

**UNIVERSIDADE ANHANGUERA-UNIDERP**  
**PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM PRODUÇÃO E**  
**GESTÃO AGROINDUSTRIAL**

**EDMILSON BORGES GOMES**

**ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS VENDAS EM**  
**INDÚSTRIAS DE GRANDE E MÉDIO PORTE DA CADEIA**  
**PRODUTIVA DO COURO BOVINO EM MATO GROSSO DO SUL**

**CAMPO GRANDE - MS**

**2011**

**EDMILSON BORGES GOMES**

**ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS VENDAS EM  
INDÚSTRIAS DE GRANDE E MÉDIO PORTE DA CADEIA  
PRODUTIVA DO COURO BOVINO EM MATO GROSSO DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em nível de Mestrado Profissional em Produção e Gestão Agroindustrial da Universidade Anhanguera-Uniderp, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Produção e Gestão Agroindustrial.

**Comitê de orientação:**

**Prof. Dr. Edison Rubens Arrabal Arias**

**Prof. Dr. Fernando Paim Costa**

**CAMPO GRANDE - MS**

**2011**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Anhanguera – Uniderp

G733a Gomes, Edmilson Borges.  
Análise da carga tributária das vendas em indústrias de grande e médio porte da cadeia produtiva do couro bovino em Mato Grosso do Sul. / Edmilson Borges Gomes. -- Campo Grande, 2011.  
48f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Anhanguera - Uniderp, 2011.

“Orientação: Prof. Dr. Edison Rubens Arrabal Arias.”

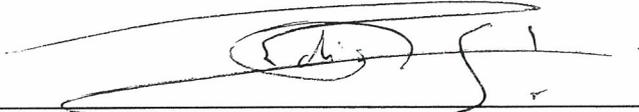
1. Pecuária de corte 2. Wet-blue 3. Incidência tributária 4. Exportações 5. Incentivos fiscais. I. Título.

CDD 21.ed. 636.2

FOLHA DE APROVAÇÃO

Candidato: **Edmilson Borges Gomes**

Dissertação defendida e aprovada em 22 de dezembro de 2011 pela Banca Examinadora:



Prof. Doutor **Edison Rubens Arrabal Arias (Orientador)**



Prof. Doutor **Emanuel Marcos Lima (UFGD)**



Prof. Doutor **José Antonio Maior Bono (Universidade Anhanguera - Uniderp)**

## **Dedico este trabalho...**

A minha mulher Elisangela Gomes.

As minhas filhas, Amanda Gomes e Aretha Gomes.

Ao meu pai, Lázaro José Gomes.

in memoriam

A minha mãe,

Selvarina Borges Gomes,

por me ensinar o valor da oração e da família.

in memoriam

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, pois ele é o caminho a verdade e a vida. Foi Deus quem me trouxe até aqui e continuará guiando-me em toda a minha vida.

Ao Professor Doutor Edison Rubens Arrabal Arias, meu orientador, pela confiança em mim depositada e acima de tudo pela valiosa contribuição.

Ao Professor Doutor Fernando Paim Costa, co-orientador, que contribuiu com relevantes sugestões para o aprimoramento deste trabalho.

A Universidade Anhanguera-Uniderp, na pessoa de seus professores, pelos ensinamentos valiosos.

A secretária Alinne, pela cordialidade e presteza dispensada durante o tempo transcorrido na instituição.

Em especial, agradeço também aos colegas de mestrado pelos momentos de solidariedade, de ajuda, de comprometimento e de amizade.

E a todos que direta ou indiretamente contribuíram, torceram e acreditaram na minha firme convicção de adquirir o título de Mestre.

**Obrigado.**

## LISTA DE SIGLAS

CAMEX - Câmara de Comércio Exterior.  
CF - Constituição Federal.  
CICB - Centro das Indústrias de Curtumes do Brasil.  
CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.  
CNA - Confederação Nacional da Agricultura.  
COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.  
CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.  
CTC-MS - Centro Tecnológico do Couro de MS.  
CTN - Código Tributário Nacional.  
DRE - Demonstração do Resultado do Exercício.  
GATT - General Agreement on Tariffs And Trade.  
IAGRO-MS - Agência Estadual de Defesa Sanitária, Animal e Vegetal.  
IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia E Estatística.  
IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.  
ICMS - Imposto sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias, Prestação de Serviços de Transporte Interestadual E Intermunicipal E de Comunicação.  
IE - Imposto sobre Exportação.  
II - Imposto sobre Importação.  
Imposto sobre O Valor Agregado – IVA.  
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social.  
IOF - Imposto sobre Operações Financeiras.  
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.  
IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana.  
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.  
IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica.  
ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.  
ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.  
ITCD - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos.  
ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.  
MAPA - Ministério Da Agricultura, Pecuária E Abastecimento.  
MDIC - Ministério do desenvolvimento, Indústria E Comércio Exterior.

MP - Medida Provisória.

OMA - Organização Mundial de Aduanas.

OMC - Organização Mundial do Comércio.

PIS - Programa de Integração Social.

RTT - Regime Tributário de Transição.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro E Pequenas Empresas

SECEX - Secretaria de Comércio Exterior.

SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural.

SEPLANC-MS - Secretaria de Estado de Meio Ambiente, do Planejamento, Da  
Ciência E Tecnologia.

SINDICOURO-MS - Sindicato Da Indústria do Curtimento de Couros E Peles No  
Estado de Mato Grosso do Sul.

UFERMS - Unidade Fiscal Estadual de Referência de Mato Grosso do Sul.

USDA - United States Department Of Agriculture.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO GERAL</b> .....	1
<b>2. REVISÃO GERAL DE LITERATURA</b> .....	3
<b>2.1. O AGRONEGÓCIO NACIONAL</b> .....	3
<b>2.2. A CADEIA PRODUTIVA DO COURO BOVINO</b> .....	4
<b>2.3. A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA</b> .....	10
<b>2.3.1. Tributos de competência federal</b> .....	12
2.3.1.1. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL .....	12
2.3.1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI .....	14
2.3.1.3. Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS .....	15
2.3.1.4. Imposto sobre Importações – II .....	16
2.3.1.5. Imposto sobre Exportações – IE .....	17
2.3.1.6. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF .....	18
<b>2.3.2. Tributos de competência estadual</b> .....	18
2.3.2.1. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS .....	19
2.3.2.2. Outros impostos estaduais .....	20
<b>2.3.3. Tributos de competência municipal</b> .....	21
2.3.3.1. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN .....	21
<b>2.3.4. Planejamento Tributário</b> .....	21
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	23
<b>3. ARTIGO: ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS VENDAS EM INDÚSTRIAS DE GRANDE E MÉDIO PORTE DA CADEIA PRODUTIVA DO COURO BOVINO EM MATO GROSSO DO SUL</b> .....	29
<b>RESUMO</b> .....	30
<b>ABSTRACT</b> .....	31
<b>3.1. INTRODUÇÃO</b> .....	32
<b>3.2. MATERIAL E MÉTODOS</b> .....	35
<b>3.3. RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	37
3.3.1. Cenário 1 - Eliminação da tributação curtume de médio porte .....	37
3.3.2. Cenário 2 - Eliminação da tributação curtume de grande porte ...	39
3.3.3. Cenário 3 - Simulação dos impostos incidentes exportações dos curtumes de médio e grande porte .....	42
3.3.4. Cenário 4 - Simulação eliminação do imposto sobre exportação de wet-blue curtume de grande porte –2007-2009 .....	45
<b>3.4. CONCLUSÕES</b> .....	46
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	47

## 1. INTRODUÇÃO GERAL

O Brasil apresenta o segundo maior rebanho bovino do mundo, com cerca de 209,5 milhões de cabeças, atrás apenas da Índia e Mato Grosso do Sul é o terceiro estado em número de bovinos, detendo um efetivo de cerca de 22,3 milhões de cabeças (IBGE, 2010).

O sistema agroindustrial brasileiro possui muitos aspectos positivos, que segundo Zuin (2006) destaca-se: elevada geração de renda, que chega a US\$ 44 bilhões; grande número de empregos e serviços gerados pelo sistema produtivo; grande produção e exportação de carne bovina, fazendo do país um dos maiores produtores mundiais. A esses fatores somam-se outros, como o maior rebanho comercial do mundo, pois, a Índia, por questões religiosas não utiliza o seu rebanho bovino para produção de carnes; as condições edafoclimáticas favoráveis a criação de animais em pastos e a ausência de algumas doenças como, por exemplo, a encefalopatia espongiforme (ESB), ou doença da vaca-louca.

