final das carnes de bovino, suíno e aves desde 1980 até 2002. Salienta-se que, conforme exposto no capítulo 1, o imposto sobre o consumo praticado no Brasil é o imposto sobre o valor agregado. Logo, o imposto efetivamente arrecadado pelo governo é exatamente igual à quantia paga pelo consumidor final, ver exemplo na seção 1.2. Assim, o Quadro 5 a seguir mostra a evolução dos percentuais de imposto pago pelo consumidor final na aquisição das carnes de bovino, suíno e aves no Rio Grande do Sul.

**Quadro 5 Alíquotas efetivas praticadas a consumidor final sobre as carnes de bovino, suíno e aves de 1980 a 2002 no RS** (valores em percentual %)

Período	Alíquota efetiva		
	Bovino	Suíno	Ave
1980	4,8	12,7	0,0
1981	5,0	13,1	0,0
1982	5,1	13,6	8,0*
1983	5,1	13,6	8,0
1984	8,5	14,4	17,0
1985	8,5	14,4	17,0
1986	12,0	17,0	17,0
1987	1,0	17,0	17,0
1988	17,0	17,0	17,0
1989	12,0	12,0	12,0
1990	12,0	12,0	12,0
1991	12,0	12,0	12,0
1992	4,5	12,0	12,0
1993	2,6	7,0	7,0
1994	2,6	7,0	7,0
1995	7,0	7,0	7,0
1996	3,7 <sup>12</sup>	7,0	7,0
1997	3,7	7,0	7,0
1998	4,0	7,0	7,0
1999	4,0	7,0	7,0
2000	4,0	7,0	7,0
2001	4,0	7,0	7,0
2002	4,2	7,0	7,0

Fonte: elaborado com base na legislação estadual do ICM/ICMS.

Observa-se, no Quadro 5 acima, que a carne de bovino esteve submetida, durante quase todo este período, a uma alíquota efetiva bem menor do que as praticadas sobre as carnes de suíno e frango, o que é o caso na atualidade. Em outras palavras, o consumidor final pagou nos últimos 20 anos uma alíquota efetiva menor ao consumir carne de bovino em vez de carne de suíno ou de frango. As carnes de suíno e frango tiveram alíquotas

\* As alíquotas efetivas praticadas a consumidor final sobre a carne de frango nos anos de 1982 e 83 não foram vigentes durante todos os meses dos referidos anos, Ver Anexo C.

<sup>12</sup> As alíquotas efetivas praticadas a consumidor final sobre a carne de bovino nos anos de 1996 a 2001 foram calculadas com base no percentual praticado sobre o abate de animais com até dois dentes, Ver Anexo B.

efetivas diferentes apenas no início dos anos 80, pois nos outros anos o consumidor final pagou a mesma alíquota efetiva incidente sobre o preço desses dois tipos de carne. Considerando o período em pauta, a carne suína é que sofreu a maior incidência de tributação.

### **3.3 O comportamento das indústrias gaúchas de carnes em relação à política tributária e financeira**

Comparando o desempenho do setor bovino com o tratamento tributário a ele imposto pelo governo do estado nas décadas de 80 e 90, observa-se que, embora tenha havido alívio da carga fiscal sobre o setor, este não correspondeu com um aumento significativo da produção no referido período.

Anteriormente aos anos 80, o número de abates teve o seu auge em 1977, quando foi abatido 1,5 milhão de cabeças. No primeiro ano da década de 80, o número de abates esteve em 1,1 milhão de cabeças, o que significa que o setor entrou na década de 80 com produção menor. No entanto, como o setor de bovinos é considerado o setor mais tradicional da economia gaúcha, o governo do estado, reconhecendo um quadro de crise, tentou, através da isenção fiscal na fase varejista e de uma redução da base de cálculo nas fases tributadas, promover uma retomada do crescimento no setor, na qual o número de abates é um forte indicativo do desempenho. Estes benefícios foram mantidos até 1985 e durante estes seis anos de isenção do pagamento de imposto na venda de carne bovina na fase varejista, o número de abates apresentou um leve crescimento, quando comparado ao primeiro ano da década de 80, ao apresentar uma média de 1,3 milhão de cabeças abatidas. Nota-se, assim, que o setor respondeu positivamente aos benefícios fiscais concedidos por parte do governo do estado, mostrando aumentos no número de abates principalmente nos anos 1982, 83 e 85, quando estes estiveram perto do número de abates do auge da década anterior, além de nesta época o coeficiente de desfrute manter-se em torno de 10%, percentual este que só foi atingido anos mais tarde.

Em 1986, a fase varejista não estava mais isenta, e a base de cálculo foi elevada de 50% para 70,58% do valor da operação em nível de mercado atacadista. Nesse período, a economia brasileira foi submetida ao “Plano Cruzado” que, por sua vez, combateu a

inércia inflacionária através do congelamento de preços e salários. Essas medidas geraram um aumento da demanda pelo consumo de carne bovina. No entanto, esse aumento não foi acompanhado por um aumento da oferta, pois, com preços congelados e com uma pressão pelo lado da demanda, constatou-se que os produtores preferiram manter o gado no campo para, com isso, forçar um possível aumento de preço. O governo, na tentativa de manter a estabilização monetária, buscou promover um aumento da oferta de carne bovina, reduzindo, em 23 de setembro de 1986, a base de cálculo de 70,58 % para apenas 5,88 %. Porém, essa medida não alcançou o objetivo proposto, pois, no Rio Grande do Sul, o número de abates no ano de 1986 foi de 1,1 milhão de cabeças, o que representou uma redução de 17,8 % no número de abates em relação ao ano anterior.

Conforme mostra a história brasileira, o Plano Cruzado fracassou, e a base de cálculo que era então de 5,88% voltou a ser em abril de 1987 de 70,58 %, que durou até agosto do mesmo ano, quando o setor passou a ser tributado com base de cálculo cheia e alíquota de 17%. O ano de 1987 teve 1 milhão de cabeças abatidas, o que significa um número de abates bastante baixo quando comparado com os outros anos. Durante os anos de 1988, 89, 90 e 91, quando a economia brasileira esteve submetida a vários planos de estabilização monetária, o número de abates ficou na média de 1,2 milhão de cabeças, sendo que no ano de 1991 o número caiu para 1,1 milhão de cabeças. Neste período, o governo constatou que vários frigoríficos estavam em má situação financeira, operando com uma baixa capacidade ociosa.

Dentro deste contexto, o governo do estado, instituiu em 1992 o “Programa de Apoio aos Frigoríficos”, que objetivava amparar os frigoríficos em dificuldades financeiras devolvendo 75 % do imposto recolhido pelos mesmos aos cofres públicos. Com esta medida, o governo acreditava que os frigoríficos superariam suas dificuldades financeiras e, por consequência, melhorariam o desempenho do setor. O que não ocorreu durante os três anos de vigência do programa, pois nos anos de 1992, 93 e 94 o número médio de abates esteve em 1,1 milhão de cabeças que, quando contrapostos aos 72 milhões de reais concedidos aos frigoríficos em forma de benefícios, mostram que o programa não conseguiu reverter o quadro.

