

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANDREI SMANIOTTO
RUDIMAR MOLON**

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS NO SETOR AGROPECUÁRIO

ESTUDO DE CASO

**PATO BRANCO
2018**

**ANDREI SMANIOTTO
RUDIMAR MOLON**

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS NO SETOR AGROPECUÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Msc. Luciane Dagostini

**PATO BRANCO
2018**



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Transferência de Crédito de ICMS no Setor Agropecuário

Nome dos Alunos: **Andrei Smaniotto e Rudimar Molon**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 19:00 horas, no dia 26 de Outubro de 2018 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho_____.

(Aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Prof. Msc. Luciane Dagostini
Orientador

Prof. Msc. Marivânia Rufato Da Silva
Avaliador - UTFPR

Prof. Dr. Sandro Cesar Bortoluzzi
Avaliador UTFPR

- O Termo de Aprovação assinado encontra-se na Coordenação do Curso –

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo geral demonstrar a percepção do produtor rural sobre ICMS que um agricultor tem direito à transferência decorrente da atividade rural conforme a legislação paranaense estabelece, baseado nos últimos cinco anos de operações. Por meio de um estudo de caso, de caráter qualitativo e exploratório. Foi feita uma entrevista com o produtor rural no intuito de apurar a percepção deste sobre o processo de restituição. Na sequência, a fim de mensurar o valor total deste processo, embasando-se nos procedimentos estabelecidos pela Agência da Receita Estadual do Paraná, foi evidenciado o montante do ICMS passível de restituição como base os anos de 2013 a 2017. Após a realização do processo, o valor de restituição apurado foi de total R\$ 3.894,27. Com base nas informações obtidas por meio da entrevista, o produtor rural evidenciou a importância do procedimento no setor agrícola apesar das dificuldades quanto à legislação e burocracia, destacando sua falta de conhecimento e exploração na área deste assunto.

Palavras-chave: ICMS. Apuração. Imposto. Contribuinte. Transferência.

ABSTRACT

The present work has as general objective to demonstrate the perception of the rural producer on ICMS that a farmer is entitled to the transfer resulting from the rural activity according to the legislation of Paraná establishes, based on the last five years of operations. By means of a qualitative and exploratory case study. An interview was made with the rural producer in order to determine his perception about the restitution process. Subsequently, in order to measure the total value of this process, based on the procedures established by the State Revenue Agency of Paraná, the amount of ICMS recoverable as base was evidenced the years from 2013 to 2017. After the completion of the process, the amount of restitution was R \$ 3,894.27. Based on the simulations carried out through the interview, the rural producer showed the importance of the procedure in the agricultural sector despite the difficulties regarding legislation and bureaucracy, highlighting its lack of knowledge and exploration in this area.

Keywords: ICMS. Calculation. Tax. Taxpayer. Transfer.

LISTA DE SIGLAS

ARE	Agência da Receita Estadual.
CIAP	Controle de Imobilizado sobre Ativo Permanente.
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
DERAL	Departamento de Economia Rural.
FACC	Ficha de Autorização e Controle de Crédito.
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IE	Imposto de Exportação.
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas.
II	Imposto de Importação.
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados.
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana.
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.
IR	Imposto de Renda.
ISS	Imposto Sobre Serviço.
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.
ITD	Imposto de Transmissão por Doação.
ITR	Imposto Territorial Rural.
PIS	Programa de Integração Social.
SID	Sistema Integrado de Documentos.
STN	Sistema Tributário Nacional.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 OBJETIVOS	9
1.1.1 Objetivo Geral	9
1.1.2 Objetivos Específicos.....	10
1.2 DELIMITAÇÕES	10
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
2 REFERENCIAL TEORICO.....	12
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	12
2.2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇO - ICMS..	13
2.2.1 Fato Gerador.....	15
2.2.2 Contribuinte.....	17
2.2.3 Base de Cálculo.....	17
2.2.4 Regulamento da Não Cumulatividade do ICMS.....	18
2.3 TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS PROVENIENTES DO ICMS	19
2.3.1 Imobilizado.....	21
2.3.2 Óleo Diesel	22
2.4 ESTUDOS ANTERIORES.....	22
3 METODOLOGIA.....	26
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	26
3.2 PROTOCOLO DE PESQUISA	27
3.3 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	28
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	31
4.1 SIMULAÇÃO DO MONTANTE DE TRANSFERÊNCIA DE ICMS NA ATIVIDADE RURAL	31
4.2 PROCESSO DE ENCAMINHAMENTO DE TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS	35
4.3 ENTREVISTA COM O PRODUTOR RURAL	43
4.4 SÍNTESE E RESULTADOS OBTIDOS	45

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

No atual sistema Tributário, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) representa, mesmo sendo um imposto de competência estadual, a maior fonte de arrecadação do Brasil. Além disso, o ICMS é um dos tributos que mais impactam o valor final das mercadorias, sendo assim, sua correta administração e desoneração melhorar o ambiente de negócios brasileiro, sendo este o conjunto de fatores que auxiliam ou impedem a criação e manutenção dos empreendimentos (SALOMÃO, 2013).

O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal que, por meio de convênios e protocolos celebrados entre os secretários de estado da fazenda, possuem como atribuição instituir sua cobrança, assim como da modalidade substituição tributária (BRUNOZI JÚNIOR, ABRANTES e FERREIRA, 2008).

Portanto, o ICMS é uma das principais fontes de recursos, para compor o planejamento orçamentário dos estados e municípios, provenientes da produção e movimentação das riquezas econômicas (SOARES, GOMES e TOLEDO FILHO 2011).

O setor agropecuário, objeto deste estudo, é tributado na produção, na comercialização e no transporte de seus produtos de forma direta e indireta, sendo impostos recolhidos: Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e encargos trabalhistas (ABRANTES, 2006).

A legislação atual do ICMS vigente no estado do Paraná permite que os agricultores realizem a transferência de crédito de ICMS podendo diminuir o custo de suas atividades, desde que, exista a comprovação da mesma dentro dos parâmetros e normas vigentes legislatórias (RADONS e CARMINATI, 2010).

A transferência de crédito em virtude da circulação de mercadorias, no exercício da atividade rural pode ser embasada no princípio da não-cumulatividade, que afirma a compensação do que for devido em cada operação relacionada à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante já cobrado anteriormente independente do estado (SABBADIN, 2006).

Neste contexto, o produtor rural que se enquadra como contribuinte a cada aquisição de insumo ou imobilizado utilizado na produção rural em suas propriedades, não sendo considerado consumidor final, possuirá o direito permitindo assim com que no momento da saída de produtos agropecuários, realize a transferência do ICMS a recolher cobrado na aquisição de insumos e mercadorias ainda que destinados para o ativo permanente, podendo transferir o valor de acordo com o artigo 38 do RICMS/PR (BRASIL, 2017).

No entanto, para o produtor rural, a compensação dos créditos tributários é de difícil utilização, pois para aproveitar esse benefício é necessário que o produtor rural tenha um maior controle dos documentos de entradas e saídas para o registro dos créditos gerados na compra dos insumos e bens de capital e uso dos serviços (MOREIRA, ABRANTES e PINHEIRO, 2007).

Desta forma, o presente trabalho tem como problema de pesquisa a seguinte questão: Qual a percepção do produtor rural sobre o ICMS que tem direito à transferência decorrente da atividade rural conforme a legislação paranaense estabelece?

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Diante disso, o objetivo geral deste estudo é identificar a percepção do produtor rural sobre o processo de restituição do ICMS decorrente da atividade rural conforme a legislação paranaense estabelece, baseado nos últimos cinco anos de operações.

1.1.2 Objetivos Específicos

Com propósito de alcançar a finalidade geral do trabalho, foram elencados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar em que situações a transferência de crédito de ICMS, no setor agropecuário do Paraná, pode ser realizada;
- Simular o montante de valor referente à transferência de crédito de ICMS do produtor rural com base nos últimos cinco anos de desenvolvimento da atividade;
- Encaminhar um processo junto a Receita Estadual com a transferência de crédito de ICMS devido;
- Demonstrar a percepção do produtor rural sobre o ICMS que ele mesmo tem direito à transferência decorrente da atividade rural conforme a legislação paranaense estabelece, baseado nos últimos cinco anos de operações.

1.2 DELIMITAÇÕES

O estudo de caso será realizado com base nas atividades realizadas em uma propriedade rural do município de Coronel Vivida – Paraná, levando em consideração o período dos últimos cinco anos de atividade e as que são passíveis de transferência de crédito de ICMS.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho justifica-se como um estudo para esclarecimento detalhado ao produtor rural entrevistado, realizando uma simulação e mostrando a possibilidade de restituição de crédito de ICMS inerentes aos insumos utilizados em sua atividade de desenvolvimento nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016, 2017.

Na parte empírica, a maioria dos trabalhos pesquisados possuem uma abordagem de transferência que difere da utilizada nesse estudo, sendo estas também relacionadas a ICMS.

No contexto transferência de crédito sobre ativo imobilizado (RADONS e CARMINATI, 2010) tratam do procedimento em um estudo de caso evidenciando passo a passo do processo, com isso, na mesma linha de conteúdo (SABBADIN, 2006) quando sistematiza o princípio da não cumulatividade do ICMS, também descreve o processo de transferência a partir das operações estabelecidas pelos produtores rurais que geram o acúmulo do crédito de ICMS.

O presente trabalho representará com um estudo de caso a possibilidade para que produtores rurais possam entender e aumentar seus conhecimentos acerca do assunto e assim, diminuírem seu custo quanto à questão de arcarem sozinhos com as despesas tributárias, campo amplo e muitas vezes exigente para se trabalhar.

Apesar de ser um direito que beneficia aos produtores rurais, a transferência do crédito de ICMS não é realizada por grande parte destes agricultores devido a esta falta de informações e de conhecimento por parte dos mesmos, ocorrendo assim a não utilização de muitos créditos passíveis de transferência (RADONS e CARMINATI, 2010).

Para contribuição teórica, enfatiza-se o avanço no conhecimento devido à falta de exploração junto ao meio acadêmico, em conformidade com Radons e Carminati (2010), a divulgação destes direitos por parte dos entes federativos está restrita apenas a legislação, diante disso a importância do mesmo torna-se relevante em para o acervo bibliográfico deste tema.