O mercado de peles e couros cresceu notavelmente durante as quatro últimas décadas. A produção de couros aumentou, principalmente, nos países emergentes, segundo Schroer (2004), a produção mundial de peles bovinas aumentou entre 1970 e 2000, de 4,4 para 5,8 milhões de toneladas. No mesmo período quase dobrou a obtenção de couros bovinos em área superficial produzida. No total foram produzidos no mundo em 2000 mais de 11 milhões de metros quadrados de couro bovino (GUTERRES, 2004).

A indústria do curtume no Brasil é um segmento, pois o rebanho brasileiro é um dos maiores do mundo em termos comercializáveis. O Brasil ocupa lugar de destaque na produção mundial de couros: 2º produtor de couros bovinos, atrás da China, com cerca de 39 milhões de peles em 2009, representando 12,6% da produção mundial (ABRAFRIGO, 2011).

A indústria de couro no Brasil é formada por cerca de 500 curtumes, sendo que cerca de 80% são considerados de pequeno porte (entre 20 e 99 empregados – classificação da FIERGS - Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul e SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial). Além dos curtumes como unidades autônomas de negócios pode-se verificar que os frigoríficos têm aumentado seu processo de verticalização, atuando também como curtidores (Câmara, 2006).

A qualidade do couro que vem sendo exigida pelo mercado externo é intensa levando-se em conta que o Brasil concorre com países como Estados Unidos da América, Austrália, Nova Zelândia entre outros. Aliado a isto, a carga tributária que recai sobre as empresas é onerosa e em um mundo globalizado o mercado torna-se cada vez mais concorrencial, onde as empresas buscam a competitividade. Para conseguir ofertar produtos com qualidade e preços atraentes são imprescindível que as empresas procurem minimizar seus custos, inclusive aqueles de natureza tributária. Isto pode ser obtido por meio de um adequado planejamento tributário, com vistas à redução de tributos de forma legal.

Existe um acervo razoável de estudos a respeito do impacto da carga tributária no agronegócio brasileiro, mas desconhece-se e é necessário conhecer a relação da atividade agroindustrial e os benefícios fiscais do setor, principalmente na área do comércio exterior. Em Mato Grosso do Sul, o agronegócio é uma das principais atividades econômicas, gerando emprego e renda para o desenvolvimento do Estado, mas segundo empresários do setor a grande carga tributária prejudica a sua expansão.

O objetivo deste trabalho foi identificar e analisar, dentro da indústria do couro, como as empresas podem reduzir seus custos tributários de forma adequada, nas operações realizadas nos mercados interno e externo, através de um planejamento eficaz, utilizando-se dos incentivos fiscais para o setor coureiro.

## **2. REVISÃO GERAL DE LITERATURA**

### **2.1. O AGRONEGÓCIO NACIONAL**

O agronegócio é um dos principais setores da economia nacional. O crescimento da produção de grãos, fibras, carnes, frutas, hortaliças e pescado, ocorrido tanto pelo acréscimo da produtividade como pela expansão das áreas de cultivo, mesmo com a crise econômica internacional, tem sido destaque e despertado interesse pelo setor (SEBRAE, 2011).

Segundo dados do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2007), nos próximos dez anos há indicação de crescimento de vários setores do agronegócio nacional, em função do acentuado aumento do consumo em países superpopulosos, como a China, que terão dificuldades de atender suas demandas devido ao esgotamento de suas áreas agricultáveis e o acentuado aumento do consumo, especialmente de grãos como milho, soja e trigo. O crescimento mundial da população traz condições favoráveis aos países como o Brasil, que tem imenso potencial de produção e tecnologia disponível. A disponibilidade de recursos naturais no Brasil é fator de competitividade.

Segundo dados da EMBRAPA - Empresa brasileira de pesquisa agropecuária (2005), o agronegócio tem grande representatividade na economia brasileira, gerando cerca de um terço do Produto Interno Bruto (PIB) nacional e empregando um grande número de trabalhadores. Para alguns analistas o agronegócio chega a responder por cerca de 35% do total das vendas domésticas no exterior.

A pecuária transformou-se na principal atividade econômica de Mato Grosso do Sul, o que pode ser explicado por valores e tradições, e pelos baixos

riscos climáticos da região, contribuindo diretamente para a economia sul-mato-grossense (SEPLANC-MS,2009).

As exportações desempenham papel fundamental no comércio internacional de um país, pois dinamizam o processo de desenvolvimento econômico e social. O aumento das exportações faz com que as empresas elevem a produtividade através do desenvolvimento de novos produtos e aprimorem os padrões de qualidade, tendo em vista a concorrência no mercado internacional. Por sua vez, esta expansão também dinamiza o mercado doméstico, pois aumentam emprego e renda, mobilizando recursos financeiros que possibilitam ao país importar determinados produtos que não são produzidos no mercado interno (VIEIRA, 2008).

Para Garcia (2007), a exportação ramifica-se em dois tipos, sendo eles: i) Exportação Direta: é entendida por direta a operação de exportação em que o próprio fabricante/produtor fatura seu produto em nome do importador, no exterior e ii) Exportação Indireta: é realizada utilizando-se a intermediação de empresas estabelecidas no Brasil, as quais adquirem produtos ou serviços no mercado doméstico a fim de exportá-los. É importante destacar que a modalidade de Exportação Indireta é utilizada com frequência por micro e pequenas empresas ou até mesmo empresas de porte médio, as quais, em sua grande maioria, não possuem estrutura adequada para participar do concorrido mercado internacional.

## **2.2. A CADEIA PRODUTIVA DO COURO BOVINO**

Cadeia produtiva refere-se ao conjunto de etapas pelas quais passam e vão sendo transformados e transferidos os diversos insumos, em ciclos de produção, distribuição e comercialização de bens e serviços. Implicam divisão de trabalho, na qual cada agente ou conjunto de agentes realiza etapas distintas do processo produtivo. Para Castro et. al (1995), a cadeia produtiva refere-se a um enfoque sistêmico e se define como o conjunto de componentes interativos, tais como: sistemas produtivos agropecuários e agroflorestais, fornecedores de serviços e insumos, indústrias de processamento e transformação, distribuição e

comercialização, além dos consumidores finais de produtos e subprodutos da cadeia.

Esse enfoque consiste em descrever as operações de produção responsáveis pela transformação da matéria-prima em produto acabado. Segundo essa lógica, uma cadeia de produção se apresenta como uma sucessão linear de operações técnicas de produção e distribuição. Portanto, para nossos propósitos, tal instrumento será utilizado de forma descritiva e analítica.

Detalhando a compreensão de cadeia de produção, pode-se dizer que ela se constitui em:

(...). uma sucessão de operações de transformação dissociáveis, capazes de ser separadas e ligadas entre si por um encadeamento técnico... e também um conjunto de relações comerciais e financeiras que estabelecem, entre os estados de transformação, um fluxo de troca, situado de montante a jusante, entre fornecedores e clientes (BATALHA, 1997, p.97).

De acordo com o United States Department of Agriculture – USDA, o rebanho mundial de gado encerrou o ano de 2010 com um total de pouco mais de 1,0 bilhão de cabeças de gado, representando uma estabilização, equiparando-se com 2009 (MINERVA, 2011). O Brasil possui o maior rebanho comercial do mundo com 209,5 milhões de cabeças de gado (IBGE, 2010).

As exportações brasileiras de couros e peles, em 2010, movimentaram US\$ 1,729 bilhão. Esse total representa um aumento de 50% em relação a 2009, quando o setor apurou US\$ 1,144 bilhão, mas está 7% aquém do registrado em 2008, ano da crise econômica mundial, quando foi movimentado US\$ 1,854 bilhão (CICB/SECEX, 2011).

A aquisição de couro inteiro de bovinos no mercado nacional foi de 8,810 milhões de peças no 1º trimestre de 2011. Este resultado significou variações positivas de 4,7% com relação ao 4º trimestre e de 3,6% com relação ao 1º trimestre, ambos do ano de 2010, interrompendo a sequência de queda da aquisição de couro no primeiro trimestre de cada ano observada desde 2008. A aquisição de couro nos primeiros trimestres a partir de 2000 mostra que houve um crescimento contínuo de 2001 até 2007, quando houve aquisição recorde acima de mais de dez milhões de unidades (IBGE, 2011).