O número de abates no ano de 1995 foi de 1,1 milhão de cabeças. No entanto, entrou em vigor em outubro de 1995 novo programa do governo do estado que,

novamente, objetivava tirar o setor da crise. O “Programa Carne de Qualidade” visava promover um aumento do número de abates e da qualidade dos mesmos, para o que concedia crédito fiscal em maior percentual para os animais abatidos com menor idade, ou seja, conceder crédito fiscal simbólico em maior percentual para os frigoríficos que abatessem novilhos. Durante os anos de 1996, 97, 98, 99 e 2000, o número de abates alcançou a média de 1,5 milhão de cabeças, atingindo o patamar máximo de 1,6 milhão em 1997. Logo, observa-se que este programa alcançou um certo êxito, aumentando a oferta de carne bovina e melhorando a qualidade da mesma, já que a carne de novilho é considerada a de melhor qualidade, além de aumentar o coeficiente de desfrute, que apresentou, nos 10 anos anteriores à instituição deste programa, uma média de 8,3%, e passou para uma média de 10,8%. É claro que o aumento dos abates também foram favorecidos pela expansão da demanda, graças aos efeitos positivos sobre a renda, decorrentes do Plano Real. Por outro lado, esse programa apresentou uma falha na operacionalização da concessão dos benefícios através da observação da dentição do animal, como estava definido. Os agentes fiscalizadores do Estado teriam que verificar a dentição de todos os animais abatidos, o que nem sempre se tornou viável do ponto de vista operacional.

Em 1º de abril de 2002, o governo do estado lançou um outro programa de apoio ao setor de bovinos, o AGREGAR-RS CARNES. Este programa é semelhante ao anterior, a diferença está em que o percentual de crédito fiscal é único para qualquer idade do animal, além de permitir aos estabelecimentos abatedores apropriar-se de um crédito fiscal sobre as vendas de carnes, o que antes não era permitido, e também prever uma redução do benefício a uma resposta negativa número de abates, pois, se este for inferior no ano de 2003 a 1,1 milhão de cabeças, o percentual de benefícios se reduzirá, e no ano de 2004 não pode ser inferior a 1,3 milhão de cabeças abatidas, e no ano de 2005 o número de abates não pode ser inferior a 1,5 milhão de cabeças. Com isso, fica claro que o governo do estado está tentando interferir no desempenho do setor. Os resultados deste programa só serão conhecidos, quando se conhecer o número de abates que ocorrerá nos anos de 2003, 2004 e 2005. Só então é que se poderá observar se o programa terá sido eficiente ou não.

Comparando o desempenho da suinocultura com o tratamento tributário a ele dado pelo governo do estado, observa-se que este setor esteve quase sempre sujeito a uma tributação integral. Os únicos benefícios, concedidos ao setor foram a isenção do

pagamento do imposto na fase varejista e a redução da base de cálculo em 85% do varejo, no período que vai de 1980 a 31 de dezembro de 1985.

Nos quatro primeiros anos da década de 80, o número de abates esteve em torno de 2,5 milhões de cabeças, porém nos anos de 1984, 85 ele esteve em torno de 1,6 milhão de cabeças, significando uma queda de quase 1 milhão de cabeças, quando comparado aos anos anteriores. Ressalta-se que, em todo esse período, o setor estava sendo beneficiado pela isenção na fase varejista e com uma redução da base de cálculo. Esta piora no número de abates estava associada à criação do porco para consumo da carne e produção de banha, quando a banha estava perdendo espaço para os óleos vegetais.

O setor, diante da crise, começou a criar porcos visando apenas à produção de carne. Com isso, em 1986, o número de abates começou a aumentar chegando, em 1987 e 88, a 2,2 milhões de cabeças abatidas. Destaca-se que, neste período, o setor estava sendo tributado integralmente com uma alíquota de 17% e base de cálculo cheia e, mesmo assim, conseguiu uma certa recuperação. Nos anos de 1989 e 1990, o número de abates apresentou queda, para 1,8 milhão de cabeças. O que parecia ser o início de uma crise no setor não se confirmou, pois o número de abates começava a crescer de forma continuada nos anos de 1991, 92, 93 e 94, apresentando uma média de 2,4 milhões de cabeças, chegando bastante próximo de atingir o auge de abates registrados nos primeiros anos da década de 80, mesmo sem nenhum benefício fiscal ao setor.

No ano de 1995, o número de abates registrou recorde no Estado, chegando a 3 milhões de cabeças, o qual foi quebrado novamente no ano de 1996, com 3,5 milhões de cabeças. O ano de 1997 representou uma quebra nesses aumentos, porém com um número de abates de 2,9 milhões que, comparados aos números da década de 80, pode ser considerado excelente. Porém, em 1998, o número de abates voltou a atingir os 3 milhões de cabeças e, nos anos de 1999 e 2000, o número de abates atingiu o seu auge histórico no Rio Grande do Sul, com 3,6 milhões de cabeças abatidas. Além disso, o coeficiente de desfrute que, na década de 80, estava em torno de 5% passou para cerca de 8% na década de 90, deixando evidente o bom desempenho do setor, que mesmo sem ter um programa de apoio específico, apenas favorecido pela alíquota reduzida de 7% da cesta básica, conseguiu expandir-se.

Comparando o desempenho do setor avícola com o tratamento tributário a ele dado pelo governo do estado, observa-se que esse setor esteve isento durante os três primeiros anos da década de 80, com exceção do primeiro semestre de 1982, quando houve uma tentativa de se tributá-lo. A partir de julho de 1983, o setor passou a ser tributado quase que integralmente.

O setor de aves, após apresentar um vertiginoso crescimento durante a década de 70, enfrentou no início na década de 80 um dos seus piores momentos, apresentando nos cinco primeiros anos um número médio de abates de 131 milhões de aves. Essa crise no setor esteve condicionada a fatores internos e externos. Os fatores internos estavam ligados à crise na economia brasileira, que se refletia em uma redução da demanda ocasionada por uma redução nos salários, por outro lado, os fatores externos também apresentaram uma redução da demanda, pois as exportações brasileiras de frango, que até então tinham praticamente exclusividade em mercados como o árabe, passaram a sofrer concorrência da produção francesa e norte-americana.

Conjuntamente a esses fatores, destaca-se a crise nas finanças públicas estaduais que, na tentativa de melhorá-las, o governo tentou tributar no 1º semestre de 1982 o setor que até então estava isento. Essa tentativa foi frustrada na medida em que a avicultura estava efetivamente no seu pior momento, o que hoje fica claro quando se comparam os dados de ano a ano.

No 2º semestre de 1982, o setor voltou a ser isento, pois o estado reconheceu que não era hora de se tributá-lo. Essa isenção durou até junho de 1983. Em julho de 1983, ele passou a ser tributado com alíquota cheia, e o número de abates apresentou um dos seus piores momentos no ano de 1984, com 116 milhões de aves abatidas. Diante desse quadro, parecia que o setor estaria mergulhando em uma profunda crise, no entanto, não foi o que ocorreu, pois, mesmo sendo tributado normalmente, o número de abates subiu para 125 milhões no ano de 1985.

A segunda metade da década de 80 teve como característica a recuperação do setor, apresentando um número médio de abates na ordem de 173 milhões de aves abatidas, sendo que o plantel também aumentou, mostrando uma sólida recuperação. A partir de julho de 1983, as saídas internas de aves foram tributadas integralmente, porém as saídas de aves para outras unidades da federação tiveram o benefício da redução da base de

cálculo, que foi mantido até o final de 1986. Depois, as saídas das aves para outras unidades da federação passaram a ser tributadas integralmente. Isto mostra que, na medida em que o setor crescia, o estado passava a tributar cada vez mais o abate das aves, e os produtos resultantes de sua matança.

Observa-se, portanto, uma atitude coerente na tributação das aves: o setor é exigido quando tem condições de ser exigido. Corrigindo-se, portanto, o erro do início da década de 80, quando o estado, em dificuldades financeiras, tentou tributar o setor avícola em seu pior momento, no ano de 1982.

Na década de 90, conjuntamente com a introdução do ICMS em 1989, as aves e os produtos derivados de sua matança foram enquadrados como alimentos que compõem a cesta básica, com o que a alíquota efetiva passou a ser de 7%. A avicultura de corte estava em condições de suportar uma carga normal, já que vinha mostrando um crescimento contínuo nos últimos anos. No entanto, a razão dessa redução estava no fato de beneficiar alimentos populares e não numa política setorial específica ao setor de aves. Do ponto de vista da produção, os números de abates na década de 90 são impressionantes, apresentando nos primeiros cinco anos uma média de 281 milhões de aves abatidas, e durante a segunda metade da década de 90 uma média de 436 milhões. Destaca-se que o plantel na década de 80 esteve em torno de 65 milhões de aves e na década de 90 esteve em torno de 113 milhões de aves. O coeficiente de desfrute que na década de 80 esteve em torno de 200% na década de 90 esteve em torno de 350%.