Demonstrando a percepção do produtor rural em relação ao presente estudo, justifica-se também a possibilidade de evolução do tema para futuros estudos, oportunizando novas pesquisas e problemáticas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para o desenvolvimento do tema apresentado, a fundamentação deste trabalho foi dividida em quatro tópicos que são:

- (i) Sistema Tributário Nacional;
- (ii) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço;
- (iii) Crédito de ICMS e por fim;
- (iv) Estudos Anteriores.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Pode-se definir “sistema” como um conjunto de partes interdependentes e relacionadas entre si. Dessa forma e complementando com o pensamento de Cancelier e Derkoski (2015), o Sistema Tributário Nacional (STN) foi criado essencialmente para definir e controlar as competências e repartições das receitas tributárias de cada unidade federativa, estabelecendo as normas e princípios sobre o direito tributário e o seu correto funcionamento.

Este Sistema Tributário Nacional é composto pelo conjunto de tributos que servem como fonte de recursos ao ente federativo, promovendo assim a ordem nacional em termos de educação, segurança, saúde, habitação, saneamento, entre outros. Este é regido principalmente por duas principais legislações, sendo elas a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1988).

Neste ponto, também se torna necessário citar o sistema jurídico, que, baseia-se de acordo com Plácido e Silva (1997, p.242) como conjunto de regras e princípios jurídicos, que se instituem e se adotam para regular todo o corpo de leis de um país.

Desde que se criou o Sistema Tributário Nacional a divisão dos tributos pelos entes federativos continua praticamente inalterada, visto que desde sempre buscou-se a harmonização das competências entre cada um destes (CANCELIER e DERKOSKI, 2015).

Para entender o que são tributos, uma linha de pensamento de Pêgas (2005), mostra que o governo aloca recursos em diversas áreas, para benefício da população em geral, mesmo que nem toda a população utilize aquele bem ou serviço colocado à disposição. Ou seja, pode-se alegar que a contribuição tributária é arrecadada de todas as pessoas, para que, seja distribuída em prol da sociedade em geral, promovendo um bem comum com intuito de administrar e assim reduzir as desigualdades do país com uma distribuição de renda mais equilibrada.

Conforme Alexandre (2015), os tributos podem ter a finalidade fiscal, extrafiscal e parafiscal. O primeiro se define pelos impostos que visam arrecadar para o cofre público. O segundo são tributos cobrados para intervir na economia ou na sociedade, e a parafiscal é quando o poder de arrecadar é repassado para outro ente que está atuando como sujeito ativo.

Com a Constituição Federal de 1988 os tributos foram divididos entre o estado, município e união. Esta divisão foi refeita para suprir as necessidades de cada um, sendo que o Brasil possuía muitas dívidas adquiridas no passado. A nova redistribuição passou a englobar na União: IR, IPI, II, IOF, ITR, IE e IGF, no Estado: ICMS, ITD e IPVA, e no município: ISS, ITBI e IPTU (PÊGAS, 2007).

Pêgas (2007) afirma também, que no Brasil a última reforma tributária ocorreu entre 1965 e 1967. Na época o país foi considerado ter um sistema moderno, comparado com os outros países. Com esta reforma, a principal alteração foi a inclusão do ICMS e do IPI, sendo de competência estadual e federal respectivamente.

Ambos os tributos possuem características não cumulativas e incidem sobre as vendas, consignações, consumo, prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e prestação de serviço de telecomunicação (BRASIL, 1988).

2.2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇO – ICMS

A constituição da República Federativa do Brasil define o ICMS como Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a

Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (BRASIL, 1988).

Este é o imposto cobrado na comercialização de mercadorias e prestações de serviço, pelos Estados e Distrito Federal. O ICMS é por determinação constitucional um imposto não cumulativo, ou seja, do imposto devido em cada operação é abatido o valor pago na operação anterior (BRASIL, 1988).

A incidência desse tributo no Regime Geral de arrecadação está prevista no artigo 155, §2º, da Constituição Federal, conforme descrito a seguir:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação.
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (BRASIL, 1988).

Entre as várias formas de impostos, o estado tem a permissão do Sistema Tributário Nacional para a cobrança deste, onde decorre de situação geradora independentemente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte (OLIVEIRA *et al.*, 2011).

Oliveira *et al.*, (2011, p. 64), também afirma que “o contribuinte do imposto é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte ainda que se inicie no exterior”.

Segundo Ribeiro (2009) o ICMS é considerado um imposto por dentro, pois seu valor está incluído no valor das mercadorias ou dos serviços constantes da nota fiscal, e será calculado mediante a aplicação de uma alíquota (porcentagem) sobre esse valor, que poderá variar de acordo com o tipo, origem e destinação, devendo ser observados na Constituição Federal o tratamento de não incidência (isenção, imunidade) ou base de cálculo reduzida de acordo com cada mercadoria.

Fabretti (2013) completa que o ICMS é um imposto indireto, pois a cada etapa econômica ele é transferido sendo repassado para o preço do produto e transferindo o ônus ao consumidor final embutido no preço de venda.

De acordo com Bortolon (2011) o ICMS pode ser considerado seletivo, pois as mercadorias tidas como essenciais, a exemplo da cesta básica, são tributadas com alíquotas inferiores em relação às mercadorias supérfluas.

Para Brunozi (2008) o ICMS é o principal e o mais complexo dos impostos arrecadados e incide praticamente em todos os produtos; e, além da essencialidade dos bens e serviços, a alíquota considera também a localização do estado.

Segundo Oliveira *et al.* (2011) o mecanismo da não cumulatividade do ICMS previsto constitucionalmente deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito, e toda saída, um débito correspondente, exceto nas operações não tributadas, ou seja, toda mercadoria tributada, ao ser repassada para o contribuinte desse imposto, o receptor poderá abater do valor devido o valor pago na etapa anterior.

2.2.1 Fato Gerador

O fato gerador se caracteriza por ser toda a circulação de mercadorias, assim, conforme o Regulamento de ICMS do Paraná em seu artigo 2º, o tributo passará a existir a partir de:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei

complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;

VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Parágrafo único. O imposto incide também:

I - sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 12.498/02);

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O fato gerador desse tributo acontece quando da circulação da mercadoria, ou seja, quando ocorre uma operação comercial (compra, venda, transferência, doação ou brinde, comodato, demonstração, consignação, importação e exportação) com produtos ou prestação de serviço prevista em lei.

Canto (2004, p. 248) propõe a seguinte definição para fato gerador: “fato gerador do tributo (situação cuja ocorrência do nascimento a obrigação tributária de pagar tributo)”. Carraza (2006, p.47-49) define o nascimento da obrigação tributária:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. (...) Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, e (...) assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistência operação mercantil a que se referem.

Já, para Ives Gandra (1998) "a hipótese de incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.”.

Pêgas (2007) pontua que o ICMS independe da natureza jurídica da operação, sendo que a origem do imposto é a circulação da mercadoria, podendo ser oriunda de vendas, transferências, doações, permuta e outros.

2.2.2 Contribuinte

O contribuinte é toda pessoa física ou jurídica que realiza comercialização, prestação de serviço intermunicipal ou interestadual, serviço de telecomunicação e circule mercadorias. Além destas operações existe a importação de mercadorias, serviços prestados no exterior, aquisição de bens em leilões e aquisição de combustíveis e lubrificantes (PÊGAS, 2007).

Existem dois tipos de contribuintes, de direito e de fato, como é colocado nas palavras de Filho e Junior (2005, p. 46):

Contribuinte considera-se contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...).
Contribuinte de direito é a pessoa apontada pela legislação para recolher o tributo. Contribuinte de fato é a pessoa física ou jurídica que, embora não recolhendo o tributo, arca efetivamente com o ônus do mesmo ao ser o destinatário da operação ou serviço realizado.

As pessoas que são responsáveis pelo pagamento do imposto, que se enquadram como sujeito passivo, são primeiramente os contribuintes, porém a obrigação pode ser repassada para outro responsável (TISCOSKI, 2014).

2.2.3 Base de Cálculo

Conforme a Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996), a base de cálculo do ICMS, é composta de forma geral, pelo preço de venda da mercadoria sendo que, possam existir possibilidades de inúmeras variáveis fiscais ou transações que ocorram e obriguem a base ser composta por outros valores. Suas alíquotas são regidas conforme estabelecido nos regulamentos estaduais, como um exemplo o Artigo 14 do RICMS/PR (PARANÁ, 2012), onde as classificações são distribuídas com suas especificações.

Art. 14. As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), assim distribuídas (art. 14 da Lei n. 11.580/1996, com redação dada pela Lei n. 16.016/2008):

I - alíquota de sete por cento nas operações com alimentos, quando destinados à merenda escolar, nas vendas a órgãos da administração federal, estadual ou municipal;

II - alíquota de 12% (doze por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços. (...). (PARANÁ, 2012).

Algumas mercadorias possuem benefícios fiscais, ou seja, uma espécie de tributação diferenciada por conta de sua essencialidade. De acordo com Filho e Junior (2008), são benefícios fiscais:

(...) a isenção, a não incidência, a base de cálculo reduzida, o crédito presumido, a manutenção do crédito, o diferimento, a exclusão do pagamento do imposto diferido, a devolução total ou parcial do imposto, a dilatação do prazo para pagamento e a suspensão do tributo. Também é benefício fiscal a dispensa ou exoneração dos encargos do imposto devido.

Assim, devido ao fato de cada estado possuir suas próprias alíquotas, cada vez que é realizada uma operação tributada onde a mercadoria não circulará apenas nos limites territoriais deste, existem divergências que implicam na contabilização do ICMS, já que o Estado de origem possui um valor de alíquota e o de destino outra, ou algum dos estados possui benefícios fiscais, gerando assim um dos principais motivos para que esse tributo possua um alto grau de complexidade operacional (OLIVEIRA, 2011).

2.2.4 Regulamento da Não Cumulatividade do ICMS

Seguindo determinação constitucional anteriormente citada, o ICMS é um imposto não cumulativo, dessa forma um contribuinte ao efetuar a compra de uma mercadoria para fins de revenda terá incluído em seu valor total o ICMS pago ao seu fornecedor. De acordo com Oliveira (2009, p. 130):

Por ocasião da venda dessa mercadoria, tal contribuinte deverá cobrar de seu cliente o ICMS com base no valor da venda incluindo-o no valor total. No final do período, o imposto a ser recolhido deverá ser calculado pela

diferença entre o valor incidente no momento da venda e aquele pago ao fornecedor na aquisição para determinar o saldo a pagar (saldo devedor), ou o saldo a ser estornado nos próximos períodos (saldo credor).

Em conformidade com Oliveira (2009), como o ICMS está inserido no valor total da nota fiscal, integrando, dessa forma, a sua própria base de cálculo, o imposto poderá também ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, sendo assim, quanto maior a necessidade do produto ou serviço, menor a incidência do imposto, segundo a Constituição Federal Brasileira de 1988 em seu Artigo 155, parágrafo 2º, inciso III:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...).
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...).
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...). (BRASIL, 1988).