Nas últimas duas décadas, à medida que couros e peles produzidos por países em desenvolvimento foram crescentemente processados internamente antes de serem exportados, a participação de países em desenvolvimento no valor do mercado global de exportações de couro tem aumentado. Entretanto, deve-se destacar que nem tudo é positivo neste setor. Os custos de produção de couro continuam aumentando, devido em parte aos impactos ambientais, barreiras comerciais, incluindo tarifas de importação, impostos de exportação, quotas e proibições em exportações. Para trabalhar com as dificuldades e se destacar no mercado internacional contam preciosos pontos a qualidade do produto nacional e suas diversificações de produtos. Esse diferencial vem sendo explorado com competência e criatividade por produtores que investem no processamento neste setor, permitindo a diferenciação entre os mercados (INDEPENDÊNCIA, 2008).

Mantendo o foco na escala de produção, investimentos em design e uma postura comercial mais agressiva, a cadeia produtiva do couro se direciona a aumentar os lucros, concorrendo para injetar divisas em moeda forte em nossa economia, criando novos postos de trabalho e reforçando a posição de liderança do Brasil no mercado internacional de couros (AZEVEDO, 2001).

A indústria do couro estadual teve um crescimento significativo após a década de 90. Para buscar soluções aos problemas de qualidade do couro bovino, foi proposta pelo Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, a criação do Centro de Tecnologia do Couro de Mato Grosso do Sul – CTC/MS, voltado para a pesquisa, treinamento, formação de mão de obra e, principalmente, geração e transferência de tecnologias destinadas à melhoria de qualidade desta importante matéria-prima (CARDOSO, 2002).

Nesse cenário, a Embrapa Gado de Corte desenvolveu o Programa Embrapa Carne, Couro e Pele de Qualidade, que tem por fundamento o aumento da produção e remuneração na cadeia produtiva do couro, através de treinamentos, dias de campo e análise de pontos negativos em cada propriedade e, em parceria com o SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, com o IAGRO - Agencia Nacional de Defesa Sanitária Animal e Vegetal — MS. O programa engloba todos os segmentos da cadeia produtiva do couro bovino,

envolvendo ainda, o consumidor final, normalmente um país estrangeiro, interferindo de forma positiva, no processo de produção.

A qualidade do couro depende das técnicas utilizadas na esfolagem, processos utilizados no curtume, método de conservação empregado, condições de transporte e sistema de produção dos animais, entre outros. Obregon (2002) descreve que para se obter uma pele de maior qualidade, bastam alguns cuidados, quais sejam:

- Nas fazendas: utilização de cercas de arame liso, cuidado com a marcação, e evitar agressões ao animal;

- No transporte: cuidar da manutenção do caminhão, incluindo gaiolas (tábuas, parafusos e obstáculos no tablado); piso e portas, evitando que o animal se machuque e que fique deitado. Também é indicado respeitar a lotação máxima por gaiola, além de fazer paradas regulares, evitar o forte calor e velocidade excessiva;

- No frigorífico: manter a rampa de embarque encostada na carroceria do caminhão, cuidar para que o animal não pule, e antes do abate, deixar o animal sobre resfriamento por no mínimo 12 horas.

A classificação e designação dos tipos de pele são extremamente variáveis, sem uma padronização universal. Normalmente, os couros são classificados por peso, pela presença ou ausência de marcas, pela localização dessas marcas, pelo sexo, defeitos da esfolagem, etc (RUPPENTHAL, 2001). Na produção brasileira o couro para fins comerciais é atualmente classificado em: 15% de primeira categoria, 40% de segunda, 30% de terceira e 15% de refugos. Esta classificação leva em consideração alguns critérios estabelecidos conforme os defeitos presentes na pele do animal, conforme Instrução Normativa nº 12, de 18/12/2002 do MAPA. Em Mato Grosso do Sul, estado de maior rebanho bovino de corte brasileiro, o couro de primeira categoria não ultrapassa os 10%. Esse índice é devido a problemas provenientes principalmente do interesse do produtor (GOMES, 2002).

De acordo com Batemarque (2001) no abate, os frigoríficos pagam pelo peso da carcaça bovina e o couro é considerado subproduto. Logo, os frigoríficos vendem o couro por quilo aos curtumes e as peças são classificadas

de acordo com defeitos. Neste momento, evidenciam-se os prejuízos econômicos, provenientes não só do couro ainda na fazenda, como também do manejo, transporte, armazenamento e conservação, para posterior processamento nos curtumes.

A cadeia produtiva de couro e calçados inicia-se na atividade de pecuária, em que os diferentes sistemas de criação podem resultar em peles de qualidades distintas, impondo restrições ao processamento do couro e seus derivados.

Na configuração mais comum do fluxo produtivo, o couro salgado é fornecido pelos frigoríficos aos curtumes, que podem processá-lo:

- curtume de *wet-blue*<sup>1</sup> - é aquele que desenvolve somente o processamento de couro cru para *wet-blue* (primeiro estágio de processamento do couro) ou para couro piquelado.
- curtume integrado - é aquele que realiza todas as operações, processando desde o couro cru até o couro acabado. Portanto, tem capacidade para ofertar couro piquelado; couro *wet-blue*; couro semi-acabado e couro acabado.
- curtume acabado - é aquele que utiliza como matéria-prima o couro no estágio *wet-blue* e o transforma em crust (semi-acabado) e em acabado.
- curtume de acabamento - é aquele que realiza apenas a etapa final de acabamento, utilizando-se do crust como matéria-prima.

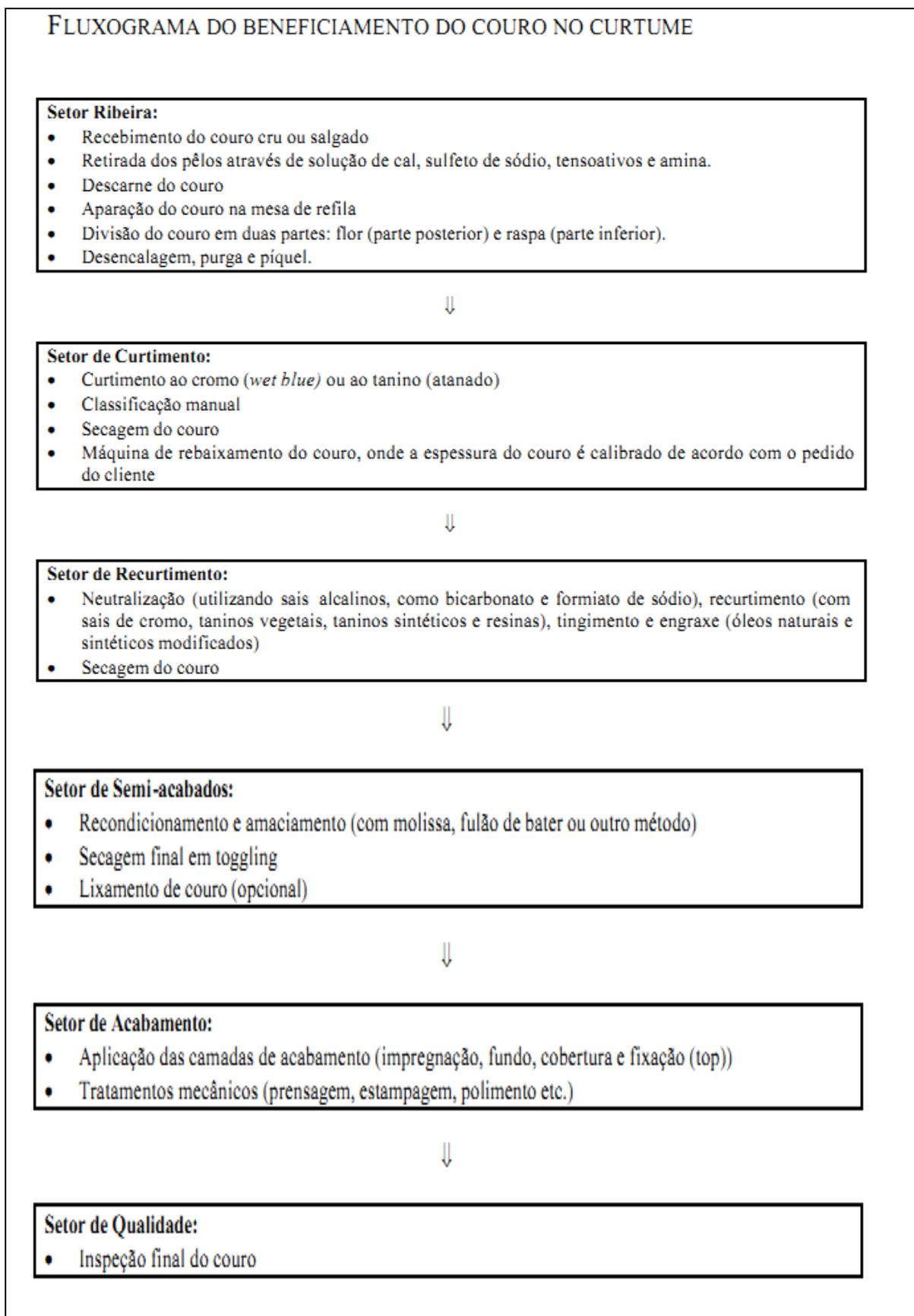
Os curtumes, por sua vez, abastecem as empresas nacionais, tendo destaque a indústria de artigos de couro e, sobretudo, a de calçados; assim como o mercado externo. Destaca-se que entre 1980 e 2000 85% dos curtumes nacionais estavam na categoria de *wet-blue* (AZEVEDO, 2001).