Com base nesses dados, pode-se afirmar que, embora o setor de aves não tenha recebido nos últimos anos nenhum tratamento tributário privilegiado, com exceção de sua inclusão na cesta básica e a disponibilidade de captar recursos com encargos subsidiados através do FUNDOPEM, ele expandiu-se de uma forma bastante significativa, pois o número de abates no início da década de 80 era de 100 milhões e passou para 500 milhões no final da década de 90, ou seja, a produção de carne de frango quintuplicou em 20 anos.

## CONCLUSÃO

A literatura macroeconômica mostra que as políticas fiscais expansionistas podem ser realizadas através da redução da tributação ou por um aumento do gasto do governo. No entanto, como o sistema tributário brasileiro é composto por diversos tipos de tributos, surgiu a necessidade de se analisar se a política fiscal realizada através de uma redução da tributação sobre um determinado setor da economia e feita por uma determinada esfera de governo provoca uma expansão na produção conforme demonstra a teoria. Este trabalho procurou, através de uma análise do imposto sobre o consumo, melhor visualizar como são realizadas as políticas fiscais do governo do estado do Rio Grande do Sul em relação ao setor de carnes, verificando se essas políticas foram eficientes ou não.

A tributação sobre o consumo adotada no Brasil através do IPI e do ICMS é do tipo IVA. Este é considerado um dos melhores impostos sobre o consumo, uma vez que o sistema de débito e crédito fiscal faz com que seja tributado apenas o valor agregado em cada estágio da produção, evitando, assim, a cascata fiscal, a distorção dos processos produtivos e afetando o mínimo possível às decisões dos consumidores e produtores, além de dificultar a sonegação fiscal. Segundo a Constituição Federal Brasileira, compete aos governos estaduais administrar, arrecadar e legislar a respeito do ICMS. Com isso, as políticas fiscais realizadas através do principal imposto sobre o consumo são políticas em âmbito estadual.

O setor de carnes é considerado um dos mais tradicionais da economia gaúcha e, por esta razão, quando ele se encontra em crise, busca amparo do governo do estado na tentativa de retomar o crescimento. Durante a década de 80, as políticas fiscais praticadas pelo governo do estado do Rio Grande do Sul em relação ao setor de carnes, com mais intensidade sobre o setor de bovinos, caracterizaram-se pela redução da base de cálculo e pela isenção do pagamento do ICMS na fase varejista. Com isso, a alíquota efetiva tornava-se menor do que a alíquota nominal e, como a fase varejista era isenta do pagamento do imposto, o valor agregado no estágio do varejo não era tributado.

Dentre os três tipos de carne em análise neste trabalho, constatou-se que a carne de bovino foi a que apresentou uma maior redução em sua tributação durante a década de 80.

No entanto, a sua produção não aumentou. O ano de 1977 foi considerado um bom momento vivido pelo setor, pois o número de abates esteve em 1,5 milhão de cabeças. Tomando-se este número como parâmetro e tendo no número de abates um forte indicativo do desempenho da produção, observou-se assim que, durante toda a década de 80, este setor não conseguiu atingir o mesmo número de abates alcançado no ano de 1977. O setor de carne suína foi submetido a uma leve redução da sua tributação nos primeiros seis anos da década de 80 e depois passou a ser tributado normalmente. No que tange à produção de carne de suíno, esta apresentou durante os anos 80 bastante oscilação, apresentando em alguns anos um bom número de abates e em outros anos, maus números de abates. No entanto, esta época marcou uma mudança na suinocultura que passou a criar porcos visando apenas à produção de carne magra, deixando de produzir porcos para extração de banha. O setor de carne de aves foi beneficiado pela ausência de tributação nos primeiros quatro anos da década de 80 e depois passou a ser tributado normalmente. Este setor, após passar por um mau momento nos cinco primeiros anos da década de 80, começou a apresentar, a partir do ano de 1986, uma sólida recuperação, apresentando aumentos no plantel e no número de abates.

Com a introdução do ICMS em 1989, a alíquota nominal incidente sobre as carnes de bovino, suíno e ave, que antes era de 17% passou para 12%; e em janeiro de 1993, elas foram enquadradas como alimentos que compõem a cesta básica, com o que a base de cálculo foi reduzida para 58,33%, gerando assim uma alíquota efetiva de 7%. Essa redução na tributação no consumo das referidas carnes esteve associada a uma política que visava beneficiar os alimentos consumidos pela população, e não a uma política que visasse o crescimento setorial.

Nos primeiros anos da década de 90, o número de abates de bovinos esteve em torno de 1 milhão de cabeças, um número considerado bastante baixo, conjuntamente a isto constatou-se que diversos frigoríficos encontravam-se em dificuldades financeiras. Na tentativa de tirar o setor da crise, o governo do estado do Rio Grande do Sul implementou no ano de 1992 uma nova política fiscal. Esta objetivava melhorar a situação financeira dos frigoríficos e, para isto, era devolvido 75% do imposto recolhido pelos mesmos junto ao fisco, porém esses recursos deveriam ser aplicados em forma de ações em favor dos seus funcionários. Esta política fiscal realizada através da redução da tributação não conseguiu ser expansionista, pois a produção de carne de bovino não aumentou, tendo o número de

abates estagnado durante os três anos de vigência do referido programa, em torno de 1,1 milhão de cabeças. Portanto, esta política fiscal foi aparentemente ineficiente por não ter aumentado o número de abates, além de significar uma renúncia de receita por parte do governo.

No ano de 1995, o governo do estado formulou um outro programa de apoio ao setor de carne bovina, o “Programa Carne de Qualidade”. Esse teve como característica a realização da política fiscal através do sistema de débito e crédito fiscal, em que o governo permitia aos frigoríficos apropriar-se, a título de crédito fiscal simbólico, de um percentual incidente sobre a compra do gado. Este percentual seria maior para os animais abatidos com menor idade e menor para os animais abatidos com maior idade. Esta política fiscal reduziu a tributação sobre a carne de bovino para, com isso, aumentar a produção e melhorar a qualidade da carne ofertada aos consumidores. Diante desta política fiscal, a produção respondeu positivamente, tendo o número de abates atingido um valor médio no período de vigência do programa de 1,5 milhão de cabeças, significando, assim, que o número de abates atingiu o patamar alcançado no ano de 1977. Ao estabelecer uma relação causal direta entre política fiscal e desempenho, conclui-se que esta política foi eficiente, pois o número de abates de bovinos subiu de 1,1 milhão em 1995 para 1,6 milhão em 1997. Destaca-se que o Plano Real também colaborou com o aumento dos abates, através do seu efeito positivo sobre a demanda, decorrente do efeito renda.

Diferentemente da carne de bovino, a carne de suíno e de frango não foram objeto de nenhuma política fiscal setorial específica durante a década de 90. Mas, em contrapartida, a produção de carne de suíno e de frango aumentaram significativamente. O número de abates de suínos atingiu nos últimos seis anos da década de noventa a casa dos 3,5 milhões. Isto significa que o número médio de abates na década de 90 aumentou cerca de 50% em relação ao número médio de abates registrados na década de 80. O número de abates de aves encontra-se atualmente em cerca de quinhentos milhões, sendo que o número médio de abates registrado na década de 90 aumentou em cerca de 140% em relação ao número médio de abates registrados na década de 80. Estes números deixam evidente que, embora os setores de carne de suíno e de frango não recebessem nenhum tratamento tributário privilegiado, os mesmos expandiram sua produção.