Assim “o contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, relativo à mercadoria entrada (de forma real ou simbólica) em seu estabelecimento” (PÊGAS, 2005, p. 71). Ainda o autor reporta que somente podem gerar crédito as entradas de mercadorias que serão destinadas à revenda e as entradas de insumos utilizados na elaboração ou produção de produto destinado à venda, cujas saídas sejam tributadas pelo ICMS.

2.3 TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS PROVENIENTES DO ICMS

Como o produtor rural não realiza apuração da compra tanto de insumos agropecuários quanto da parte de imobilizado, o mesmo não realiza o abatimento deste crédito na saída do produto. O artigo 38, do RICMS/PR de 2017, cita que, os produtores rurais poderão abater do ICMS a recolher o imposto cobrado na operação de aquisição de insumos e de mercadorias.

Art. 38. Os produtores rurais, no momento da saída de produtos agropecuários, poderão abater do ICMS a recolher o imposto cobrado na

operação de aquisição de insumos e de mercadorias, ainda que destinadas ao ativo permanente, e na prestação de serviços destinados à produção, na forma desta Seção, observado, no que couber, o disposto no § 3º do art. 26. (PARANÁ, 2012).

O crédito gerado pela operação poderá ser transferido mediante procedimentos estabelecidos no regulamento estadual do ICMS que emitirá diretrizes para que a operação esteja em acordo da lei.

Para que a transferência possa ocorrer de maneira correta é necessário lembrar que o produtor rural, por sua vez, deverá ter o CAD/PRO – Cadastro de Produtor Rural (Física ou Jurídica) juntamente com a Receita Estadual, constando as informações da propriedade, o número da inscrição e o tipo da natureza, se esta será física ou jurídica (RADONS e CAMINATI, 2010).

A verificação quanto à data do documento fiscal deverá ser realizada pelo fato de que o prazo do mesmo não poderá ultrapassar cinco anos. Fabretti (2009, p. 164) cita que “o direito a esse crédito extinguir-se-á após cinco anos contados da data da emissão do documento fiscal”. Deste modo, antes da validade da nota expirar o contribuinte deverá realizar a transferência, não esquecendo que apenas poderão ser creditados os valores do imposto quando a utilização do material seja para o ramo da atividade a fim de obtenção do produto para a venda (RADONS e CAMINATI, 2010).

Para fins de detalhamento, o artigo 38 dispõe, em seu parágrafo, primeiro o que pode ser considerado como bem passível de transferência.

(...) § 1.º Para os efeitos deste artigo consideram-se insumos e serviços:
I - ração, sais minerais e mineralizados, concentrados, suplementos e demais alimentos para animais;
II - sementes, adubos, fertilizantes, corretivos de solo, aditivos, desinfetantes, espalhantes, dessecantes e desfolhantes;
III - acaricidas, estimuladores e inibidores de crescimento, inseticidas, fungicidas, formicidas, germicidas, herbicidas, nematocidas, parasiticidas, sarnicidas, vacinas, soros e medicamentos de uso veterinário;
IV - sêmens, embriões, ovos férteis, girinos e alevinos;
V - energia elétrica, combustíveis e serviço de transporte, comprovadamente utilizados na atividade agropecuária, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 25 deste Regulamento;
VI - combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos, fluidos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição e outros produtos de manutenção da frota própria, inclusive trator, utilizada no transporte de sua produção;
VII - lubrificantes, óleos, aditivos, fluidos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição e outros produtos de manutenção

de tratores, máquinas e equipamentos, de sua propriedade, utilizados na atividade agropecuária. (PARANÁ, 2017).

Conforme Radons e Carminati (2010 pág. 23) “os agropecuaristas têm o direito ao crédito do ICMS desde que esteja adequada à legislação”, portanto a vigência e colaboração com todos os dados solicitados tornam-se necessária para a realização do procedimento de restituição de crédito onde será dada ênfase ao imobilizado e ao óleo diesel.

2.3.1 Imobilizado

Considerando que o inciso VII do Artigo 38 do RICMS/PR, as máquinas e equipamento de propriedade do produtor rural utilizados na atividade agropecuária poderão ser objeto de transferência de crédito, o Artigo 26 do RICMS/PR assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria para o ativo permanente (PARANÁ, 2017). Assim torna-se possível o processo para a transferência de crédito de um bem adquirido como imobilizado desde que as saídas tenham sido relativas a área de desenvolvimento rural da atividade do produtor, mas o mesmo deverá seguir algumas diretrizes para seu possível desenvolvimento.

A restituição dos valores do ICMS pela aquisição de bens para o ativo imobilizado deverá ser realizada em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais, correspondendo a 1/48 (um quarenta e oito avos) do total do valor do crédito a que o produtor rural tenha direito conforme descrito no artigo 26, parágrafo 2, inciso I (RICMS/PR, 2017).

Para efeito da compensação prevista no artigo 26, deverá ser objeto de lançamento no formulário de Controle de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), conforme disposto no artigo 26, parágrafo 2, inciso VI, a apropriação do crédito para que assim o controle das 48 parcelas mensais seja realizado.

As informações do Documento Fiscal (nota fiscal) de Compra ou Venda do bem ou produto deverão estar informadas nos quadros previstos na Ficha de Autorização e Controle de Crédito (FACC) para verificação da base de cálculo para

o ICMS e o valor do imposto, além de informar o restante dos dados da nota fiscal (RADONS e CAMINATI, 2010).

2.3.2 Óleo Diesel

Conforme artigo 14 da Lei Orgânica do ICMS 11.580/1996, inciso II, alínea “f” o óleo diesel terá como base de cálculo a alíquota de 12% para a apuração. Considerando que o inciso VII, do Artigo 38 do RICMS/PR, os óleos de propriedade do produtor rural utilizados na atividade agropecuária poderão ser objeto de transferência de crédito.

Art. 14. As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ou a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), assim distribuídas: (...).
II - alíquota de 12% (doze por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços: (...).
f) óleo diesel; (BRASIL, 1996).

Também devendo ser descritas as informações do Documento Fiscal (nota fiscal) de compra do óleo diesel nos quadros previstos da FACC para verificação da base de cálculo para o ICMS e o valor do imposto, além de informar o restante dos dados da nota fiscal (RADONS e CAMINATI, 2010).

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Para melhor desenvolvimento do estudo no Quadro 01 são citadas algumas pesquisas anteriores sobre a transferência de crédito e impacto do custo do ICMS:

Quadro 01 – Estudos anteriores sobre a transferência de crédito e impacto no custo referente ao ICMS.

Autor / Ano	Descrição
Sabbadin (2006)	Objetivo: Sistematizar o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS a partir das operações estabelecidas pelos produtores rurais que geram o acúmulo do

	<p>crédito de ICMS.</p> <p>Resultados: Conclui-se que nem sempre o princípio constitucional da não-cumulatividade é cumprido no que tange a recuperação de crédito de ICMS para o produtor rural, pois os entraves que as leis infraconstitucionais e os agentes públicos acabam inviabilizando o regular cumprimento do mandamento constitucional em relação ao aproveitamento ou transferência dos saldos acumulados de crédito de ICMS.</p>
Moreira, <i>et al.</i> (2008)	<p>Objetivo: Analisar as políticas de incidência do ICMS na cadeia agroindustrial do leite no Estado de Minas Gerais.</p> <p>Metodologia: Para proposição de dados consistentes e relevantes, foi utilizada a pesquisa descritiva com utilização da técnica de análise documental e pesquisa bibliográfica, além da utilização de fontes secundárias de consulta, levantando e diferenciando toda a estrutura de custos dos produtos e insumos da produção.</p> <p>Resultados: Ressaltou-se que, quando as operações de vendas forem amparadas pela redução de base de cálculo o produtor poderá utilizar totalmente o crédito do imposto, sendo que para o leite <i>in natura</i> fica dispensado o estorno de crédito na saída de mercadorias. Todavia, o aproveitamento de crédito por parte dos produtores geralmente não é utilizado, sendo observada uma carência de conhecimento da legislação e a falta de controle contábil, ambas habituais no setor, impossibilitam tal processo.</p>
Radons e Carminati (2010)	<p>Objetivo: Demonstrar e informar o processo de transferência de crédito de imobilizado referente aos agropecuaristas juntamente para a receita.</p> <p>Metodologia: Estudo de caso de transferência de ICMS de ativo permanente.</p> <p>Resultados: Conforme estudo e comprovação demonstra-se que os agropecuaristas têm direito a restituição ou transferência dos valores do ICMS em moeda corrente ou em produtos para a utilização em sua atividade.</p>

Autor / Ano	Descrição
Almeida, Reis e Tavares (2011).	<p>Objetivo: Identificar o impacto do crédito de ICMS sobre o custo de produção na cafeicultura nas principais regiões produtoras de café arábica no Brasil.</p> <p>Metodologia: Quanto à metodologia, o trabalho caracteriza-se como sendo descritivo e quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa quantitativa.</p> <p>Resultados: Percebe-se a importância de o cafeicultor ter conhecimento dos mecanismos para o aproveitamento do crédito de ICMS, pois esses valores não aproveitados oneram a produção de café, reduzindo a rentabilidade do investimento e a competitividade no mercado.</p>
Gonçalves (2013)	<p>Objetivo: Demonstrar os procedimentos administrativos utilizados na transferência de crédito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na exportação de arroz do Estado de Santa Catarina.</p> <p>Metodologia: A pesquisa, em relação aos objetivos, é caracterizada como descritiva, sendo que o levantamento de dados será baseado em uma pesquisa bibliográfica. Para a coleta e análise dos dados também será utilizado o estudo de caso com característica qualitativa.</p> <p>Resultados: A análise demonstra a importância de explicar acerca dos procedimentos de recuperação do crédito de ICMS para que a empresa converta um crédito que está estagnado em sua escrita fiscal, por recursos financeiros que podem ser utilizados de melhor forma no fluxo de caixa, como o acerto de dívidas, melhor negociação de preços para com fornecedores, entre outros.</p>
Tiscoski (2014)	<p>Objetivo Geral: Analisar os métodos e procedimentos do recebimento do crédito de ICMS pelo produtor rural, com ligação a uma empresa agroindustrial.</p> <p>Metodologia: A metodologia é definida por identificar e caracterizar os procedimentos utilizados para a elaboração de um projeto ou trabalho. Como procedimentos se enquadram o estudo de caso, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e a pesquisa participante e a abordagem se classifica como qualitativa.</p> <p>Resultados: A análise demonstra que para o produtor rural é vantajosa esta transferência de ICMS, pois o mesmo irá receber em espécie este tributo já pago, porém este valor será de 70% do total liberado.</p>

Fonte: Elaborada pelos autores (2018)

Traçando uma linha para entendimento da análise entre os artigos utilizados como base, pode-se destacar numa primeira parte o estudo realizado por Radons e Carminati (2010), que realiza a demonstração do processo de transferência de crédito de imobilizado referente aos agropecuaristas, comprovando como resultado a possibilidade da restituição e transferência dos valores de ICMS, assim Ticoski (2014) alinha sua pesquisa a esta área realizando a análise dos métodos e procedimentos do recebimento do crédito de ICMS pelo produtor rural, resultando na validação da vantagem desta transferência em espécie de tributo já pago abatendo assim um valor que é bancado pelo produtor rural.