O Quadro 1 apresenta o fluxograma de beneficiamento do couro no curtume, descrito por Azevedo (2001).

---

<sup>1</sup> “*Wet-blue*” é um termo técnico inglês “que significa ‘úmido azul’, pois ao chegar nessa fase o couro sai úmido, com uma tonalidade azulada e curtido ao cromo” (MOREIRA, 2001, p.2).

QUADRO 1 - Fluxograma de beneficiamento do couro no curtume.



Fonte: Azevedo (2001, pág. 60).

### 2.3. A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

O sistema tributário brasileiro pode ser classificado em relação à renda (Imposto de Renda de Pessoa Física e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica); à produção/consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP, COFINS e CIDE), ao patrimônio (ITR, IPVA, ITCD, ITBI e IPTU) e ao comércio exterior (II e IE).

A questão tributária sempre esteve em evidência, principalmente nos dias presentes. A carga tributária brasileira cresceu significativamente nos últimos anos, atingindo atualmente cerca de 35 % do Produto Interno Bruto (IBPT, 2010). Há tempos, existe um intenso debate no sentido de uma reforma tributária ampla, onde são discutidas a distribuição das receitas tributárias entre os governos da federação, a criação de um imposto sobre o valor adicionado - IVA federal e IVA estadual, em substituição aos atuais ICMS, IPI e ISSQN - e, especialmente, a eliminação da cumulatividade de certos tributos, que tem efeitos nocivos sobre a atividade econômica (FENAFISCO, 2008).

Conforme dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2010), em média 33% do faturamento anual das empresas brasileiras são destinados ao pagamento de tributos. O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas correspondem a 51,51% do lucro líquido apurado. Dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, é imprescindível a adoção de um sistema de economia legal, onde a carga tributária seja de menor impacto em relação ao faturamento.

Segundo Pohlmann (2006), existe uma constante discussão no âmbito internacional quanto ao balanceamento entre tributos diretos e indiretos. Apesar de prevalecer nos países altamente desenvolvidos a tributação direta, nos países em desenvolvimento ou menos desenvolvidos a tributação indireta tem uma relevância maior, existindo fortes correntes no sentido do incremento da participação dos tributos sobre o consumo, mesmo nos países mais ricos. Esse debate ganha mais força à medida que as instituições dos blocos regionais solidificam-se, especialmente as da União Européia (MICHELS, 2009).

Outro dado preocupante e que afeta a todos os países, é quanto à evasão tributária. Inúmeros estudos vêm sendo desenvolvidos tratando da questão e suas consequências, procurando explicar o que leva o contribuinte a

praticar a evasão tributária, quando isso ocorre e em que níveis ela se dá (FREITAS, 2007). Outros pesquisadores dedicam-se a tentar mensurar a perda de arrecadação total derivada da prática da sonegação fiscal, assim como determinar suas causas e, a partir daí, propor medidas aos legisladores, governantes e gestores públicos, para solucionar ou minimizar o problema (POHLMANN, 2006).

De acordo com a Constituição Federal de 1988 as competências tributárias são assim definidas:

a) À União cabe instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários; propriedade territorial rural; e grandes fortunas. A União também pode criar contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse para as categorias profissionais ou econômicas; contribuições de seguridade social em favor do INSS \* Instituto Nacional do Seguro Social; empréstimos compulsórios e impostos extraordinários de guerra;

b) Aos Estados e ao Distrito Federal cabe instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; propriedade de veículos automotores;

c) Aos Municípios cabe instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária dos Estados (BRASIL, 1988).

### **2.3.1. Tributos de competência federal**

Consideram-se tributos federais aqueles de competência da União, independentemente da distribuição de sua arrecadação aos Estados, Distrito Federal ou Municípios. Para efeitos da pesquisa, os tributos de competência federal incidentes sobre o lucro das empresas (IRPJ e CSLL) não foram objeto de análises, tendo em vista não incidirem sobre o faturamento, diferentemente dos tributos incidentes sobre a receita, tais como, o IPI, as contribuições ao PIS e a COFINS.

#### **2.3.1.1. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Com suas normas consolidadas através de regulamento, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (BRASIL, 1999), prevendo as formas de apuração (lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional). A tributação com base no lucro real pode ser por opção ou por obrigação. As pessoas jurídicas não enquadradas no art. 14 da Lei nº 9718/98 podem optar pela tributação com base no lucro presumido, mas, por opção, podem ser tributadas com base no lucro real. As empresas enquadradas naquele artigo estão compulsoriamente obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real (BRASIL, 1998).

O lucro real é apurado a partir do resultado contábil do período, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas pela legislação tributária, determinado com base no balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balanços trimestrais, na forma da Lei nº 9430/96. Na modalidade anual de tributação, as pessoas jurídicas terão que pagar mensalmente o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculados por estimativa, com o levantamento através de balanços ou balancetes mensais ou ainda através do somatório das receitas e demais resultados positivos do período de apuração (BRASIL, 1996).

O art. 46 da Lei nº 10.637/2002 dispôs que a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou a R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses da atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (BRASIL, 2002).

A opção pelo lucro presumido só poderá ser feita pela pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhum dos impedimentos enumerados no art. 14 da Lei nº 9718/98, quais sejam, receita bruta total, no ano-calendário anterior, igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 e instituições financeiras e assemelhados. A base de cálculo corresponde a percentuais definidos na legislação aplicáveis sobre a receita bruta do trimestre cujo resultado será acrescido de ganhos de capital, de rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas e resultados positivos auferidos no trimestre (BRASIL, 1998).

A opção exercida pelas pessoas jurídicas por uma das formas de tributação (lucro real trimestral, lucro real anual ou lucro presumido), é realizada mediante o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto de renda, sendo definitiva para todo o ano-calendário.

O art. 47 da Lei nº 8.981/95 (BRASIL, 1995) enumera as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado (escrituração imprestável, não-apresentação de livros comerciais e fiscais, entre outros). O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas a determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

A alíquota do IRPJ é 15% incidente sobre o lucro do período, bem como o adicional do IR de 10% sobre o excedente de lucro de R\$ 20.000,00 ao mês, nas formas de apuração através do lucro real, presumido ou arbitrado.

Com relação à contribuição social sobre o lucro das empresas, essa é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social (HIGUCHI et. al, 2011). Incide sobre os resultados das empresas e sua base de cálculo será calculada de acordo com o sistema de apuração do IRPJ, ou seja, lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

Desta forma, a opção efetuada pelo contribuinte quanto ao sistema de apuração do IRPJ irá determinar a forma de apuração da base de cálculo da CSLL. Assim, a alíquota efetiva da CSLL varia de 1,08% sobre a receita bruta a 9% sobre o lucro (GALLO, 2007).

O art. 149 da Constituição que foi alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, dispõe em seu § 2º que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (BRASIL, 2001b). O entendimento não procede em relação à CSLL das pessoas jurídicas em qualquer regime de tributação porque já está pacificado nas jurisprudências administrativas e judiciais que a imunidade de tributo sobre a receita não atinge os lucros das empresas (HIGUCHI et. al, 2011).