Atualmente, o setor de carne de bovino recebe um tratamento tributário privilegiado,

quando comparado com tratamento tributário dado ao setor de carne de suíno e de frango. O programa “Agregar-RS” também tem no sistema de débito e crédito fiscal a forma de concessão dos benefícios. No entanto, este não condiciona mais o benefício à idade do animal, mas inova ao conceder o direito de apropriação, a título de crédito fiscal, sobre a venda da mesma, e ao prever a redução do benefício, caso não seja alcançado o número de abatimentos referidos no programa. Isto deixa claro que o governo tem preocupação de que a redução da tributação permita ao setor alcançar um determinado nível de produção. Caso isso não ocorra, o benefício fiscal vai diminuindo com o passar do tempo.

A política financeira é semelhante para os três tipos de carne, tendo no FUNDOPEM uma maneira de captar recursos de terceiros para as empresas do setor com encargos financeiros subsidiados, tendo, em contrapartida, exigência de os beneficiários desta política expandirem sua produção através da realização de investimentos em capital fixo.

Ao se comparar o desempenho da produção de carne de bovino, suíno e de ave no estado do Rio Grande do Sul durante as décadas de 80 e 90, conclui-se que a avicultura de corte, embora não tenha recebido nenhum tratamento tributário específico durante quase essas duas últimas décadas, com exceção dos primeiros anos da década de 80, foi o setor que mais aumentou sua produção. A avicultura de corte cresceu não só no estado do Rio Grande do Sul, mas também no Brasil. Existem diversos fatores inerentes à atividade avícola que foram determinantes para este bom desempenho do setor. Um dos fatores consiste no fato de que a atividade avícola possui um giro rápido do capital, tendo um período de aproximadamente nove semanas entre o pinto de um dia e o peso ideal para abate. Geralmente este tipo de atividade atua com uma margem de lucro unitária baixa. Mas o fato de o Brasil ser um grande produtor de grãos, que servem de alimento para as aves, reduzindo assim o custo de produção, somado aos altos investimentos em tecnologia para melhoramentos da qualidade da carne, possibilitou que a carne de frango ofertada no mercado possuísse um baixo preço e uma boa qualidade, permitindo a conquista de maior espaço, tanto no mercado interno como no mercado externo.

Segundo Revista (2002, p.22), “a avicultura nacional, com o seu produto se tornando o principal na cesta de proteínas de origem animal, reverte em 2002 vários séculos de liderança da carne bovina. A capacidade de inovação tecnológica, o perfil gerencial dos principais atores da cadeia produtiva, a qualidade do produto, a sua forte inserção no mercado internacional e, principalmente, os preços mais competitivos do frango no varejo, dentre outros, que construíram esta nova realidade do mercado de carnes no Brasil”.

Portanto, devido a o baixo preço da carne de frango praticado ao consumidor final, parcela significativa da população de baixo poder aquisitivo passou a consumir este tipo de carne. Logo, a carne de frango está chegando, com maior frequência, à mesa de consumidores de baixa renda, alcançando consumidores que a carne de gado antes não alcançava devido ao seu maior preço. Salienta-se que o Brasil é atualmente o segundo maior produtor de carne de frango do mundo, ficando atrás apenas dos Estados Unidos.

De forma semelhante à avicultura, o setor de suínos não recebeu nenhum tratamento tributário específico durante quase as duas últimas décadas, com exceção dos primeiros anos da década de 80. Mas, mesmo assim, a suinocultura gaúcha, após passar por um período de instabilidade durante a década de 80, conseguiu atingir um bom desempenho durante a década de 90. Este bom desempenho desse setor no Rio Grande do Sul durante a década de 90 foi acompanhado do bom desempenho da suinocultura no Brasil. Dentre os principais fatores que determinaram este bom desempenho do setor, destacam-se o aumento das exportações e o crescente aumento da demanda interna pela carne de porco, aliados à competitividade de produção, decorrentes da mudança do tipo de porco criado.

Segundo a Revista (2002, p.26), “o país saltou do 12º para o quarto lugar no ranking mundial de exportadores do setor em 2001, ficando atrás apenas do Canadá, Estados Unidos e China”.

A oferta de carne de porco magra e de qualidade conjuntamente com um aumento das exportações para mercados como o da Rússia possibilitaram à suinocultura gaúcha continuar a expandir a sua produção durante a década atual. Isto porque a carne de porco é o tipo de carne mais consumido no mundo, tendo nos mercados chinês e europeu grande aceitabilidade por parte dos consumidores, onde o seu consumo está enraizado.

Por outro lado, a bovinocultura de corte no Rio grande do Sul recebeu durante quase toda a década de 80 e 90 um tratamento tributário privilegiado, quando comparado ao tratamento dado às carnes de suíno e de frango. Esse setor conseguiu melhorar o seu desempenho a partir de 1996, quando submetido ao “Programa Carne de Qualidade”. No entanto, a produção atingiu um determinado patamar, mas não conseguiu crescer mais do que o patamar alcançado. A necessidade por parte do setor de carne bovina em buscar amparo do governo do estado para superar crises mostra às suas deficiências em termos de

adequação às mudanças mercadológicas, pois foi preciso o governo do estado sinalizar para o abate de animais jovens para promover uma mudança na qualidade da carne ofertada, sendo que as mudanças no perfil da produção deveriam ser processos iniciados dentro das unidades produtoras, como foi no caso da carne de frango e de suíno.

Diferentemente do passado, quando a bovinocultura gaúcha era monopolista no mercado de carnes no Rio Grande do Sul e possuía uma grande representatividade na oferta de carne bovina para outros estados do Brasil, atualmente não possui mais esta posição, isto porque começou a sofrer uma forte concorrência das carnes de suíno e principalmente da carne de frango na disputa pelo mercado de carne no estado do Rio Grande do Sul. Além disso, outros estados como Mato Grosso do Sul e Goiás entraram na disputa pelo mercado nacional da carne bovina. Estes fatores ajudaram a criar um ambiente desfavorável a bom desempenho da bovinocultura gaúcha nas últimas duas décadas.

Para que a bovinocultura de corte apresente um crescimento constante em sua produção, é necessário que esta assuma uma postura de competitividade frente à nova realidade do mercado. Para isso é necessário que o setor busque o melhoramento genético dos animais e abata os mesmos com idade entre 18 e 36 meses, assim se permitirá um giro mais rápido do capital, que se refletirá na oferta de carne com maior qualidade e com preços mais competitivos no mercado, pois a nova estrutura de mercado em que está inserida a carne de bovino caracteriza-se por uma estrutura de mercado competitiva em que fatores como preço, qualidade da mercadoria e preferência do consumidor são decisivos para o desempenho do setor. Salienta-se que as políticas fiscais não são fatores determinantes isolados do desempenho do setor, uma vez que existem outros fatores de ordem mercadológica e tecnológica que atuam com muito mais força sobre o desempenho do setor.

Por fim, ressalta-se que as políticas fiscais praticadas pelo governo do estado do Rio Grande do Sul em relação ao setor de carnes não constituíram um fator exclusivo para o bom desempenho do setor, mas a política fiscal que condicionou a concessão do benefício a uma melhora na qualidade da carne de bovino ofertada apresentou aparentemente um certo êxito, indicando a possibilidade de o estado utilizar o imposto sobre o consumo, no caso o ICMS, para sinalizar mudanças na forma de produção de um setor que se encontra em crise. No entanto, cabe às unidades produtoras traçar estratégias

que tenham como base um padrão de concorrência adequado à estrutura de mercado na qual se encontra, pois, em um ambiente competitivo, fatores como um baixo custo de produção, baixos preços praticados a consumidor final, alta qualidade da carne ofertada e a busca de novos mercados são fundamentais para que as empresas se tornem competitivas e consigam atingir um bom desempenho na sua produção. Os setores de carne de frango e de suíno já assimilaram alguns destes fatores, enquanto que o setor de carne de bovino está se reformulando para melhor inserir-se nesta nova realidade do mercado de carnes do Brasil.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, José Antônio F. e BANDEIRA, Pedro S. **O crescimento inter-regional no Rio Grande do Sul, nos anos 80**; a economia gaúcha e os anos 80: uma trajetória regional no contexto da crise brasileira. Porto Alegre, FEE: 1990; Tomo 1; p.67.