Dando sequência, o estudo de Gonçalves (2013), tem como objetivo demonstrar os procedimentos administrativos utilizados na transferência de crédito do ICMS na exportação de arroz do Estado de Santa Catarina, elevando a

importância a cerca do assunto, convertendo o valor do tributo em recursos para melhor utilização como forma de fluxo de caixa atendendo acerto de dívidas ou negociações em benefício próprio.

De acordo com o estudo de Moreira, Abrantes, et. al., (2008), em que foram realizadas as análises das políticas de incidência do ICMS na cadeia agroindustrial do leite no Estado de Minas Gerais, ressaltou-se que o crédito do imposto pode ser utilizado totalmente, mas devido à carência de conhecimento da legislação e a falta de controle contábil por parte dos produtores, geralmente este aproveitamento do crédito não é utilizado impossibilitando tal processo.

O estudo realizado por Sabbadin (2006) teve como objetivo principal sistematizar o princípio da não cumulatividade do ICMS partindo das operações estabelecidas pelos produtores rurais que geram o acúmulo do crédito descrevendo este processo de transferência, mas após o decorrer da pesquisa o mesmo evidenciou que nem sempre este princípio é cumprido no que tange a recuperação do crédito devido aos entraves que as leis infraconstitucionais e os agentes públicos impõem, assim, esta transferência acaba sendo inviabilizada vinculando a semelhança deste resultado com os estudos de Moreira, Abrantes, et. al. realizados em 2008.

Cita-se ainda que, Almeida, Reis e Tavares (2011), identificaram o impacto do crédito de ICMS sobre o custo de produção na cafeicultura nas principais regiões produtoras de café arábica no Brasil. Tratando-se de uma pesquisa em relação ao aproveitamento do crédito de ICMS, resultaram seus estudos na importância de se obter o conhecimento dos mecanismos deste processo, já que esses valores não aproveitados oneram a produção, reduzindo a rentabilidade do investimento.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Neste capítulo é apresentado o enquadramento metodológico utilizado no desenvolvimento sendo ele:

- (i) Enquadramento metodológico;
- (ii) Protocolo de pesquisa e
- (iii) Procedimentos para coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto ao tema a estudo caracteriza-se como sendo um estudo de caso, que para Fonseca (2002), um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico.

O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. Neste caso, foi realizado um estudo de caso em uma propriedade rural no intuito de demonstrar a percepção do produtor rural sobre ICMS que um agricultor tem direito à transferência decorrente da atividade rural conforme a legislação paranaense estabelece baseado nos últimos cinco anos de operações.

Para esta modalidade de estudo é necessária à elaboração do protocolo que orientou o estudo, que consiste em um minucioso planejamento de todo o desenvolvimento da pesquisa (coleta de dados, estratégias dos trabalhos de campo, questões que refletiram a necessidade da pesquisa, etc.).

Com base no problema da pesquisa, a mesma caracteriza-se como sendo qualitativa. Nessa abordagem procura-se analisar mais profundamente o fenômeno estudado, não se busca a medição de dados e sim a caracterização dos mesmos, não utiliza um instrumento estatístico como base no processo de análise do

problema (LAMPERT, 2000). Reforçam Martins e Theophilo (2009), que a estratégia de pesquisa do estudo de caso é a avaliação qualitativa, que objetiva analisar uma unidade social profunda e intensamente.

Neste contexto, será elaborada a simulação o montante de crédito que o produtor rural poderia transferir mediante o desenvolvimento da atividade rural no prazo de cinco anos corridos, em que será descrito de forma gradual todo o processo de restituição, no que tange ao encaminhamento de transferência de crédito de ICMS junto a Receita Estadual. Bem como, será retratada a percepção do produtor rural sobre seu conhecimento do processo de restituição e valores restituídos.

Para atingir os objetivos propostos, será feita uma pesquisa exploratória já que segundo Gil (2008, p. 27) “habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso”. Reforça o autor que estas pesquisas “[...] são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de texto aproximativo, acerca de determinado fato”.

Neste caso, este enquadramento metodológico justifica-se pelo fato de que a temática abordada é pouco explorada no contexto acadêmico. Em que, os estudos que servem de base para esta possuem uma abordagem do ICMS não cumulativo sob um viés diferente, tendo em vista que a legislação é diferente em todos os estados, abre-se também uma lacuna para novas pesquisas neste assunto.

3.2 PROTOCOLO DE PESQUISA

O protocolo deve ser construído a partir do início do projeto, como um conjunto de questões que refletem a investigação real, servindo como um roteiro a ser seguido, para que o investigador mantenha o rumo da pesquisa. Basicamente o protocolo deve ser construído em três partes: procedimentos iniciais (agendamento da visita de campo, contatos a serem entrevistados, informações a serem confirmadas, verificação dos procedimentos para a coleta de dados, etc.). Questões para o estudo de caso (conjunto de questões que refletem detalhadamente as proposições da pesquisa) e fontes de evidências (entrevistas, documentos a serem

utilizados) (MARTINS e THEÓPHILO, 2009). No Quadro 02, está o protocolo do estudo de caso:

Quadro 02 – Protocolo de Estudo de Caso

ROTEIRO DIRECIONADOR	DESCRIÇÃO DA REALIZAÇÃO
Definição da unidade caso.	Foi selecionada uma propriedade rural com atividade agrícola e que possui aquisição de ativo permanente para o desenvolvimento da atividade.
Obtenção da autorização formal da(s) empresa(s) objeto(s) de estudo para realização da pesquisa de campo.	Obtida junto ao produtor rural.
Desenvolvimento da pesquisa realização dos objetivos da pesquisa.	Constam na metodologia do estudo os procedimentos metodológicos para a realização do estudo de caso.
Elaboração do plano de amostragem. Sujeitos da pesquisa	Foi realizada entrevista com o agricultor para obter as informações necessárias, solicitado o acesso aos documentos, bem como apurar a percepção deste sobre o processo de restituição do ICMS da atividade rural.
Estabelecimento dos instrumentos de coleta de dados.	Entrevistas e análise de documentos.
Delineamento do roteiro de entrevista e seleção dos documentos para análise.	Roteiro de entrevista é semiestruturado com perguntas abertas, e os documentos são relacionados à aquisição de ativo permanente, comercialização de cereais (milho e soja) e aquisição de combustíveis.
Avaliação, análise, interpretação e discussão dos resultados (triangulação).	Apresentados no item 4, análise dos dados.
Revisão do relatório pelos entrevistados.	Realizado no decorrer do estudo.
Elaboração do relatório final.	O trabalho como um todo foi realizado para obtenção dos resultados concomitantemente com os objetivos da pesquisa.

Fonte: Adaptado de Martins e Theóphilo (2009)

No protocolo de estudo de caso foram descritas todas as etapas a serem desenvolvidas durante a fase do estudo de caso a ser realizado na propriedade rural, baseado no período 2013 a 2017. Visto que, os artigos 28 e 35 do Regulamento do RICMS do Paraná, permitem e direcionam a transferência do crédito de ICMS das operações realizadas no período anterior e correspondente ao prazo máximo de cinco anos.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados para este estudo se ocorreu em duas etapas, sendo utilizados documentos fornecidos pelo proprietário em dois momentos. No primeiro

momento, foram fornecidas notas fiscais referentes à aquisição de insumos agropecuários e seus comprovantes de pagamento e notas de ativo permanente para a avaliação do ICMS passível para a transferência. No segundo momento, foram fornecidas as notas fiscais de saídas de soja e milho, sendo os produtos desenvolvidos na atividade rural do produtor.

A análise foi realizada simulando a quantidade de crédito de ICMS passível de restituição, avaliado pela compra de ativos permanentes segundo o Controle de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e notas de aquisição de bens, e a média estimada pela planilha do Departamento de Economia Rural (DERAL) disponibilizada pela Agência da Receita Estadual, referente a utilização estimada de combustível para todas as notas de saídas do cultivo de milho e soja processados na propriedade nos cinco anos objetos de estudo.

Também, foi realizada uma entrevista com o produtor rural, no intuito de obter informações para a realização do estudo de caso e também para verificar a percepção do mesmo acerca de todo o processo. Para tal, foi elaborado um roteiro de questões que foram utilizadas na entrevista. No Quadro 03 é apresentado o roteiro de entrevista:

Quadro 03 – Roteiro de Entrevista.

Questionamento	Objetivo
Você conhece o procedimento de restituição de crédito de ICMS em insumos agrícolas?	Verificar qual é o conhecimento do produtor acerca do presente procedimento de transferência e restituição de crédito de ICMS no setor agropecuário.
Para você, qual é a importância do procedimento de restituição de crédito de ICMS, para a sua propriedade rural?	Identificar qual é a percepção do agricultor referente a importância de se realizar um procedimento deste caráter.
Quanto ao valor passível de restituição apresentado, você considera relevante para a redução dos custos de produção?	Identificar qual é a importância e relevância do valor passível de restituição de crédito de ICMS para o agricultor.
Em relação ao processo, o que você achou sobre a realização do procedimento de restituição de crédito de ICMS?	Verificar o nível de percepção do agricultor quanto à praticidade e facilidade do presente procedimento de transferência/restituição de crédito de ICMS.
Para a realização deste procedimento, você acredita que é necessária a utilização de serviços contábeis profissionais?	Identificar o nível de conhecimento dos agricultores para a realização do procedimento verificando a necessidade de um profissional contábil.
Após a realização deste caso, qual sua percepção quanto a adesão a esta prática, para a diminuição nos custos de desenvolvimento em	Verificar a aceitação do procedimento apresentado e ao agricultor.

sua propriedade?	
A partir deste momento, como você irá proceder em relação aos documentos necessários para o encaminhamento do processo de restituição de crédito de ICMS?	Verificar qual será a medida adotada pelo produtor rural relacionado ao procedimento de restituição de ICMS em exercícios futuros.

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A entrevista será realizada junto ao produtor rural, em visita a propriedade, em que foram abordados os questionamentos relacionados no roteiro de entrevista. Foram feitos os questionamentos e gravadas as respostas para posteriormente serem transcritas e utilizadas na análise.