#### 2.3.1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Este imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros ingressados no país e tem suas disposições regulamentadas pelo Decreto 7.212/2010. Tem natureza extrafiscal, pois além de servir para a arrecadação tributária federal, serve de instrumento para o controle e intervenção de setores da economia nacional (BRASIL, 2010).

O IPI possui características específicas, tais como, a seletividade (art. 153, §3º, inciso I, CF, 1988), deverá ser seletivo em função da essencialidade do produto. Diz-se que o imposto é seletivo, quando tributa os produtos de acordo com a sua utilidade. É ainda não cumulativo (art. 153, §3º, inciso II), compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Na prática, abate-se o imposto exigido na operação anterior, de forma que o tributo não se acumule ao longo das operações subseqüentes, evitando a incidência em cascata.

O contribuinte deve dar entrada e saída de produtos, anotando o valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas e outros insumos (crédito) e às saídas de produtos (débito). Então é apurado o saldo, escriturando o livro específico e transferindo-o para o período seguinte, se for credor, ou recolhendo

no vencimento o valor correspondente, caso seja devedor (GALLO, 2007). Ele também não incide nos produtos exportados.

### 2.3.1.3. Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

A Lei Complementar nº 70 de 1991, instituiu a contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas (BRASIL, 1991). A partir de 01-02-99, a cobrança da COFINS está alterada pela Lei nº 9.718, de 27-11-98, e pela MP nº 2.158-35, de 24-08-01, além de outras alterações específicas para determinados setores da economia (BRASIL, 1998; BRASIL, 2001a).

As contribuições ao PIS e COFINS são bem semelhantes, pois ambas são contribuições sociais e têm formas de incidência comuns como: faturamento ou receita, folha de pagamento no caso de empresas sem fins lucrativos (PIS). Tem incidência cumulativa (0,65% PIS e 3,00% COFINS) e não cumulativa (1,65% PIS e 7,6% COFINS), sendo a incidência cumulativa aplicável regra geral no caso de empresas com apuração do IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado (GALLO, 2007).

A base de cálculo da COFINS não cumulativa é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Para o crédito de COFINS não cumulativa (ou seja, na dedução do montante do tributo, da mesma espécie, já pago na operação anterior) a não-cumulatividade é parcial porque não foi permitida a dedução da contribuição paga em todas as operações imediatamente anteriores. A regra geral para determinar o montante dos créditos é mediante aplicação da alíquota de 1,65% para PIS e 7,6 % para COFINS, cabendo ainda muitas exceções.

A Lei nº 10.865/04 instituiu a cobrança de PIS e COFINS sobre a importação de bens e serviços do exterior, aumentando a carga tributária na importação. A base de cálculo na importação de bens será o valor aduaneiro,

assim entendido, como o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, devendo ser recolhido na data do registro da declaração de importação. O Decreto nº 6759, de 2009, regulamentou a Lei nº 10865/04, disciplinando a incidência, o fato gerador, a base de cálculo, as isenções, as suspensões, entre outros. Na importação de bens, poucas operações estão isentas ou não são tributadas pelo PIS e COFINS (BRASIL, 2009a; BRASIL, 2004).

Segundo a Lei nº 10.865/04, os serviços importados do exterior são prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior nas hipóteses de serem executados no País ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País. A base de cálculo será o valor pago ou creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições, sendo que o pagamento deverá ser recolhido na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa (BRASIL, 2004).

#### 2.3.1.4. Imposto sobre Importações - II

O seu fato gerador é a entrada de produtos estrangeiros em território nacional e tem como base de cálculo o valor aduaneiro da mercadoria, com seus ajustes de acordo com a OMA - Organização Mundial de Aduanas. Este imposto não está sujeito ao Princípio da Anterioridade da Lei, facultando ao poder executivo alterar as alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. A base de cálculo do imposto varia quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa; quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT (BRASIL, 1966b). Para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente no momento da ocorrência do fato gerador. As alíquotas são definidas por ato legal, através da classificação do produto.

### 2.3.1.5. Imposto sobre Exportações - IE

Assim como o IPI, é considerado tributo de natureza extrafiscal aplicado ao comércio exterior. Ele incide sobre a exportação de produtos brasileiros ou nacionalizados, porém, de acordo com os modernos entendimentos da OMC - Organização Mundial do Comércio, os países exportadores não devem mais utilizá-lo, deixando a tributação do comércio exterior a cargo dos países importadores (GALLO, 2007). O IE não se sujeita ao princípio da anterioridade, podendo ser alterado no mesmo exercício financeiro. A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional. A alíquota do imposto é de 30%, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

O regime aduaneiro especial de “*Drawback*”, instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21/11/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado. O mecanismo funciona como um incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional (BRASIL, 1966b).

O objetivo principal do *Drawback* é promover o incremento das exportações, pela possibilidade de maior colocação da produção nacional no mercado externo, o que, evidentemente, traduz-se no desenvolvimento de determinados setores produtivos do país. Outro objetivo desse incentivo é dar maior competitividade ao produto exportado. Caracterizado como incentivo, compreende suspensão ou isenção do recolhimento de taxas e impostos, incidentes sobre a importação de mercadorias utilizadas na industrialização, ou acondicionamento de produtos exportados ou a exportar (POSSETTI, 2005).

Como consequência do elevado número de operações cursadas sob esse regime, o governo implantou um programa de desburocratização, cujo início se deu em novembro de 2001, tendo como principais características: O módulo específico de *Drawback* no Siscomex-Exportação, que promoveu uma notável

simplificação nos trâmites para a habilitação ao regime; e a nova consolidação das normas de Drawback, que trata, com riqueza de detalhes, de todo o procedimento administrativo a ser respeitado em sua execução. Com essas alterações, os beneficiários passaram a dispor de maior facilidade para o pleito, na vinculação de documentos e principalmente no acompanhamento das respectivas operações amparadas pelo regime, porém, no tocante à comprovação, diversos empecilhos ainda são enfrentados.

#### 2.3.1.6. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF

Este tributo incide sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativo a Títulos e Valores Mobiliários. É de natureza extrafiscal, onde o contribuinte é qualquer uma das partes envolvidas na operação, definidos pela legislação. Suas alíquotas podem ser fixas, variáveis, proporcionais, progressivas ou regressivas. A base de cálculo depende da operação ocorrida, como exemplo, nas operações de crédito, é o montante da obrigação, nas operações de câmbio, o montante em moeda nacional (BRASIL, 2007).

#### 2.3.2. Tributos de competência estadual

Compreendem os tributos estaduais todos os que são de competência dos Estados e do Distrito Federal, mesmo que o produto de sua arrecadação seja distribuído aos Municípios, tais como o ICMS, o ITCD e o IPVA, tributos estes com características próprias definidas pela legislação estadual.

O ICMS pode representar 80% da arrecadação dos estados (PAES, 2009). Com a aprovação da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) os governos estaduais adquiriram competências tributárias exclusivas e autonomia para legislar, arrecadar, administrar e gastar os recursos. Os estados adquiriram competência para fixar as alíquotas internas do ICMS, que passaram a ser definidas pelos regulamentos do ICMS de cada estado, desde que fossem

superiores às alíquotas interestaduais. As alíquotas aplicadas nas operações interestaduais e nas exportações, bem como as alíquotas máximas nas operações internas, seriam definidas pelo Senado.

#### 2.3.2.1. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

A importância do ICMS revela uma peculiaridade do nosso sistema tributário: o Brasil é o único país do mundo em que o maior tributo arrecadado na economia é um imposto sobre o valor adicionado regido por leis subnacionais (VARSANO, et.al 1998). Esse imposto incide também sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O fato gerador do ICMS é a saída do produto ou mercadoria do estabelecimento, independentemente se houve ou não uma operação de compra e venda. Havendo ainda outros casos de incidência do ICMS, ou seja, entrada de mercadoria importada, mesmo que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento; serviço prestado no exterior ou cuja prestação tenha começado no exterior; entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo e derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado do comprador (GALLO, 2007). Em geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do respectivo serviço.

O ICMS é imposto plurifásico porque incide em todas as etapas da produção e distribuição de bens e serviços (até alcançar o consumidor final), permitindo que o imposto incidente sobre as compras (aquisições) seja deduzido do imposto debitado sobre as vendas (remessas) – método do crédito do imposto. É um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo vedada a apropriação de créditos na hipótese de as operações anteriores serem isentas ou não tributadas (BRASIL, 1988).