ARENT, Lauro e GRECO Alvíσιο. **Contabilidade: Teoria e Prática Básicas**. Porto Alegre, RS. Ed.Sagra Luzzato, 1997.

CARNES E MERCADO. **Carta Analítica Mensal. Tendência do Mercado de Carnes, Bovinos, Suínos e Aves**. Uma publicação SAFRAS e Mercado. Ano de 1988, vários números.

CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Da Tributação e do Orçamento**. Título VI, Capítulo I, seção IV. Art .155, inciso V , 1988.

DELLAMÉA, Renata Bastos. **A Política de Atração e Manutenção dos Investimentos Industriais do Estado do Rio Grande do Sul; Uma Análise do Fundo Operação Empresa**. Dissertação de mestrado. UFRGS/FCE; Curso de Economia; 2001.

EINLOF, C. **Produção animal: os (des) caminhos de uma década**. A economia gaúcha e os anos 80: uma trajetória regional no contexto da crise brasileira. FEE, Porto alegre: 1990 (Aspectos Setoriais do Desenvolvimento Do Rio Grande Do Sul) Tomo 2, p. 241.

HAGEMEISTER, Walter Roberto. **A Política Fiscal do Governo Estado do Rio Grande do Sul em Relação às Carnes a partir de 1980**. Porto Alegre; UFRGS/FCE; junho, 1996.

JARDIM, Valter R. **Instituto Campineiro de Ensino Agrícola: Curso de Bovinocultura**. 4ed. Campinas, 1973.

LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICM). **Legislação de Tributos Estaduais do Rio grande do Sul (decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores).**

MALAVAZZI, Gilberto. **Avicultura: Manual Prático.** São Paulo, Nobel. 1 edição. 1980.

PECUÁRIA DE CORTE: **Alianças mercadológicas são os caminhos para o sucesso do boi e da carne junto ao grande aliado consumidor.** Ano 10, n. 84, Janeiro /Fevereiro de 1999.

PECUÁRIA DE CORTE: **Simental- raça européia, dupla aptidão, 500 mil cabeças. Adaptada. É a Receita de Sucesso Nacional.** Ano 10, n. 88, junho/1999.

PRANGE, Yara Saldanha; et. al. **Panorama Setorial da Indústria de Transformação Brasileira e Gaúcha.** Porto Alegre, FEE 1984. TOMO 2. p. 389 a 393.

TAIT, Alan A. **Value added tax.** Ed. McGraw-Hill. Book Company; Great Britain, 1972.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário A: Parte Geral.** 11 ed. Porto Alegre, Sulina 1989.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. **A tributação do Consumo e a Sua Coordenação Internacional; Lições Sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Econômica Européia.** Lisboa; Centro de Estudos Fiscais Direção-Geral das Contribuições e Impostos Ministério da Finanças. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1991.

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES (RICMS): **Legislação de Tributos Estaduais do Rio Grande do Sul (decreto no. 37.699/97).** Editora LIVROSUL, v.3, 1998.

REVISTA NACIONAL DA CARNE: **Setor comprova qualidade da carne suína.** Grupo Dipemar. ano, n. 301, Março/2002.

REVISTA NACIONAL DA CARNE: **Avicultura brasileira não pára de crescer.** Grupo Dipemar. ano 26, n.302, Abril/2002.

WHITTEMORE, Colin. **Guia Moderno da Suinocultura.** Lisboa; Editorial Presença, LDA, 1980.

## ANEXO A

Tabelas referentes aos efetivos, abates e coeficiente de desfrute  
dos bovinos, suínos e aves

**TABELA 4 Efetivos e Abates de Bovinos no RS**

Anos	Plantel (A)	Abate (B)	Desfrute (B)/(A)
1980	14.082.148	1.106.960	0,08
1981	14.149.701	1.199.792	0,08
1982	14.212.042	1.428.029	0,10
1983	13.733.010	1.425.912	0,10
1984	13.547.584	1.341.875	0,10
1985	13.563.090	1.450.005	0,11
1986	13.728.072	1.192.136	0,09
1987	13.729.256	1.028.554	0,07
1988	13.829.640	1.277.784	0,09
1989	13.832.766	1.229.994	0,09
1990	13.715.086	1.146.705	0,08
1991	13.672.801	1.186.169	0,09
1992	13.905.291	1.013.946	0,07
1993	14.103.022	1.152.215	0,08
1994	14.556.224	1.278.865	0,09
1995	14.259.226	1.118.098	0,08
1996	13.443.106	1.423.213	0,10
1997	13.699.814	1.658.697	0,12
1998	13.743.131	1.547.399	0,11
1999	13.663.893	1.525.481	0,11
2000	13.601.000	1.377.468	0,10

FONTE: Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE)- Plantel 1980 a 2000  
Departamento de Produção Animal (DPA)- Secretaria da Agricultura – Abate 1980 a 2000.

**TABELA 5 Efetivo e Abate de Suínos no RS**

Anos	Plantel (A)	Abate (B)	Desfrute (B)/(A)
1980	5.672.922	2.907.744	0,51
1981	5.016.118	2.625.013	0,52
1982	4.946.600	2.124.293	0,43
1983	4.698.619	2.145.641	0,46
1984	4.584.289	1.605.107	0,35
1985	4.316.625	1.575.067	0,36
1986	4.344.607	1.816.410	0,42
1987	4.037.060	2.333.910	0,58
1988	3.451.122	2.187.840	0,63
1989	3.566.089	1.677.437	0,47
1990	3.744.687	1.917.090	0,51
1991	3.854.184	2.292.564	0,59
1992	3.929.082	2.410.769	0,61
1993	4.043.449	2.416.815	0,60
1994	4.181.965	2.687.511	0,64
1995	4.245.566	3.063.175	0,72
1996	3.922.551	3.565.036	0,90
1997	4.066.847	2.965.310	0,73
1998	4.055.024	3.390.886	0,83
1999	4.140.468	3.626.231	0,87
2000	4.133.303	3.606.842	0,87

FONTE: Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE)- Plantel 1980 a 2000

Departamento de Produção Animal (DPA)- Secretaria da Agricultura – Abate 1980 a 2000.

**TABELA 6 Efetivo e Abate de Aves no RS**

Anos	Plantel (A)	Abate (B)	Desfrute (B)/(A)
1980	60.675.952	100.359.145	1,65
1981	67.516.218	147.948.631	2,19
1982	66.236.191	164.614.737	2,48
1983	62.703.503	129.324.459	2,06
1984	63.051.660	116.629.998	1,85
1985	64.523.457	125.061.526	1,94
1986	64.581.100	146.214.228	2,26
1987	66.519.749	171.403.425	2,58
1988	71.258.633	169.005.081	2,37
1989	73.817.748	175.625.981	2,38
1990	78.665.321	205.995.725	2,62
1991	103.318.336	230.405.245	2,23
1992	109.475.430	257.879.271	2,36
1993	120.527.320	284.319.479	2,36
1994	123.507.243	299.977.268	2,42
1995	132.829.214	333.666.430	2,51
1996	103.939.335	370.109.787	3,56
1997	110.229.659	404.031.627	3,66
1998	108.468.644	422.013.058	3,89
1999	113.613.050	478.756.700	4,21
2000	113.613.050	505.394.943	4,44

FONTE: Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE)- Plantel 1980 a 2000

Departamento de Produção Animal (DPA)- Secretaria da Agricultura – Abate 1980 a 2000.