Para atender ao segundo objetivo específico, foi realizada uma simulação para a transferência do crédito de ICMS gerado pelas operações inerentes aos últimos cinco anos de desenvolvimento na propriedade do produtor rural. Utilizando como base as notas fiscais de aquisição de imobilizados e as notas de saída de cereais sendo eles, milho e soja, estrutura-se sobre a planilha do Deral a média de insumos adquiridos para a atividade e a ficha CIAPs pelo controle de restituição do valor de ICMS, evidenciando o valor a ser transferido.

Para atender ao terceiro objetivo específico da pesquisa, se fez necessário o encaminhamento de um processo de transferência de crédito de ICMS juntamente com a Receita Estadual, onde este realizou a comparação de utilização de óleo diesel com a produção realizada. Durante o processo, também foi utilizada a planilha fornecida pelo DERAL (Departamento de Economia Rural) para estimativa média de insumos utilizados na produção.

Na sequência, foi feita uma entrevista com o produtor rural, no intuito de verificar a percepção deste em relação à restituição do crédito de ICMS da atividade rural. Os questionamentos são relacionados a importância do processo e do valor simulado para o custo benefício da atividade rural desenvolvida, as dificuldades encontradas relacionadas a burocracia ou falta de conhecimento e, as medidas a serem discutidas e selecionadas para maior contato com o procedimento de restituição de crédito de ICMS.

Por fim, foram relacionados os dados obtidos mediante a simulação e o encaminhamento junto a Agência da Receita Estadual com a percepção do produtor rural em relação ao processo como um todo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta parte da pesquisa desenvolve-se a análise dos resultados com base nos dados obtidos. Sendo esta estruturada no intuito de atender aos objetivos propostos e em resposta ao problema de pesquisa.

O estudo de caso foi realizado em uma propriedade rural localizada no município de Coronal Vivida – PR, pertencente à região sudoeste do Paraná. De acordo com o IBGE (2017), com aproximadamente 21.749 habitantes e uma área geográfica de 684,417 quilômetros quadrados.

A propriedade possui área de 20 hectares. Tendo sua divisão aproximadamente da seguinte forma: dois hectares utilizados como potreiro, três hectares utilizados para aterros e açudes e os 15 hectares restantes podendo ser considerados como área apropriada para cultivo. As atividades desenvolvidas plantio de milho e soja, juntos são a principal fonte de renda.

O período de análise das informações levantadas representaram os últimos cinco anos de desenvolvimento da atividade rural da propriedade, sendo estes de Abril/2012 até Março/2017.

4.1 SIMULAÇÃO DO MONTANTE DE TRANSFERÊNCIA DE ICMS NA ATIVIDADE RURAL

Para a simulação de transferência de ICMS foram utilizados os últimos cinco anos de desenvolvimento, sendo estes os anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017. Iniciando a simulação pelo ativo permanente adquirido no período citado. Na Tabela 01, pode-se verificar o montante de ICMS passível para transferência de crédito com o formulário CIAP, permitindo o retorno do valor em 48 vezes.

Tabela 01 – ICMS do Ativo Permanente

Imobilizado	Data	Valor	Valor ICMS
COLHEDORA DE FORREGEIRA PECUS 9004 G4 1 2 FACAS S RD	21/01/2014	14.945,44	0,00
FIAT/STRADA WORKING	14/03/2013	32.020,20	3.067,40
Total Geral		46.965,64	3.067,40

Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

Em 2013, foi adquirida uma Fiat Strada Working, utilizada para o transporte de insumos, havendo destaque do valor de ICMS na nota de aquisição, sendo esta restituição dos valores de ICMS em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais.

No ano de 2014, houve a aquisição de uma Colhedora de Forrageira que, apesar de ser um ativo permanente com utilização na atividade, não possuía o valor de ICMS destacado na nota fiscal. Neste caso, como o ICMS está isento não é possível realizar a transferência do mesmo.

Para exemplificação, na Figura 01 apresenta-se o modelo de controle de crédito do ICMS pela aquisição do bem para o ativo permanente, na proporção dos 48 meses para a restituição.

Figura 01 – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP												
1 - IDENTIFICAÇÃO											N. de Ordem:	
Contribuinte: XXXXX XXXXXX											IE. / CAD/PRO 999999999	
Bem: FIAT/STRADA WORKING												
2 – ENTRADA												
Fornecedor: XXXXXXX											Nº da Nota Fiscal 99.999.999	
Transportador: XXXXXXX											Nº do CTCR 99.999.999	
N. do LRE:			Folha do LRE:			Data da Entrada: 14/03/2013			Valor do Imposto: R\$ 3.067,40			
3 – SAÍDA												
N. da Nota Fiscal:				Modelo				Data da saída				
4 – CRÉDITOS MENSAL												
1º ANO			2º ANO			3º ANO			4º ANO			
Mês	Fator	Valor	Mês	Fator	Valor	Mês	Fator	Valor	Mês	Fator	Valor	
03/2013	1,000	63,91	03/2014	1,000	63,91	03/2015	1,000	63,91	03/2016	1,000	63,91	
04/2013	1,000	63,91	04/2014	1,000	63,91	04/2015	1,000	63,91	04/2016	1,000	63,91	
05/2013	1,000	63,91	05/2014	1,000	63,91	05/2015	1,000	63,91	05/2016	1,000	63,91	
06/2013	1,000	63,91	06/2014	1,000	63,91	06/2015	1,000	63,91	06/2016	1,000	63,91	
07/2013	1,000	63,91	07/2014	1,000	63,91	07/2015	1,000	63,91	07/2016	1,000	63,91	
08/2013	1,000	63,91	08/2014	1,000	63,91	08/2015	1,000	63,91	08/2016	1,000	63,91	
09/2013	1,000	63,91	09/2014	1,000	63,91	09/2015	1,000	63,91	09/2016	1,000	63,91	
10/2013	1,000	63,91	10/2014	1,000	63,91	10/2015	1,000	63,91	10/2016	1,000	63,91	
11/2013	1,000	63,91	11/2014	1,000	63,91	11/2015	1,000	63,91	11/2016	1,000	63,91	
12/2013	1,000	63,91	12/2014	1,000	63,91	12/2015	1,000	63,91	12/2016	1,000	63,91	
01/2014	1,000	63,91	01/2015	1,000	63,91	01/2016	1,000	63,91	01/2017	1,000	63,91	
02/2014	1,000	63,91	02/2015	1,000	63,91	02/2016	1,000	63,91	02/2017	1,000	63,63	
5 - OUTRAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À PERDA DO DIREITO AO CRÉDITO												
Data :						Total do Crédito Utilizado: 3.067,40						
Motivo:						Total do Crédito Desconsiderado: 0,00						

Conforme evidenciado, o produtor rural possui o montante de R\$ 3.067,40, passível de transferência e restituição de ICMS retido na nota de aquisição do ativo permanente da Fiat/Strada Working, o valor mensal durante o período estabelecido seria de R\$ 63,91 reais, após a data de entrada do bem.

Na sequência, será feita a simulação da restituição do ICMS referente a produção de soja e milho. Assim, utilizando a quantidade de sacas conforme notas de saídas dos produtos, a verificação da área utilizada para realização da estimativa de combustível necessário se dá por meio do cálculo da planilha do Departamento de Economia Rural (DERAL). Esta realizou a proporção adequada em quantidade de litros utilizados para o cultivo até o momento da venda sendo assim a simulação ocorre na quantidade de litros X preço médio do diesel X alíquota disposta no RICMS-PR (12%).

Para elaboração da Tabela 02 e identificação do valor do ICMS a ser restituído, foram consideradas as notas fiscais de venda de soja do período estudado. Ou seja, dos anos de 2013 a 2017. A planilha do DERAL possui o cálculo da estimativa dos hectares e litros de diesel utilizados para o cultivo da soja. A partir

destes, bastando multiplicar o preço médio do litro de diesel do ano (utilizado neste caso) e encontra-se o valor do ICMS a restituir, conforme alíquota de 12%.

Tabela 02 – Apuração do ICMS a restituir da Soja

Ano	Quantidade/Sacas	Hectares Utilizados	Quantidade de litros DIESEL	Preço Médio DIESEL ano 12%	R\$ - Valor para Restituição
2013	766,90	15,65	688,64	2,15	177,67
2014	730,53	14,91	655,99	2,35	184,99
2015	236,07	4,82	211,98	2,55	64,87
2016	410,50	8,38	368,61	2,80	123,85
2017	360,48	7,36	323,70	3,00	116,53
Total	2.504,48	51,11	2.248,92	2,57	667,91

Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

Para o caso do milho, também foram consideradas as notas fiscais de venda do produto no período estudado de 2013 a 2017. Assim a planilha do DERAL também nos dá a estimativa dos hectares e litros de diesel utilizados para o cultivo do milho, multiplicando o preço médio do litro de diesel do ano (utilizado neste caso), para calcular o montante de ICMS a restituir.

Tabela 03 - Apuração do ICMS a restituir do Milho

Ano	Quantidade/Sacas	Hectares Utilizados	Quantidade de litros DIESEL	Preço Médio DIESEL ano 12%	R\$ - Valor para Restituição
2013	157,20	1,31	72,05	2,15	18,59
2014	966,90	8,06	443,16	2,35	124,97
2016	100,00	0,83	45,83	2,80	15,40
Total	1.224,10	10,20	561,05	2,43	158,96

Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

Considerando que não é realizado o arquivo de notas dos combustíveis utilizados para o cultivo da produção, a estimativa da quantidade de litros adquiridos foi obtida de acordo com as notas dos produtos vendidos pela propriedade (soja e milho), através, da média informada pela planilha DERAL disponibilizada pela Agência da Receita Estadual em domínio público.

Para fins de registro segue Tabela 04 evidenciando os valores acumulados por ano para possível restituição de ICMS, caso fosse aplicado o controle e processo de transferência de crédito na propriedade.

Tabela 04 – Apuração Final da Restituição do ICMS

Ano	Diesel sobre Milho	Diesel sobre Soja	Ativo Permanente	Total Anual a ser restituído
2013	18,59	177,67	639,10	835,36
2014	124,97	184,99	766,92	1.076,88
2015	0	64,87	766,92	831,79
2016	15,40	123,85	766,92	906,17
2017	0	116,53	127,54	244,07
Total Geral	158,96	667,91	3.067,40	3.894,27

Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

Conforme Tabela 04, constatou-se que o valor final da restituição de ICMS entre os anos de 2013 até 2017, corresponde ao montante total de R\$ 3.894,27. Com isso sugere-se que a propriedade faça controle das notas fiscais de todos os insumos e aquisição de imobilizados, para assim, poder usufruir de seu direito da restituição do ICMS. Na sequência é feito um processo de encaminhamento de transferência de crédito de ICMS.