### 2.3.2.2. Outros impostos estaduais

O ITCD - Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos é um imposto que incide sobre a doação ou sobre a transmissão hereditária ou testamentária de bens móveis, inclusive semoventes, títulos e créditos, e direitos a eles relativos ou bens imóveis situados em território do Estado, na transmissão da propriedade plena ou da nua propriedade e na instituição onerosa de usufruto.

Segundo a CF em seu art. 155. “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos” (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional traz em seu art. 35.

O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

- I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
- II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
- III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (BRASIL, 1966a).

Em Mato Grosso do Sul, o ITCD é regulamentado pela Lei nº 1.810, de 22/12/1997(MATO GROSSO DO SUL, 1997).

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA é um imposto que tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor, aéreo, aquático ou terrestre. A base de cálculo do IPVA é o valor venal ou estimado do veículo, observando-se que, sendo ele: I - novo, é o valor da sua aquisição, não podendo ser inferior ao preço de mercado ou ao valor divulgado em publicações especializadas; II - usado, é o valor estabelecido em tabela específica para esse fim, nela considerados, isolada, parcial ou conjuntamente várias características. As alíquotas variam de acordo com o tipo de veículo e podem ser de 1,5 até 7%.

### **2.3.3. Tributos de competência municipal**

#### **2.3.3.1. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS ou ISSQN**

É de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes em relação específica, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O contribuinte é o prestador do serviço. A alíquota varia entre 2% e 5%. Destaca-se que o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

### **2.3.4. Planejamento Tributário**

É de importância fundamental para qualquer empresa que pretenda exportar, independente do tamanho ou do ramo de atividade, um bom planejamento estratégico.

*O planejamento estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando um maior grau de interação com o ambiente (KOTLER, 1998).*

Existem diferentes mecanismos para fazer com que os produtos nacionais cheguem ao mercado externo. Contudo, a depender da forma adotada, os custos de um mesmo produto ou serviço podem sofrer variação, o que irá interferir no preço de venda e conseqüentemente na competitividade deste produto e na sua rentabilidade.

A elevada carga tributária brasileira torna crucial o estudo deste componente dos custos de operação para a determinação da melhor maneira das empresas atuarem no mercado. Conforme comenta Zanatta e Maroni Neto, no contexto de gestão empresarial, o planejamento tributário é uma ferramenta importante na redução de despesas. Segundo Guerreiro:

*(...) planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (GUERREIRO, 1998, p.148 apud ZANATTA e MARONI NETO).*

Segundo Borges (2002), o Planejamento Tributário é um conjunto de ações, de indivíduos e firmas, que se destinam a anular, reduzir ou postergar legalmente os ônus dos tributos. E ainda, para a realização de um planejamento tributário eficaz, é fundamental que se conheça todos os tributos incidentes na atividade empresarial (Zamberlan e da Silva,1997).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAFRIGO. **Produção mundial de peles**. Curitiba, PR: 2011. Disponível em: <[http://www.abrafrigo.com.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=9321](http://www.abrafrigo.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=9321)> . Acesso em: 22 dez. 2011.

AZEVEDO, P. F. Competitividade da cadeia de couro e calçados. **Relatório para o fórum de competitividade da cadeia produtiva de couro e calçados**. Brasília: 2001. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/arquivo/sdp/proAcao/forCompetitividade/anaComSetEstrategicas/estudopensaccouro.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2011.

BATALHA, M.O.; SILVA, A.I. **Gestão Agroindustrial**. São Paulo: Ed. Atlas, 1997. p. 83-139.

BATEMARQUE, V. **Couro: Esse negócio vale ouro para a pecuária nacional**. Piracicaba: 2001. Disponível em: <<http://www.beefpoint.com.br/radares-tecnicos/qualidade-da-carne/couro-esse-negocio-vale-ouro-para-a-pecuaria-nacional-4979n.aspx>>. Acesso em: 10 mar. 2011.

BRASIL. **Lei nº 5. 172**, de 25 de Outubro de 1966. 1966a. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> Acesso em: 21 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1966. 1966b. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 20 ago.2011.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. 71p.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)> Acesso em: 19 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 1996. p.28805-28814.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718/98**, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Disponível em:  
<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei9718.htm>. Acesso em: 10 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>> Acesso em: 15 out. 2011.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001. 2001a. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm). Acesso em: 19 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 33**, de 11 de dezembro de 2001b. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <  
[http://www.presidencia.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm](http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm)>. Acesso em: 4 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 12**, de 18 de dezembro de 2002. Estabelece critérios de classificação para qualificação do couro bovino. Disponível em: <  
<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis/action/detalhaAto.do?method=>>> Acesso em: 22 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>. Acesso em: 10 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 2004. 2004a. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10865.htm>. Acesso em: 19 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº 466**, de 4 de novembro de 2004. 2004b. Dispõe sobre a suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem nas vendas efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4662004.htm>. Acesso em: 19. Mai. 2011.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Casa Civil. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2007/dec6306.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2007/dec6306.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. 2009a. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm). Acesso em: 19 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. 2009b. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>. Acesso em: 10 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.212** de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm). Acesso em: 21 mar. 2011.

CÂMARA, R.P.B., GONCALVES, E.V.. **Processamento do couro e a logística reversa**. Bauru, SP: XIII SIMPEP, 2006. Disponível em: [http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais\\_13/artigos/427.pdf](http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/427.pdf). Acesso em: 21 dez. 2011.

CARDOSO, E. E. **Reuniões técnicas sobre couros e peles**. Campo Grande: Embrapa Gado de Corte, 2002. Disponível em: <<http://www.cnpqg.embrapa.br/publicacoes/doc/doc127/00apresentacao.html>>. Acesso em: 09 fev. 2011.

CASTRO, A. M. G., COBBE, R. V., GOEDERT, W.J. **Prospecção de Demandas Tecnológicas**: manual metodológico para o SNPA. Brasília: Embrapa – DPD, 1995. 82 p.

CENTRO DAS INDÚSTRIAS DE CURTUMES DO BRASIL-CICB. **Série histórica das exportações de couros bovinos**. Disponível em: <<http://www.cicb.org.br/index.php/informacoes/119-serie-historica-novembro-2011>>. Acesso em: 22 dez. 2011.

FREITAS, A. B. R. **Fatores condicionantes da evasão tributária**: uma análise da contribuição para o financiamento da previdência social. 2007. 82 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Brasília, Brasília, 2007.

FENAFISCO. Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Nota sobre a PEC 233/2008. **Revista Eletrônica**. 2008. Disponível em: <<http://www.fenafisco.org.br/arquivos/RTRRevista.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2011.

GALLO, M.F. **A relevância da abordagem contábil na mensuração da Carga Tributária das empresas**. 2007. 410 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GARCIA, L. M. **Exportar Procedimentos, Incentivos e Formação de Preços – 9ª Edição**. São Paulo: Aduaneiras, 2007. 226 p.

GOMES, A. Aspectos da cadeia produtiva do couro bovino no Brasil e em Mato Grosso do Sul. In: CARDOSO, E. et al. **Reuniões Técnicas sobre Couros e Peles**. Palestras e proposições: Reuniões Técnicas sobre Peles e Couros, 25 a 27 de setembro e 29 de outubro a 1º de novembro de 2001. Campo Grande: Embrapa Gado de Corte, 2002. p. 61-72 (Embrapa Gado de Corte: Documentos, 127).

GUTERRES, M. Estrutura de colágeno da pele. **Revista do Couro**. Ed. 170. p. 76-80, 2004.

HIGUCHI, H; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 36ª ed. São Paulo, IR Publicações, 2011, 590 p.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produção da Pecuária Municipal**. v. 36. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/.../ppm2010.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **Produção**. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abate-leite-couro-ovos\\_201101comentarios.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abate-leite-couro-ovos_201101comentarios.pdf)>. Acesso em 22 dez. 2011.

IBPT - INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga Tributária Brasileira e Revisão dos Períodos Anteriores, 2010**. São Paulo, 2010. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13854/186.pdf?PHPSESSID](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf?PHPSESSID)>. Acesso em: 02/07/2011.

INDEPENDÊNCIA. **A indústria de Couro**. Abril, 2008. Disponível em: <[http://www.mzweb.com.br/independencia/web/conteudo\\_pt.asp?idioma=0&conta=28&tipo=17164](http://www.mzweb.com.br/independencia/web/conteudo_pt.asp?idioma=0&conta=28&tipo=17164)>. Acesso em: 22/12/2011.