## ANEXO B

Exemplos numéricos da concessão dos benefícios fiscais no programas “Apoio aos Frigoríficos”, “Carne de Qualidade” e “Agregar-RS Carnes”

Exemplos numéricos da concessão dos benefícios fiscais no programas “Apoio aos Frigoríficos”, “Carne de Qualidade” e “Agregar-RS Carnes”.

**EXEMPLO 1)** Supõe-se que uma empresa resolveu, no ano de 1992, participar do programa “**Apoio ao Frigoríficos**”. Para isto, enquadrou-se nas exigências do programa e realizou as seguintes operações:

1º- Comprou do produtor pecuarista 100 cabeças de gado, pela quantia de R\$ 40.000,00, com diferimento. Logo, nesta operação não teve nenhum imposto apurado.

2º- Abateu os 100 animais e os vendeu para um açougue pela quantia de R\$ 80.000,00. Nesta operação houve incidência do imposto, na qual a alíquota nominal efetiva praticada foi de 7% sobre o valor da operação. Como no caso do ICMS, o imposto faz parte da base de base de cálculo, a alíquota calculada por fora seria de 7,53%. Logo, no valor de R\$ 80.000,00, existem R\$ 5.600,00 referentes ao imposto a ser recolhido por débito próprio do frigorífico. Além deste débito próprio, existe também o débito por substituição tributária, que é calculado acrescentando-se o percentual de 20% sobre os R\$ 80.000,00, gerando um valor de R\$ 16.000,00. Pega-se a alíquota nominal efetiva de 7%, incide-se sobre os R\$ 16.000,00, e ter-se-á um débito por substituição tributária na quantia de R\$ 1.120,00.

3º- Depois de apurados os débitos fiscais (débito próprio de **R\$ 5.600,00** e débito de terceiros de **R\$ 1.120,00**), o frigorífico deveria recolher ao erário público um total de **R\$ 6.720,00**.

4º- Porém, como o mesmo é beneficiário do referido programa, a receita estadual lhe devolve 75% do débito próprio. Ou seja, é devolvida ao frigorífico a quantia de **R\$ 4.200,00** referente a 75% de R\$ 5.600,00. No entanto, os R\$ 4.200,00 devolvidos têm que ser destinados à subscrição e integralização de ações, quotas ou outra forma de participação no capital, em favor dos funcionários do frigorífico.

5º- O montante de imposto apurado pelo frigorífico é mostrado no Quadro 6 a seguir.

**QUADRO 6 Apuração do Imposto pelo Frigorífico** (valores em reais)

Débito		Devolução
Débito próprio	5.600,00	4.200,00
Débito por substituição tributária	1.120,00	-----
Total	6.720,00	-----
Total do imposto a recolher		2.520,00

Observa-se que, caso o frigorífico em pauta não tivesse o benefício fiscal, ele teria um total de imposto apurado de R\$ 6.720,00 e, com o benefício fiscal, este valor passou para R\$ 2.520,00. Assim, a alíquota efetiva de 7% cai para 2,62%, na hipótese de que o preço a consumidor final seja mantido e que a vantagem do benefício seja internalizada pelo frigorífico.

**EXEMPLO 2)** Supõe-se que uma empresa resolveu, no ano de 1996, participar do programa “**Carne de Qualidade**”. Para isto, enquadrou-se nas exigências do programa e realizou as seguintes operações:

**SITUAÇÃO 1 - (compra de gado com até dois dentes)**

1º- Comprou do produtor pecuarista 100 cabeças de gado (com até dois dentes) pela quantia de R\$ 40.000,00, com diferimento. Logo, nesta operação não existiu nenhum imposto a recolher.

2º- Abateu os 100 animais e os vendeu para um açougue pela quantia de R\$ 80.000,00. Nesta operação houve incidência do imposto, na qual a alíquota nominal efetiva praticada foi de 7% sobre o valor da operação. Como no caso do ICMS, o imposto faz parte da base de cálculo, a alíquota calculada por fora seria de 7,53%. Logo, no valor de R\$ 80.000,00, existem R\$ 5.600,00 referentes ao imposto a ser recolhido por débito próprio do frigorífico. Além deste débito próprio, existe também o débito por substituição tributária, que é calculado acrescentando-se o percentual de 20% sobre os R\$ 80.000,00, gerando um valor de R\$ 16.000,00. Pega-se a alíquota nominal efetiva de 7%, incide-se sobre os R\$ 16.000,00, e ter-se-á um débito por substituição tributária na quantia de R\$ 1.120,00.

3º- Tem-se, assim, dois débitos fiscais (débito próprio de **R\$ 5.600,00** e débito de terceiros de **R\$ 1.120,00** que, juntos, somam um débito total de **R\$ 6.720,00**.

4º- O benefício fiscal ocorre através da concessão do direito ao frigorífico de creditar-se de 7,8% (percentual referente ao animal com até dois dentes) incidente sobre o valor de compra do gado, com até dois dentes de R\$ 40,000,00, que gerará um crédito fiscal no valor de **R\$ 3.120,00**.

5º- O montante de imposto apurado pelo frigorífico é mostrado no Quadro 7 a seguir:

**QUADRO 7 Apuração do Imposto pelo Frigorífico** (valores em reais)

Débito		Crédito
Débito próprio	5.600,00	3.120,00
Débito por substituição tributária	1.120,00	-----
Total	6.720,00	3.120,00
Total do imposto a recolher		3.600,00

Observa-se que, caso o frigorífico em pauta não tivesse o benefício fiscal, ele teria um total de imposto apurado de R\$ 6.720,00 e, com o benefício fiscal, este valor passou para R\$ 3.600,00. Assim, a alíquota efetiva de 7% cai para 3,75%, na hipótese de que o preço ao consumidor final seja mantido e que a vantagem do benefício seja toda internalizada pelo frigorífico.

## **SITUAÇÃO 2 ( Compra de gado com mais de 2 dentes e com até quatro dentes)**

1º- Comprou do produtor pecuarista 100 cabeças de gado (com mais de dois dentes e com até quatro dentes) pela quantia de R\$ 40.000,00, com diferimento. Logo, nesta operação não existiu nenhum imposto a recolher.

2º- Abateu os 100 animais e os vendeu para um açougue pela quantia de R\$ 80.000,00. Nesta operação houve incidência do imposto, na qual a alíquota nominal efetiva

praticada foi de 7% sobre o valor da operação. Como no caso do ICMS, o imposto faz parte da base de cálculo, a alíquota calculada por fora seria de 7,53%. Logo, no valor de R\$ 80.000,00, existem R\$ 5.600,00 referentes ao imposto a ser recolhido por débito próprio do frigorífico. Além deste débito próprio, existe também o débito por substituição tributária, que é calculado acrescentando-se o percentual de 20% sobre os R\$ 80.000,00, gerando um valor de R\$ 16.000,00. Pega-se a alíquota nominal efetiva de 7%, incide-se sobre os R\$ 16.000,00, e ter-se-á um débito por substituição tributária na quantia de R\$ 1.120,00.

3º- Tem-se, assim, dois débitos fiscais, o débito próprio de **R\$ 5.600,00** e o débito de terceiros de **R\$ 1.120,00**, que, juntos, somam um débito total de **R\$ 6.720,00**.

4º- O benefício fiscal ocorre através da concessão do direito ao frigorífico de creditar-se de 7,2% (percentual referente ao animal com mais de dois dentes e com até 4 dentes) incidente sobre o valor de compra do gado que foi de R\$ 40.000,00, que gerará um crédito fiscal no valor de **R\$ 2.880,00**.

5º- O montante de imposto apurado pelo frigorífico é mostrado no Quadro 8 a seguir.