4.2 PROCESSO DE ENCAMINHAMENTO DE TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS

O procedimento para a transferência de crédito está descrito no Regulamento do ICMS - Decreto 6.080/2012, no artigo 35. O produtor rural poderá abater do ICMS a recolher o imposto cobrado na operação de aquisição de insumos. Com isso, já que no próprio artigo 35 do RICMS/PR de 2012, parágrafo 1º, inciso VI, combustíveis estão descritos sendo considerados insumos. Sendo fornecida a nota fiscal 7729, referente à aquisição de Óleo Diesel para a atividade de produção rural realizada em sua propriedade.

Art. 35. Os produtores rurais, no momento da saída de produtos agropecuários, poderão abater do ICMS a recolher o imposto cobrado na operação de aquisição de insumos e de mercadorias, ainda que destinadas ao ativo permanente, e na prestação de serviços destinados à produção, na forma desta Subseção, observado, no que couber, o disposto no § 3º do art. 23.

§ 1º Para os efeitos deste artigo consideram-se insumos e serviços: (...).

VI - combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos, fluidos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição e outros produtos de manutenção da frota própria, inclusive trator, utilizada no transporte de sua produção; (BRASIL, 2012).

Na sequência, a Figura 02 reporta os dados da nota, a quantidade de litros adquiridos e o valor do ICMS que serão utilizados como pauta deste trabalho.

Figura 02 - Relação de Notas fiscais de aquisição do produtor referente a Óleo Diesel.
Fonte: Elaborada pelos autores / Agência da Receita Estadual (2016)

DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS DE COMPRA DE DIESEL					
Notas fiscais consideradas para crédito de ICMS					
NF	DATA	QUANTIDADE (litros)	Valor NF R\$	ICMS R\$	Empresa Fornecedor
8659	08/12/2016	300,00	849,00	88,08	[REDACTED]

É importante lembrar que as notas de aquisição somente poderão ser utilizadas se sua data de emissão estiver de acordo com o prazo de cinco anos, a contar do prazo permitido em legislação.

Na sequência é apresentado o pagamento da nota fiscal relacionada na Figura 02 conforme determinação do artigo 12 da Norma de Procedimento Fiscal n.º 053/2009:

Art. 12. Para a comprovação da efetividade da operação ou prestação, o detentor da FACC deverá apresentar, conforme o caso, o comprovante do pagamento do produto, mercadoria, insumo, serviço ou bem destinado ao ativo imobilizado, onde conste como favorecido, o fornecedor do mesmo.

A Figura 03 demonstrando o microfilme apresentado como comprovação do pagamento utilizado pela Agência da Receita Estadual:

Figura 03 - Comprovante de Pagamento referente à aquisição do insumo.
Fonte: Coleta de Dados realizada pelos autores (2017)

Agencia	Conta	Número do cheque	Data	Valor
2008	17359	850225	09/12/2016	849,00

Imagem frente

Imagem verso

Conforme anteriormente citado, o tributo é indireto e a cada etapa é repassado até chegar ao contribuinte de fato, que é o consumidor final, o produtor rural poderá realizar a transferência deste crédito de aquisições ao contribuinte inscrito no CAD/ICMS nas hipóteses em que este seja o responsável pelo pagamento do imposto conforme citado no RICMS/PR de 2012 art. 36.

Art. 36. O produtor poderá transferir o crédito das aquisições de que trata o artigo anterior ao contribuinte inscrito no CAD/ICMS nas hipóteses em que este seja o responsável pelo pagamento do imposto, na qualidade de substituto tributário, ou nas operações abrangidas por diferimento ou suspensão observado, no que couber, o disposto no § 3º do art. 23. (BRASIL, 2012).

Para isso, são necessárias as comprovações das atividades destinadas à produção e utilização deste insumo, como neste caso, vendas de grãos de soja.

Segue Tabela 05 informando os dados das notas relacionadas à utilização do insumo para a produção da atividade agrícola exercida:

Tabela 05 – Demonstrativo De Notas Fiscais De Vendas De Soja.

NF	Data	Quantidade (Kg)	Sacas	Valor (R\$)
251300	08/03/2017	1.620,00	27,00	R\$ 1.725,30
252774	16/03/2017	9.000,00	150,00	R\$ 9.210,00
254466	27/03/2017	5.520,00	92,00	R\$ 5.372,80
254938	29/03/2017	2.475,00	41,25	R\$ 2.466,75
254939	29/03/2017	525,00	8,75	R\$ 523,35
Total		19.140,00	319,00	R\$ 19.298,20

Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

Apesar de relacionar as notas de compra com as notas de saída, a Agência da Receita Estadual (ARE), precisa ter uma equivalência entre os dois lados, fazendo com que a quantidade de diesel utilizado seja compatível com a produção realizada em sacas de grãos.

Desta forma a ARE utiliza dos dados informados pelo Departamento de Economia Rural (DERAL) de domínio público, estabelecendo a produtividade média regional de sacas de grãos por hectares, e, a quantidade de litros consumidos em média por hectare conforme Figura 04.

Figura 04 - Comparação média para transformação em unidade de hectare.
 Fonte: Agência da Receita Estadual (2009)

PLANILHA PARA ESTABELECEER AS QUANTIDADES DE DIESEL BASEADA NA PRODUTIVIDADE MEDIA REGIONAL DEFINIDA PELO DERAL (SAFRA – 2008/2009)			
Produtividade média em sc/ha		Consumo médio de combustível - litros/ha	
Aveia Branca	61	Diesel l/ha	39
Aveia Preta	33	Diesel l/ha	39
Cevada	70	Diesel l/ha	44
Feijão	27	Diesel l/ha	44
Milho	120	Diesel l/ha	55
Soja	49	Diesel l/ha	44
Sorgo	60	Diesel l/ha	44
Trigo/Triticale	47	Diesel l/ha	50

Com base na relação das notas de saída de grãos de soja efetuados no período de março/2017 anteriormente relacionadas na Tabela 05, a quantidade de 19.140 Kg é equivalente a 319 sacas conforme planilha de produtividade do DERAL.

Seguindo o cálculo com base nos parâmetros do DERAL, este montante de 319 sacas de soja pode ser distribuído em 6,510 hectares, já que a cada hectare pode produzir 49 sacas de soja.

Exemplo do cálculo: (319 (sacas de soja) / (divisão) 49 (sacas de soja por hectare conforme planilha do DERAL) = 6,510204 hectares).

Como o consumo médio de combustível apresentado na Figura 4 demonstra que a produção em um hectare de soja equivale a 44 litros de diesel, pode-se realizar o seguinte cálculo para a apuração de consumo de diesel utilizado nesta área:

Exemplo do cálculo: (6,510 (hectares) x (multiplicação) 44 (litros de diesel por hectare) = 286,45 litros de diesel utilizados). A Figura 05 apresenta o consumo de combustível para a produção comercializada.

Figura 05 - Máximo consumo de combustível para a produção comercializada na Área de plantio.

Fonte: Elaborada pelos autores / Agência da Receita Estadual (2017)

		Produção comercializada/sc	Área Explorada (ha) – (Média Regional-sc/ha)	Máximo Consumo de combustível
Produtos comercializados	Aveia Branca	0,00	0,000	0,00
	Aveia Preta	0,00	0,000	0,00
	Cevada	0,00	0,000	0,00
	Feijão	0,00	0,000	0,00
	Milho	0,00	0,000	0,00
	Soja	319,00	6,510	286,45
	Sorgo	0,00	0,000	0,00
	Trigo/Triticale	0,00	0,000	0,00
	Total em ha		6,510	

Com isso, a quantidade de diesel utilizada na produção do cultivo de soja foi de 286,45 litros. Em contrapartida, a aquisição relacionada na Figura 06 foi de 300 litros de diesel. É evidente que a diferença apurada entre compra X utilização tende a ser igual a zero, porém, devido aos fatores de produtividade média os valores podem ser considerados em aproximação.

Figura 06 - Relação da quantidade de Compra X Utilização do Óleo Diesel.

Fonte: Elabora pelos autores / Agência da Receita Estadual (2017)

Quantidade máxima diesel (litros)	286,45
Quantidade Utilizada – diesel (litros)	300,00
Diferença apurada (litros)	-13,55

É válido lembrar que caso a compra de combustíveis seja maior que a média de utilização, o valor da diferença não será restituído já que a planilha do DERAL considera a quantidade máxima possível de diesel utilizado.

Segundo o artigo 1º, inciso I e II da norma de procedimento fiscal nº 053 de 2009, para relacionar os documentos de origem do imposto será necessário a

utilização da FICHA DE AUTORIZAÇÃO E CONTROLE DE CRÉDITO – FACC. Esta ficha demonstrará segundo a norma:

Art. 1º A FICHA DE AUTORIZAÇÃO E CONTROLE DE CRÉDITO – FACC é utilizada para relacionar os documentos de origem do imposto nas modalidades definidas nos artigos 5º e 6º desta norma e para demonstrar:
I – o abatimento como crédito fiscal em recolhimentos antecipados do ICMS, de forma desvinculada da conta gráfica;
II – a transferência de crédito de que trata o art. 36 do RICMS. (...).
(BRASIL, 2009)

No processo em vigência a FACC foi preenchida conforme Figura 07:

Figura 07 - FACC preenchida para realização do procedimento.
Fonte: Elaborada pelos autores (2017)

FICHA DE AUTORIZAÇÃO E CONTROLE DE CRÉDITO – FACC nº				FACC 1414 04026-49				2 – PROTOCOLO S/D				
1 – RAZÃO SOCIAL DO REQUERENTE		CAD/CFF/CNPJ	MUNICÍPIO	TELEFONE								
3 – RAZÃO SOCIAL DO REMETENTE		CAD/CFF/CNPJ	UF	4 – DOCUMENTO FISCAL				5 – LRE				
				NÚMERO	SÉRIE	CFOP	DATA	VALOR	BC	ICMS	LIVRO	FOLHA
			PR	8659	004	5656	06/12/2016	849,00	734,04	88,08		
TOTAL										88,08		
6 – NOTA FISCAL DE TRANSPORTE DE CRÉDITO DA CONTA GRÁFICA: CFOP 5.606 com lançamento no campo 57 da GIANCMS								10 – CRÉDITO FISCAL UTILIZADO NA ECC				
Nº	SÉRIE	DATA	R\$	lançada no LRAICMS nº		FOLHA nº						
7 – Declaro serem verdadeiras as informações prestadas acima				8 – As informações conferem com os documentos								
09 – Declaro ter recebido os documentos originais relacionados nesta ficha												
DATA	NOME	ASSINATURA										

COLAR A 3ª VIA DA ECC NA 2ª VIA DA FACC
DESTINADA AO REQUERENTE E AS DEMAIS NO VERSO

Após a entrega destes documentos e a validação dos mesmos pela Agência da Receita Estadual (ARE) conforme a NORMA DE PROCEDIMENTO FISCAL N. 053/2009, a nota fiscal de produtor será preenchida e assinada para que possa ser utilizada para a transferência do crédito em pauta.