KOTLER, P. **Administração de marketing**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1998. 725 p. MATO GROSSO DO SUL. **Lei Estadual nº 1.810**, de 22 de dezembro de 1997. Campo Grande, MS, 1997.

MAPA - MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. **Cadeia Produtiva de Carne Bovina** – série agronegócios. Brasília: IICA: MAPA/SPA, 2007, 86 p.

MICHELS, G. **O papel da organização mundial do comércio no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais**. Florianópolis: UFSC, 2009. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/33949/public/33949-44722-1-PB.pdf>> Acesso em: 02/07/2011.

MINERVA. **A Indústria mundial de carne bovina**. Atualizado em: 24 mai. 2011. Disponível em: <[http://www.mzweb.com.br/minerva/web/conteudo\\_pt.asp?idioma=0&conta=28&tipo=7706](http://www.mzweb.com.br/minerva/web/conteudo_pt.asp?idioma=0&conta=28&tipo=7706)>. Acesso em: 10 nov. 2011.

MOREIRA, G. D. V. **As inovações tecnológicas no setor couro/calçados de Mato Grosso do Sul**. Campo Grande, 2001, 95 f. Monografia (Especialização em “Agentes em Difusão e Inovação Tecnológica”) - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2001.

OBREGON, C. G. S. **Programa, melhoria e qualidade do couro**. Embrapa Gado de Corte. Reuniões Técnicas sobre o Couro e Peles, 2002. On-line. Disponível em: <[www.cnpqg.embrapa.br](http://www.cnpqg.embrapa.br)>. Acesso em: 5 jun. 2011.

PAES, N. L. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. **Revista Brasileira de Economia**. vol.63 nº.3 Rio de Janeiro Jul/Set. 2009. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-71402009000300003](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402009000300003)>. Acesso em: 25 set. 2011.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S.. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006, v. 1, 182 p.

POSSETTI, A. V WORKSHOP – 2ª ETAPA. **Drawback: Um Incentivo a Exportação (Aspecto Legal, Fiscal e Contábil)**. Juazeiro: Contabilidade Paulista, 2008. Disponível em: <[www.fesppr.br/~possetti/comercio/Drawback.doc](http://www.fesppr.br/~possetti/comercio/Drawback.doc)> Acesso em: 22 dez. 2011.

RUPPENTHAL, E. **Perspectivas do setor de couro do Estado do Rio Grande do Sul**. 2001. 209 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

SEPLANC-MS – SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE, DO PLANEJAMENTO, DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA. **Dados Estatísticos de Mato Grosso do Sul**. Campo Grande, 2009. Disponível em: <<http://www.semec.ms.gov.br/control/ShowFile.php?id=52984>>. Acesso em: 10/07/2011.

SEBRAE. **Agronegócio**. 2011. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/customizado/sebrae/institucional/grandes-setores-de-atuacao/agronegocio>>. Acesso em: 01 de jun 2011.

SCHRÖER, T. Weltweit Entwicklung bei Rinderhäuten und –leder. **Leder& Häute Markt** 10, p.35-39, 2004.

VARSANO, R. et. al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Texto para Discussão N° 583. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 1998.

VIEIRA, Aquiles. **Teoria e Prática Cambial**: exportação e Importação – 3. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008, 449 p.

ZUIN, L.F.S.; Queiroz, T.R (Org.). **Agronegócios**: gestão e inovação. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, 436 p.

### **3. ARTIGO**

## **ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS VENDAS EM INDÚSTRIAS DE GRANDE E MÉDIO PORTE DA CADEIA PRODUTIVA DO COURO BOVINO EM MATO GROSSO DO SUL**

# ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS VENDAS EM INDÚSTRIAS DE GRANDE E MÉDIO PORTE DA CADEIA PRODUTIVA DO COURO BOVINO EM MATO GROSSO DO SUL

## RESUMO

A pecuária transformou-se na principal atividade econômica de Mato Grosso do Sul. A qualidade do couro que vem sendo exigida pelo mercado externo é intensa, levando-se em conta que o Brasil concorre com países como Estado Unidos da América, Austrália, Nova Zelândia entre outros. Em Mato Grosso do Sul, o agronegócio é uma das principais atividades econômicas, gerando emprego e renda para o desenvolvimento do Estado. O presente artigo procurou dar ao tema uma abordagem geral e legal, procurando mostrar os principais instrumentos financeiros às empresas que queiram utilizar os regimes tributários de incentivos fiscais para viabilizarem as exportações. O objetivo da pesquisa foi o de identificar e analisar, o efeito da carga tributária das vendas em empresas industriais de beneficiamento na cadeia produtiva do couro bovino no estado de Mato Grosso do Sul visando reduzir seus custos tributários de forma adequada, nas operações realizadas nos mercados interno e externo, através de um planejamento eficaz. Realizou-se levantamento bibliográfico e coleta de dados econômico-financeiros de dois curtumes (médio porte e grande porte) para descrever e comparar a carga tributária incidente nas operações de venda no mercado interno e externo, relativos aos anos 2007 a 2009. Efetuou-se um comparativo da tributação em termos percentuais no sentido de avaliar as vantagens e dificuldades nas operações com o mercado externo. Em relação às empresas investigadas, observou-se que ambas realizam vendas para o mercado externo, a de médio porte utilizando-se da exportação indireta, ou seja, venda com fim específico e a de grande porte exportação direta, seus produtos são diretamente remetidos ao mercado externo. Destacou-se que as duas empresas produzem e exportam o couro na etapa wet-blue, que, por previsão legal, tem incidência do imposto de exportação. Caso os produtos fossem exportados já na etapa de couro acabado, além de agregar maior valor, estaria desonerado do pagamento do imposto de exportação.

**Palavras-chave:** Pecuária de corte; wet-blue; incidência tributária; exportações; incentivos fiscais.

# **ANALYSIS OF SALES TAX BURDEN IN LARGE AND MEDIUM INDUSTRIES SIZE OF IMPROVEMENT OF PRODUCTION CHAIN OF BOVINE LEATHER IN MATO GROSSO DO SUL**

## **ABSTRACT**

Beef cattle is the main economic activity of Mato Grosso do Sul State, with meat and leather industries generating jobs and income that drive the state development. Increase the competitiveness in such supply chains requires reducing costs and improving quality, as in the international market Brazil is competing with countries like the United States, Australia and New Zealand, among others. These goals are however hampered by the large tax burden, and in the case of leather, the accumulation of taxes on exports is a major constraint to growth. The present study aimed to identify and analyze the effect of taxation on leather processing companies from Mato Grosso do Sul, in order to reduce tax costs for operations in domestic and foreign markets through effective planning. Literature was reviewed and economic and financial data were collected in two tanneries (medium and large), considering the period from 2007 to 2009. Taxation was then compared in percentage terms, in order to assess the advantages and difficulties of operating in the foreign market. It was observed that both companies make sales to the foreign market, the midsize using the indirect export, or selling for a specific purpose, and the large direct export, with its products shipped directly to the foreign market. It should be noted that the two companies produce and export leather in wet blue stage, which, according to law, is charged by taxation. If the products were exported as finished leather, they would be discharged from taxes, in addition to having higher added value.

**Keywords:** Beef cattle; wet-blue; tax incidence; exports; fiscal incentives.

### 3.1. INTRODUÇÃO

O agronegócio é o principal setor da economia de Mato Grosso do Sul, gerando emprego e renda que impulsionam o desenvolvimento do Estado. Destaca-se a bovinocultura de corte, com um efetivo em 2010 de cerca de 22,3 milhões de cabeças (IBGE, 2010), que além de produzir carne dá origem a grande quantidade de couros. A relevância dessa atividade pode ser explicada por valores e tradições e pelos baixos riscos climáticos da região (SEPLANC-MS, 2009).

O Brasil tem posição privilegiada no mercado internacional do couro, dadas as vantagens comparativas que sua cadeia produtiva apresenta em relação às concorrentes, a começar pelo fato de deter o maior rebanho bovino comercial do mundo, estimado em quase 209,5 milhões de cabeças (IBGE, 2010). Além disso, contam preciosos pontos a qualidade e a diversificação do produto nacional, diferencial que vem sendo explorado com competência e criatividade por empresários que investem no setor.