#### QUADRO 8 Apuração do Imposto pelo Frigorífico

(valores em reais)

Débito		Crédito
Débito próprio	5.600,00	2.880,00
Débito por substituição tributária	1.120,00	-----
Total	6.720,00	2.880,00
Total do imposto a recolher		3.840,00

Observa-se que, caso o frigorífico em pauta não tivesse o benefício fiscal, ele teria um total de imposto apurado de R\$ 6.720,00 e, com o benefício fiscal, este valor passou para R\$ 3.840,00. Assim, a alíquota efetiva de 7% cai para 4%, na hipótese de que o preço ao consumidor final seja mantido e que a vantagem do benefício seja toda internalizada pelo frigorífico.

### **SITUAÇÃO 3 ( Compra de gado com seis dentes)**

1º- Comprou do produtor pecuarista 100 cabeças de gado (com até dois dentes) pela quantia de R\$ 40.000,00, com diferimento. Logo, nesta operação não existiu nenhum imposto a recolher.

2º- Abateu os 100 animais e os vendeu para um açougue pela quantia de R\$ 80.000,00. Nesta operação houve incidência do imposto, na qual a alíquota nominal efetiva praticada foi de 7% sobre o valor da operação. Como no caso do ICMS, o imposto faz parte da base de base de cálculo, a alíquota calculada por fora seria de 7,53%. Logo, no valor de R\$ 80.000,00, existem R\$ 5.600,00 referentes ao imposto a ser recolhido por débito próprio do frigorífico. Além deste débito próprio, existe também o débito por substituição tributária, que é calculado acrescentando-se o percentual de 20% sobre os R\$ 80.000,00, gerando um valor de R\$ 16.000,00. Pega-se a alíquota nominal efetiva de 7%, incide-se sobre os R\$ 16.000,00, e ter-se-á um débito por substituição tributária na quantia de R\$ 1.120,00.

3º- Tem-se, assim, dois débitos fiscais, o débito próprio de **R\$ 5.600,00** e o débito de terceiros de **R\$ 1.120,00** que, juntos, somam um débito total de **R\$ 6.720,00**.

4º- O benefício fiscal ocorre através da concessão do direito ao frigorífico de creditar-se de 4,8% (percentual referente ao animal com seis dentes) incidente sobre o valor de compra do gado que foi de R\$ 40,000,00, que gerará um crédito fiscal no valor de **R\$ 1.920,00**.

5º- O montante de imposto apurado pelo frigorífico é mostrado no Quadro 9 a seguir.

**QUADRO 9 Apuração do Imposto pelo Frigorífico** (valores em reais)

Débito		Crédito
Débito próprio	5.600,00	1.920,00
Débito por substituição tributária	1.120,00	-----
Total	6.720,00	1.920,00
Total do imposto a recolher		4.800,00

Observa-se que, caso o frigorífico em pauta não tivesse o benefício fiscal, ele teria um total de imposto apurado de R\$ 6.720,00 e, com o benefício fiscal, este valor passou para R\$ 4.800,00. Assim, a alíquota efetiva de 7% cai para 5%, na hipótese de que o preço ao consumidor final seja mantido e que a vantagem do benefício seja toda internalizada pelo frigorífico.

**EXEMPLO 3)** Supõe-se que uma empresa resolveu, em junho de 2002, participar do programa “**AGREGAR-RS CARNES**”. Para isto, enquadrou-se nas exigências do programa e realizou as seguintes operações:

1º- Comprou do produtor pecuarista 100 cabeças de gado, pela quantia de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais), com diferimento do pagamento do imposto. Logo, nesta operação não teve nenhum imposto a ser recolhido.

2º- Abateu os 100 animais e os vendeu para um açougue pela quantia de R\$ 80.000,00. Nesta operação houve incidência do imposto, na qual a alíquota nominal efetiva praticada foi de 7% sobre o valor da operação. Como no caso do ICMS o imposto faz parte da base de base de cálculo, a alíquota calculada por fora foi de 7,53%. Logo, no valor de R\$ 80.000,00, existem R\$ 5.600,00 referentes ao imposto a ser recolhido por débito próprio do frigorífico. Além deste débito próprio, existe também o débito por substituição tributária, que é calculado acrescentando-se o percentual de 20% sobre os R\$ 80.000,00, gerando um valor de R\$ 16.000,00. Pega-se a alíquota nominal efetiva de 7% incidente sobre os R\$ 16.000,00 e ter-se-á um débito por substituição tributária no valor de R\$ 1.120,00. Destaca-se que o frigorífico irá cobrar do varejista R\$ 81.120,00, enquanto os consumidores finais pagarão R\$ 96.000,00 ao varejista.

3º- Depois de apurados os débitos fiscais (débito próprio de **R\$ 5.600,00** e débito de terceiros de **R\$1.120,00**), o frigorífico deveria recolher ao erário público **R\$ 6.720,00**. Mas, como o mesmo é beneficiário do referido programa, é concedido a ele um crédito fiscal simbólico equivalente a um percentual de 3,6% incidente sobre o valor de compra do gado, que foi de R\$ 40.000,00, gerando assim um crédito fiscal de **R\$ 1.440,00**. Além deste benefício é permitido a ele também se apropriar a título de crédito fiscal simbólico de um percentual de 1,5% incidente sobre o preço de venda da carne que, neste exemplo, foi de R\$ 80.000,00, gerando assim mais um crédito fiscal de **R\$ 1.200,00**. Somando-se estes dois créditos, tem-se a quantia de **R\$ 2.640,00**, que é o benefício fiscal total concedido ao frigorífico. O Quadro 10, a seguir, mostra o montante de imposto apurado pelo frigorífico.

**QUADRO 10 Apuração do Imposto pelo Frigorífico** (valores em reais)

Débito		Crédito
Débito próprio	5.600,00	1.440,00
Débito por substituição tributária	1.120,00	1.200,00
Total	6.720,00	2.640,00
Total do imposto a recolher		4.080,00

Observa-se no Quadro 10 que, se o frigorífico não tivesse o benefício fiscal, o montante de imposto apurado seria de R\$ 6.720,00. Mas, como ele possui o benefício, o montante de imposto apurado foi de R\$ 4.080,00, tendo, assim, um benefício em termos absolutos de R\$ 2.640,00. Dessa forma, a alíquota efetiva suportada pelo consumidor final se reduz de 7% para 4,25% na hipótese de que o preço a consumidor final não se altere com o benefício que será acrescido à margem de lucro do frigorífico.

## **ANEXO C**

Quadros dos benefícios

Quadro 11 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Bovinocultura Gaúcha

ISENÇÃO	ICM-período	ICMS-período	Observações
Nas saídas, para o Território nacional, de sêmen bovino congelado ou resfriado, e embriões.	01/01/80	Até hoje	Entre 01/12/90 a 13/05/92, sob o abrigo do diferimento.
Importação de reprodutores e/ou matrizes de animais bovinos, ovinos, suínos ou bufalinos, puros de origem ou puros por cruza.	01/01/80	Até hoje	
Saídas de carne verde de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos, promovidos por retalhista que tenham adquirido ou recebido por transferência de outro estabelecimento, com pagamento de imposto.	01/01/80 até 31/12/85		Isenção só para a fase varejista

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 12 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos pela Bovinocultura Gaúcha

REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	ICM-período	ICMS-período	Observações
32,3% do preço de venda a varejo, nas saídas a consumidor final de carne verde de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos, quando não tiver sido pago imposto.	01/01/80 a 31/12/80		
85% do preço de venda a varejo, nas saídas a consumidor final de carne verde de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos, quando não tiver sido pago o imposto em operações anteriores.	De 01/01/81 a 31/12/83		
50% do valor da operação no mercado atacadista, decorrente de operações internas com carne verde caprina, ovina, vacum e bufalina, destinadas a retalhistas ou intermediários atacadistas.	De 01/01/84 a 31/12/85		
42% a consumidor final, Quando não tiver sido pago imposto em operações anteriores com gado caprino, ovino, bovino e bufalino.	De 01/01/84 a 31/12/85		
70,58% do valor da operação ou, na falta deste, do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, nas saídas decorrentes de operações internas com gado bovino, ovino, bufalino e caprino, inclusive carne verde e demais produtos comestíveis resultantes de sua matança.	De 01/01/86 a 23/09/86		Alíquota efetiva de 12%
5,82% do valor da operação ou, na falta deste, do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, nas saídas decorrentes de operações internas com gado bovino para abate, inclusive a carne verde e os demais produtos comestíveis resultantes de sua matança.	De 23/09/86 a 31/03/87		Alíquota efetiva de 1%
58,33% nas saídas internas dos alimentos que compõem a cesta básica.		de 01/01/93 até os dias de hoje	Alíquota efetiva de 7%

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 13 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos pela Bovinocultura Gaúcha

CRÉDITO FISCAL SIMBÓLICO	ICM-período	ICMS-período	Observações
Concedido aos fornecedores de alimentação (restaurantes, hotéis, lancherias e similares).			
25,84% relativamente à carne de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos.	de 01/01/80 a 31/12/80		Medida para evitar a bitributação
85% relativamente à carne de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos.	de 01/01/81 a 31/12/83		Medida para evitar a bitributação
42% relativamente à carne de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos.	de 30/12/83 a 31/12/85		Medida para evitar a bitributação
70,58% relativamente à carne de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos.	de 01/01/86 a 23/09/86		Medida para evitar a bitributação
5,82% relativamente à carne de animais vacuns, ovinos, caprinos e bufalinos.	de 23/09/86 a 31/03/87		Medida para evitar a bitributação

Fonte: Elaborador com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 14 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Bovinocultura Gaúcha

DIFERIMENTO	ICM-período	ICMS-período	Observações
Nas saídas de gado vacum e bufalino, promovidas por comércio atacadista com destino a abatedores de animais, desde que o remetente e o destinatário participem do Programa Carne de Qualidade.		De 01/10/95 a 22/05/2002	
Nas saídas de gado vacum e bufalino, promovidas por comércio atacadista com destino a abatedores de animais, desde que o remetente e o destinatário participem do AGREGAR-RS CARNES.		de 22/05/2002 a 31/12/2003	

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei nº 10.533 de 13/08/95 e suas alterações posteriores

Quadro 15 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Bovinocultura Gaúcha

ALÍQUOTA DO ICMS	ICM-período	ICMS-período	Observações
12% - Aves e gado vacum, ovino, bufalino, suíno e caprino, bem como carnes e produtos comestíveis resultantes do abate desses animais, inclusive salgados, resfriados ou congelados.		A partir de 01/06/1989, a alíquota passou a ser de 12%, até então aves e gado em pé tinham alíquota normal, que correspondia a 17%.	

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 16 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Suinocultura Gaúcha

ISENÇÃO	ICM-período	ICMS-período	Observações
Importação de reprodutores e/ou matrizes de animais vacuns e suínos puros de origem, ou puros por cruz.	de 1980 a 1988	até hoje	
Na saídas de carne verde suína, promovidas por estabelecimento retalhista que a tenha adquirido ou recebido por transferência de outro estabelecimento, com pagamento do imposto.	De 01/12/81 a 31/01/81 e, de 01/04/82 a 31/12/85		Isenção só para a fase varejista

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 17 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos pela Suinocultura Gaúcha

REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	ICM-período	ICMS-período	Observações
85% do preço de venda no varejo, nas saídas de carne verde suína promovidas por estabelecimentos do abatedor em decorrência de venda a consumidor final ou de transferência de outro estabelecimento varejista da mesma empresa.	De 01/01/80 a 31/12/85		Equivale à isenção da fase retalhista
58,33% nas saídas internas dos alimentos que compõem a cesta básica.		de 01/01/93 até os dias de hoje	Alíquota efetiva de 7%

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 18 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos pela Suinocultura Gaúcha

CRÉDITO FISCAL SIMBÓLICO	ICM-período	ICMS-período	Observações
85% relativamente à carne suína aos fornecedores de alimentação (restaurantes, hotéis, lancherias e similares).	de 01/01/80 a 31/12/85		Medida para evitar a bitributação nas refeições
Aos estabelecimentos abatedores, correspondentes às entradas de suínos para abate: 5,58% do valor resultante da aplicação da alíquota interna do imposto sobre o valor da operação, nunca superior ao valor de referência fixado pela Superintendência da Administração Tributária.		de 01/03/89 a 30/04/89	Medida para evitar bitributação
4,2% do valor resultante da aplicação da alíquota interna do imposto sobre o valor da operação, nunca superior ao valor de referência fixado pela Superintendência da Administração tributária.		de 01/05/89 a 31/08/89	Medida para evitar bitributação

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 19 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Suinocultura Gaúcha

ALÍQUOTA DO ICMS	ICM-período	ICMS-período	Observações
12% - Aves e gado vacum, ovino, bufalino, suíno e caprino, bem como carnes e produtos comestíveis resultantes do abate desses animais, inclusive salgados, resfriados ou congelados.		A partir de 01/06/1989, a alíquota passou a ser de 12%, até então aves e gado em pé tinham alíquota normal, que correspondia a 17%.	

Fonte: Elaborado autor com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 20 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Avicultura Gaúcha

ISENÇÃO	ICM-período	ICMS-período	Observações
Saídas de pintos de um dia	de 1980...	até hoje	
Saídas de aves e dos produtos comestíveis resultantes de sua matança, em estado natural, resfriados, congelados ou simplesmente temperados.	De 01/01/80 até 31/03/82 De 09/07/82 a 30/06/83		Tributado temporariamente, no período de 01/04/82 a 08/07/82

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 21 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos pela Avicultura Gaúcha

REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	ICM-período	ICMS-período	Observações
58.33% nas saídas internas dos alimentos que compõem a cesta básica.		de 01/01/93 até os dias de hoje	Alíquota efetiva de 7%

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 22 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Avicultura Gaúcha

CRÉDITO FISCAL SIMBÓLICO	ICM-período	ICMS-período	Observações
Aos restaurantes e fornecedores de alimentação, aplica-se à alíquota interna sobre o valor da entrada + 15% (de aves e peixes).	até 31/12/81		Medida para evitar tributação
Aos contribuintes, exceto os produtores, em montante igual a 60% do valor do imposto diferido relativo às entradas de aves vivas de produtores deste estado que correspondem às saídas sujeito ao ICM: a) de preparações e conservas de aves ou de produtos comestíveis resultantes de sua matança, promovidas pelos respectivos fabricantes que houverem adquirido, para este fim, aves vivas; b) de refeições, por fornecimento, em restaurantes e estabelecimentos similares, que houverem adquirido aves vivas, para o preparo de alimentação.	de 01/07/83 a 28/02/89		Medida para evitar bitributação

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

Quadro 23 Demonstrativo dos Benefícios Recebidos Pela Avicultura Gaúcha

ALÍQUOTA DO ICMS	ICM-período	ICMS-período	Observações
12% - Aves e gado vacum, ovino, bufalino, suíno e caprino, bem como carnes e produtos comestíveis resultantes do abate desses animais, inclusive salgados, resfriados ou congelados.		A partir de 01/06/1989 a alíquota passou a ser de 12%, até então aves e gado em pé tinham alíquota normal, que correspondia a 17%.	

Fonte: Elaborado com base no Decreto nº 29.809, de 18/09/1980 e alterações posteriores e Lei nº 8.820, de 27/01/1989 e alterações posteriores.

**ANEXO D**

Publicação das Leis n. 9.495, n.10.533 e do decreto  
n. 41.620