Segue Figura 08 para exemplificação da nota fiscal do produtor:

Figura 08 - Nota fiscal de Produtor preenchida e autorizada:
Fonte: Agência da Receita Estadual

EMITENTE: [REDACTED]

NOTA FISCAL DE PRODUTOR

Sento Ant Jacutingá
CORONEL VIVIDA - PR
(46) 91191940

85550000

INSCRIÇÃO ESTADUAL DO PRODUTOR
93383907-32

1ª VIA
SERIALIZADA

NUMERO DA 1ª VIA
SERIE 000181

NATUREZA DA OPERAÇÃO
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS

CFOP 5601

DATA LIMITE P/ EMISSÃO
31/01/2018

DESTINATÁRIO
NOME / RAZÃO SOCIAL [REDACTED]

ENDEREÇO
R. OD PR 373 KM 97

CORONEL VIVIDA PR

CEP 85550000

INSCRIÇÃO ESTADUAL (46) 3232 2240

DATA DE EMISSÃO
27.09.2017

DATA DE VALIDAÇÃO

HORA DE EMISSÃO

DADOS DO PRODUTO

DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	UNID.	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALIQ. ICMS
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS AUTOLIMPA PELA FACC Nº 14144026-49 PROTUDO SID Nº 14.343.801-3, ECC Nº 140349903-62, JMSUMOS AGROPECUÁRIAS				R\$ 80,08	

CÁLCULO DO IMPOSTO

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
ESTADO DO PARANÁ
ESTADUAL DE CONTROLE DE CRÉDITO
14 0349903-61

SEFA/PR 44144026-49

28 SET. 2017

NOTA FISCAL Nº 000181

VALOR CREDITO R\$ 80,08

VALOR DEBITO R\$ 28,08

VALOR TOTAL DA NOTA R\$ 80,08

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS
PATO BRANCO

142 DRIF-ARE 1414-6

DADOS ADICIONAIS

Estado do Paraná - Prefeitura Municipal de Coronel Vivida CNPJ 76.985.455/0001-66
Autorização nº 96764644-19 Numeração: 173 e 184 - Data de emissão 08/03/2017 Ajuste SINIEF 09/97

Rodrigo Costa - PROFISSIONAL AUTORIZADO
Auditor Fiscal
RG 13.554.130-1

NUMERO DE CONTROLE
DO FOMPLAPAS
2040423

INSCRIÇÃO ESTADUAL DO PRODUTOR
93383907-32

NOTA FISCAL DE PRODUTOR
000181

Essa é a autorização da Receita Estadual para que o crédito de ICMS possa ser transferido para a empresa parceira do produtor.

Além do preenchimento da nota fiscal de produtor, será emitido o parecer Sistema Integrado de Documentos (SID) referente ao pedido de transferência de crédito de ICMS por meio de FACC deferindo o pedido. Na figura 09 é apresentado o parecer - SID:

Figura 09 - Parecer SID
Fonte: Agência da Receita Estadual (2017)

Estado do Paraná	
SID:	14.843.801-3
Interessado:	[REDACTED]
CPF:	[REDACTED]
Assunto:	Transferência de Crédito – FACC n.º 1414 04026-49

PARECER – SID 14.843.801-3

O Protocolo SID citado refere-se a pedido de crédito de ICMS no valor de R\$ 88,08 oriundo da aquisição de óleo diesel para produção agrícola.

O requerente apresentou as notas fiscais das aquisições de consumo de óleo diesel e as notas fiscais referentes à venda de produtos agrícolas.

Fazendo-se a consulta das notas fiscais, observa-se que as mesmas foram autorizadas e encontram-se regulares. Porém, de acordo com a Resolução Conjunta SEFA/SEAP 006/2014, Art. 4º, que promove a redução de custos financeiros do Estado para materiais de consumo, inclusive, preferiu-se não imprimir os extratos das notas fiscais, mas somente efetuar a conferência e fazer a anotação nos Danfes.


O crédito de ICMS a ser concedido referente à aquisição de óleo diesel utiliza, como parâmetro, critérios baseados na produtividade média obtida na região e no consumo médio de diesel por área plantada, a fim de se apurar o uso efetivo do combustível na produção. Nesse sentido, do valor solicitado de R\$ 88,08, o montante poderá ser transferido totalmente. Assim sendo, em conformidade com a NPF 053/2009, deferimos o pedido de transferência de crédito de ICMS por meio de FACC, no valor de R\$ 88,08.

Assim sendo, em conformidade com a NPF 053/2009, deferimos o pedido de transferência de crédito de ICMS por meio de FACC, no valor de R\$ 88,08.

Pato Branco, 27 de setembro de 2017.

SEFA/SEAP
 DEPARTAMENTO DE FISCALIZAÇÃO

De acordo:


 Jackson Naves
 Chefe Substituto – ARE/Pato Branco

14ª DELEGACIA REGIONAL DA RECEITA – AGÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL EM PATO BRANCO
 Rua Ararigbóia – 463 - Centro
 85505-030 – Pato Branco - PR
 Fone: (46) 3220-5700 - Fax: (46) 3220-5700
www.fazenda.pr.gov.br

Após este, o processo poderá ser dado como finalizado, somente sendo aguardada a entrega da Nota Fiscal de Produtor, pelo produtor ou procurador do mesmo para a empresa acordada, que comprará e receberá a transferência do direito ao crédito.

Assim, o produtor rural poderá utilizar do valor restituído de ICMS para aquisição de produtos e insumos ou até mesmo reverter em valor financeiro, sendo que para este caso, o produtor rural não tem livro de compensação de ICMS, fazendo a venda do crédito para a revendedora dos insumos.

4.3 ENTREVISTA COM O PRODUTOR RURAL

Visando atender ao quarto objetivo específico, foi feita entrevista com o produtor rural, baseado no roteiro de entrevista e proposta de questionário apresentado no Quadro 03.

Quando questionado se conhecia o procedimento de restituição do ICMS em insumos agrícolas, o mesmo respondeu que *“Não conhecia propriamente, apenas tinha ouvido falar entre conversa com outros produtores e nunca quis ir atrás devido à complexidade”*. Ficando assim evidenciado que este não buscava por restituir o crédito do tributo por desconhecer que havia direito. Mesmo fato evidenciado por Radons e Carminati (2010, p. 01) quando citam que *“devido a esta falta de divulgação e de conhecimento por parte dos pequenos agropecuaristas pessoas físicas, são poucos os que se beneficiam dos créditos gerados”*.

Na sequência, quando questionado sobre a importância da restituição, o mesmo respondeu que *“É um valor a qual eu tenho direito e assim se transforma em um incentivo para a produção de alimentos e cultivo na agricultura”*. Denotando assim, que se este tem valor a restituir será uma forma de incentivo para a produção agrícola.

O próximo questionamento, relacionado ao valor passível de restituição considerado expressivo e importante no processo de produção, o mesmo respondeu que *“Sim, é um valor considerável e que vale a pena correr atrás, este valor pode colaborar na lucratividade e investimento de mais grãos para um maior plantio e até diminuição nos custos inerentes a colheita”*, confirmando assim o que Moreira et al., (2008, pág. 9), reportam que *“as reduções do custo de produção em relação às receitas auferidas são de grande importância para a lucratividade do setor”*.

Sendo questionado quanto aos termos de praticidade e realização do procedimento o produtor afirmou que: *“É um pouco burocrático e demorado, tornando-se maçante para o tempo dos produtores rurais”*. Apontamento este que dá ênfase no estudo de Radons e Carminati (2010, p. 1) que *“a burocracia existente para a restituição pela Secretária da Receita Estadual do Estado do Paraná é elevada”*.

Questionado sobre a necessidade da utilização de serviços contábeis profissionais o mesmo afirmou que: *“Acredito que seja necessário porque a grande maioria dos agricultores não tem estes dados e não conhece os procedimentos corretos devido a falta de conhecimentos nesta área de impostos e tributos.”* Consoante ao estudo de Almeida, Reis e Tavares (2011) quando afirma que *“se faz necessário o conhecimento de medidas legais para a desoneração dos impostos, por meio de aproveitamento dos créditos fiscais”*.

Após a realização do procedimento, o mesmo foi questionado quanto à adesão do processo de restituição constantemente e afirmou que: *“Provavelmente ao final de cada safra será adotado este procedimento, o mesmo deve ser considerado indispensável e tem que fazer parte da rotina dos agricultores.”* Fato relacionado e evidenciado por Sabbadin (2006, p. 2) de que *“há casos em que o crédito chega a valores expressivos e que o produtor, por desconhecer essa possibilidade, se desfaz, por exemplo, de todas as suas notas de óleo diesel que guardou durante anos”*.

Por fim, quando questionado sobre a necessidade de implantar medidas quanto à questão de arquivo de documentos e organização destes, o mesmo respondeu que: *“Embora os documentos já fiquem armazenados, haverá uma destinação específica para as notas que podem ser substituídas e uma avaliação em todos os insumos para a verificação de possível restituição ou não”*. Fato este pontuado por Sabbadin (2006, p. 1) quando cita que: *“não obstante, muito dos produtores rurais, não tem acesso a essa informação e se desfazem de seus documentos fiscais”*.

Desta forma, é possível verificar que o produtor mesmo não tendo conhecimento específico sobre o processo de restituição de crédito de ICMS, nota a importância do mesmo para a sua propriedade e indaga pontos de melhorias para exercícios futuros visando adaptar o processo a sua rotina.

4.4 SÍNTESE E RESULTADOS OBTIDOS

A organização dos documentos pode-se destacar como um fator primordial para o encaminhamento da transferência de crédito de ICMS. O estudo desenvolvido evidencia que o processo pode ser realizado por qualquer pessoa que tenha conhecimento sobre o assunto, inclusive podendo ser feito diretamente pelo produtor junto às agências da Receita Federal.

Sabendo que este procedimento reflete diretamente na redução do custo vigente na produção e que o produtor rural ressalta a importância deste valor para incentivo na atividade rural, pode-se destacar que o montante de transferência de crédito pode variar para um valor muito mais expressivo caso a expansão territorial utilizada para a produção seja maior e demande mais aquisições de insumos.

Com base na simulação desenvolvida, o valor monetário passível de restituição de ICMS na atividade rural, no período de 2013 até 2017, seria de R\$ 3.894,27.

Utilizando como exemplo o processo de restituição de crédito de ICMS detalhado e encaminhado para a Agência da Receita Estadual, com o valor de R\$ 88,08, sugere-se que o produtor rural realize o controle das notas fiscais de todos os insumos adquiridos. Bem como o controle das notas fiscais de saídas, para assim poder usufruir o direito total da restituição do ICMS em sua propriedade. Conforme evidenciado na entrevista, o mesmo já apresenta indícios de adesão a esta prática para utilizar o valor restituído na redução dos custos da propriedade.

Destaca-se ainda a percepção do produtor rural quanto à dificuldade e a falta de conhecimento acerca do procedimento de restituição de crédito de ICMS, evidenciando ainda mais a falta de exploração acadêmica neste assunto. Baseando-se na entrevista realizada ao produtor rural, que reportou que esta falta de conhecimento impacta diretamente em investimentos, lucratividade e na amortização de custos inerentes ao setor agrícola.

Também, o produtor rural considerou o procedimento como um benefício importante para o desenvolvimento de sua propriedade rural, e assim, o mesmo informa que adotará tal processo já que o define como “indispensável para a rotina dos agricultores”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar a percepção do produtor rural sobre o processo de restituição do ICMS decorrente da atividade rural conforme a legislação paranaense estabelece, baseado nos últimos cinco anos de operações.

Para atingir tal objetivo, coletaram-se dados junto ao produtor rural e por meio de estruturações simples no Excel, desenvolveram-se tabelas, a fim de evidenciar o total simulado passível de restituição de crédito de ICMS. Após esta simulação, que demonstrou as etapas de transferência do crédito, realizou-se um processo de restituição junto a Agência da Receita Estadual, a qual deferiu o pedido e autorizou a emissão da nota fiscal para a transferência do crédito.

Com o valor da simulação dos cinco anos de atividade rural objeto de estudo, e o procedimento de restituição de crédito de ICMS detalhado, foi realizada uma entrevista com o produtor rural para verificação da percepção inerente ao procedimento de restituição de crédito de ICMS de suas atividades agrícolas.

Os resultados obtidos demonstram que o produtor não tinha conhecimentos referentes ao procedimento de restituição de crédito de ICMS, e enfatiza a falta de exploração nesta área. Também, este identificou que o custo de produção pode ser reduzido, desde que, o mesmo adote práticas organizadas em suas operações de compra de insumos e imobilizados utilizados para a atividade rural da propriedade.

O estudo demonstra ainda, que o processo de pedido de transferência do crédito do imposto ICMS é simples, e pode ser desenvolvido por qualquer pessoa que tenha conhecimento sobre a legislação, podendo ser realizado até mesmo pelo próprio produtor rural, devido o procedimento se limitar a utilização dos documentos fiscais para o preenchimento das planilhas disponibilizadas pela própria Receita Estadual.

Sabendo que este procedimento impacta diretamente na diminuição do custo vigente na produção, o produtor ressalta que o valor simulado passível de restituição, é de seu interesse e que pode resultar em lucratividade, investimentos e incentivos trazendo um custo benefício positivo para seu desenvolvimento.

Portanto, conclui-se com este estudo de caso, que o processo de transferência de crédito de ICMS é um diferencial para o setor agrícola, porém, ainda é pouco explorado e não tem a visibilidade necessária para os produtores

rurais. Apesar de ser um processo simples e que pode ser realizado pelo próprio produtor rural junto a Receita Estadual, devido à falta de conhecimento dos mesmos, muitas vezes este processo é ignorado resultando em um ônus tributário que poderia ser descontado.

Cabe ressaltar que os processos evidenciados neste estudo são específicos e exclusivamente realizados no estado do Paraná, não podendo ser estendidos aos demais estados brasileiros, devido cada estado possuir legislação própria do ICMS. Sugere-se para pesquisas futuras, revisem as legislações de outros estados brasileiros, de forma a evidenciar o benefício para os produtores rurais de cada região do território nacional.

Estima-se ainda que com o desenvolvimento deste estudo, a possibilidade de trabalhos futuros abordarem as demais áreas rurais, tais como produção leiteira, atividades avícolas, criação pecuária, possibilitando assim comparações entre os processos inerentes às atividades.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. M. **Gestão tributária**. 3ª Edição Revisada e Ampliada. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2014.

ABRANTES, L. A. **Tributos Indiretos Incidentes nos Segmentos Primário e de Processamento na Cadeia Agroindustrial do Café em Minas Gerais**. 2006. 183 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2006.

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 9. Ed. Rev., atual. E ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

ALMEIDA A. P. S.; REIS, E. A. dos; TAVARES, M. **Impacto do Crédito de ICMS sobre o Custo de Produção na Cafeicultura: um Estudo nas Principais Regiões Produtoras de Café**. 2011. Disponível em: <www.anpad.org.br/admin/pdf/CON996.pdf>. Acesso em 18 mai. 2017.

ALMEIDA, R; ZANLORENSSI, G. **A Trajetória do Preço do Combustível no Brasil nos últimos 17 anos**. 2017. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/grafico/2017/10/16/A-trajet%C3%B3ria-do-pre%C3%A7o-do-combust%C3%ADvel-no-Brasil-nos-%C3%BAltimos-17-anos>>. Acesso em 08 nov.2018.

BORTOLON, B. R. **Impactos Da Substituição Tributária Do ICMS Sobre A Carga Tributária Das Empresas Optantes Pelo Simples Nacional**. Florianópolis. 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1966**. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br>>. Acesso em 16 mai. 2017.

BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 mai. 2017.

BRASIL. **Decreto 6.080 de 2012 – Regulamento do ICMS do PARANÁ**. Disponível em: <<http://www.cidadao.pr.gov.br/>> - Acessado em 16 mai. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 1996**. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br>> Acesso em 16 mai. 2017.

BRASIL. **Lei Orgânica do ICMS nº 11.580 de 1996**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em 03 out. 2017.

BRASIL. **Norma de Procedimento Fiscal nº 053 de 2009**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/3200900053.pdf>> - Acessado em 16 mai. 2017.

BRUNOZI JUNIOR, A.; ABRANTES, L.; FERREIRA, M.; Revista De Informação Contábil. **Efeitos Da Lei Sobre Os Critérios De Transferência Do ICMS e Avaliação De Seu Impacto Nos Municípios Mineiros**, Minas Gerais, v. 2, n. 4, p. 82-101, Out-Dez. 2008.

CANCELIER, M.; DERKOSKI, J. **Cooperativas de produção agropecuária: incidência monofásica e substituição tributária das contribuições do PIS/PASEP e COFINS**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVIII, n. 134, mar 2015.

CANTO, G. U. **Direito Tributário Brasileiro**. 10º ed. São Paulo. 2004.

CARRAZA, R. A. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 14º ed. São Paulo. 2006

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária (13º Ed.)**. São Paulo: ATLAS S. A., 2013.

FLORES, J. H. **Teoria Crítica dos Direitos Humanos**. Os direitos humanos como produtos culturais. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris. 2009.

FONSECA, J. J. **Metodologia Da Pesquisa Científica. Fortaleza**. Fortaleza: UEC, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar Projetos De Pesquisa**. 4º ed. São Paulo: Atlas. 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas De Pesquisa Social**. 6º ed. São Paulo: Atlas. 2008.

GIL, A. C. **Métodos E Técnicas De Pesquisa Social (5ª Ed.)**. São Paulo: ATLAS S. A., 1999

GONÇALVES, M. B. **Os procedimentos administrativos utilizados na transferência de crédito do ICMS de Santa Catarina: estudo de caso na exportação de arroz**. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. 2013.

KAUARK, F.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. **Metodologia Da Pesquisa: Guia Prático**. Itabuna: Via Litterarum. 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5º ed. São Paulo: Atlas. 2003.

LAMPERT, E. **A Universidade na virada do século 21: Ciência, Pesquisa e Cidadania**. Porto Alegre: Sulina, 2000.

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

MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**: Promulgada em 5 de Outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1997, 4^o vol., tomo III, p. 123.

MOREIRA, R. L.; ABRANTES, L. A.; PINHEIRO, A. S. **Impacto do ICMS no custo de produção do café em Minas Gerais**. Congresso USP de iniciação científica, 4, 2007, São Paulo. 2007.

MOREIRA, R. L.; et al. **Impacto Do ICMS No Custo De Produção Do Leite: Um Estudo Na Cadeia Agroindustrial Do Estado De Minas Gerais**. XXVIII Encontro Nacional De Engenharia De Produção. Rio De Janeiro. 2008.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade Tributária (3^a ed.)**. São Paulo: SARAIVA, 2009.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual De Contabilidade Tributária: Textos e Testes com as Respostas (10^a Ed.)**. São Paulo: ATLAS S. A., 2011.

PLÁCIDO E SILVA, J. **Vocabulário Jurídico**. 32 ed. São Paulo: Ed Forence. 1997.

PÊGAS, P H. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PÊGAS, P. H. **Manual De Contabilidade Tributária (3^a Ed.)**. Rio De Janeiro: FREITAS BASTOS, 2005.

RANDONS, A.; CARMINATI, E. D. **Agropecuáristas e o Direito a Restituição do ICMS Pago na Aquisição de Materiais e Bens Consumidos na sua Atividade**. 2^o ENCICON- Unioeste, 2010.

RIBEIRO, M. O. **Contabilidade Intermediária**. 2 ed. São Paulo: Ed Saraiva. 2009

SABBADIN, L. A. **O Princípio da Não-cumulatividade de ICMS aplicável a Atividade Rural dos Produtores Pessoas Físicas**. 2006. Disponível em: <www.unimep.br/phpg/mostraacademica/anais/4mostra/pdfs/294.pdf>. Acesso em 18 mai.2017.

SALOMÃO, R. da C. M. **Aplicação da Substituição Tributária de ICMS às Micro e Pequenas Empresas**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade de Brasília Faculdade de Direito Curso de Graduação em Direito. Brasília: UnB, 2013.

SILVA, M. D. **Metáforas E Entrelinhas Da Profissão Docente**. Fortaleza: THOMSON, 2004.

SOARES, M.; GOMES, E. C. O.; TOLEDO FILHO, J. R. Revista de Administração Pública. **A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba**, Curitiba v. 45, n. 2, p. 459-481, 2011.

TISCOSKI, F. de L. **Recuperação do crédito de ICMS de produtores de arroz pessoa física no estado de Santa Catarina. 2014**. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma –SC. 2014.