As exportações brasileiras de couro “*wet-blue*” passaram de 225,2 mil toneladas em 2009 para 253,5 mil toneladas em 2010, um crescimento de 12,5% no período (CAMEX, 2010). Em cifras, a exportação do couro gerou ao país divisas da ordem de US\$ 1,7 bilhão em 2010, alta de 66,1% em relação aos US\$ 1,14 bilhão do ano anterior (GLOBO RURAL ONLINE, 2010). As exportações brasileiras de couro *wet-blue* (primeiro estágio no processo de beneficiamento do couro) em 2010 corresponderam a 27,7% da exportação total de couro, perfazendo a cifra de US\$ 479,19 milhões (SECEX/CICB, 2011).

Apesar desses números favoráveis, as exportações brasileiras têm crescido em mercados que absorvem um produto de menor valor agregado e menores margens, fruto de um mundo globalizado no qual a concorrência torna-se cada vez mais acirrada (BRASIL, 2007). Nesse contexto, questões relacionadas a custos e precificação merecem cuidado especial, tornando imprescindível minimizar custos. Além disso, a grande carga tributária prejudica a expansão do setor, impondo ao esforço de minimização de custos a consideração

daqueles de natureza tributária, o que pode ser obtido por meio de um adequado planejamento, com vistas à redução de tributos de forma legal.

Há, ainda, o problema da taxação do *wet-blue*, que afeta mais diretamente os curtumes. Desde o fim de 2000, as exportações do produto são sobretaxadas em 9%, com objetivo de induzir as vendas de couros de maior valor agregado. A medida, no entanto, conseguiu apenas estabilizar os embarques do artigo menos valioso, sem estimular os negócios com o bem mais elaborado (BRASIL, 2005).

Esta situação compromete a estratégia das empresas, dificulta a oferta de produtos de maior valor agregado, estabiliza e até reduz o número de empregos, não permite o pagamento de melhores salários nem contribui para fomentar o desenvolvimento regional (BRASIL, 2005).

Neste contexto, a cadeia produtiva fica na dependência de políticas governamentais para alavancar sua competitividade, principalmente na área dos incentivos fiscais. A substituição do volume atual de exportações de *wet-blue* por couros semi-acabados geraria um acréscimo de divisas de US\$ 529 milhões por ano. Se a troca fosse por couros acabados, o aumento seria de US\$ 615 milhões anuais (BRASIL, 2011).

No caso de Mato Grosso do Sul, há iniciativas de aumentar o valor agregado dentro da cadeia do couro, como foi o caso da criação do Centro Tecnológico do Couro (CTC-MS), em Campo Grande. Este, por razões que fogem do escopo deste trabalho, ainda não atingiu seus propósitos, uma vez que MS ainda não tem expressão como produtor de calçados e artefatos de couro.

O Fórum Nacional Permanente da Pecuária de Corte da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA) encaminhou pedido à Câmara de Comércio Exterior (Camex), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), para a desoneração do imposto de exportação do couro tipo *wet-blue* para exportação (GLOBO RURAL ONLINE, 2010).

A prática das exportações desonera significativamente as empresas, aumentando seu resultado financeiro e incrementando a sua atividade empresarial (GARCIA, 2006). Isto se deve, principalmente, ao fato de não haver incidência tributária sobre as vendas ao mercado internacional, no âmbito estadual do ICMS, e na esfera federal do IPI e das contribuições sociais ao PIS e COFINS. Além disso, a empresa considerada preponderantemente exportadora possui outros incentivos, como a aquisição de insumos no mercado nacional com suspensão de impostos e contribuições federais.

Segundo registros do Sindicato das Indústrias de Curtumes do Estado de Mato Grosso do Sul – SINDICOURO/MS, existem no Estado 11 curtumes em funcionamento, que juntos, têm a capacidade de produção de cerca de 22 mil peles por dia. Esses curtumes produzem praticamente apenas um tipo de couro, o *wet-blue*, que é o estágio inicial do curtimento do couro.

Na configuração mais comum do fluxo produtivo, o couro salgado é fornecido pelos frigoríficos aos curtumes, que podem processá-lo:

- curtume de *wet-blue* - é aquele que desenvolve somente o processamento de couro cru para *wet-blue* (primeiro estágio de processamento do couro) ou para couro piquelado.
- curtume integrado - é aquele que realiza todas as operações, processando desde o couro cru até o couro acabado. Portanto, tem capacidade para ofertar couro piquelado; couro *wet-blue*; couro semi-acabado e couro acabado.
- curtume acabado - é aquele que utiliza como matéria-prima o couro no estágio *wet-blue* e o transforma em crust (semi-acabado) e em acabado.
- curtume de acabamento - é aquele que realiza apenas a etapa final de acabamento, utilizando-se do crust como matéria-prima.

Os curtumes, por sua vez, abastecem as empresas nacionais - tendo destaque a indústria de artigos de couro e, sobretudo, a de calçados - assim como o mercado externo.

O presente estudo compreende os aspectos da tributação brasileira na cadeia produtiva do couro, com ênfase no setor de transformação representado pelos curtumes. Face ao exposto, o objetivo deste trabalho foi o de identificar e analisar, o efeito da carga tributária das vendas em curtumes de grande e médio porte localizados no estado de Mato Grosso do Sul, visando reduzir seus custos tributários de forma adequada, nas operações realizadas nos mercados interno e externo, através de um planejamento eficaz.

### **3.2. MATERIAL E MÉTODOS**

A metodologia empregada durante a realização deste estudo se orientou pela pesquisa qualitativa e quantitativa, método descritivo e analítico, para avaliar a relação entre tributação e variáveis como nível de exportação de couro e mercado nacional.

A partir de um levantamento bibliográfico, alinhado com os princípios da tributação brasileira, realizou-se a coleta de dados e informações secundárias junto a órgãos do setor de couros, como associações, organismos nacionais e do governo.

Com o enfoque de estudo de caso, obteve-se acesso às demonstrações financeiras do período de 2007 a 2009 de dois curtumes, de grande e médio portes, localizados no Estado de Mato Grosso do Sul. Mais especificamente foram analisadas as receitas totais, as receitas do mercado interno e mercado externo e os tributos pagos, coletados junto à Demonstração do Resultado do Exercício das empresas referenciadas, visando descrever e comparar a carga tributária incidente nas operações de venda no mercado interno e externo. As empresas analisadas utilizaram a forma de tributação do imposto de renda pessoa jurídica pelo lucro real trimestral.

A definição de indústrias de médio e grande porte, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, leva em consideração o número de empregados e o faturamento. Considera-se de médio porte, a indústria que emprega de 100 a 499 pessoas ou faturamento anual superior a R\$ 2.400.000,00. Já a indústria de grande porte, é aquela que emprega mais de 499 trabalhadores ou receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00.

Quatro cenários foram analisados com o objetivo de avaliar a carga tributária incidente sobre produtos em indústrias de beneficiamento na cadeia produtiva do couro bovino, bem como seus efeitos na atividade empresarial, quais sejam:

O cenário 1, demonstra o choque da eliminação dos impostos incidentes nas exportações da atividade em um curtume de médio porte, que opera com vendas indiretas ao exterior, através de empresas comerciais exportadoras.

O cenário 2, choque da eliminação desses impostos nas exportações das atividades em um curtume de grande porte, que opera com vendas diretas ao exterior, sem a utilização de terceiros.

O cenário 3, comparativo da eliminação dos impostos incidentes nas exportações dos curtumes de médio e grande porte, com o intuito de mostrar a proporção entre as receitas de vendas do mercado externo e a carga tributária total.

E ainda o cenário 4, que simula os efeitos da eliminação do imposto de exportação nas exportações de couro tipo *wet-blue* no curtume de grande porte, cujo imposto de exportação é de 9%, diferentemente do couro tipo semi-acabado ou acabado, que não há incidência do referido tributo.

Realizou-se um comparativo da tributação em termos percentuais no sentido de avaliar as vantagens e dificuldades nas operações com o mercado externo.

### 3.3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os dois curtumes que embasaram as análises, como dito, estão situados em Mato Grosso do Sul, um de médio porte, com capacidade de produção de 2.000 couros/dia e o outro de grande porte com capacidade de produção de 3.000 couros/dia.

O curtume de médio porte vende toda a sua produção destinada ao exterior, através de empresas comerciais exportadoras, ou seja, venda com fim específico de exportação.

O curtume de grande porte realiza suas vendas diretamente ao exterior, ou seja, sem a intermediação de terceiros. Ambos os curtumes produzem o couro na etapa *wet-blue*.

As duas empresas foram escolhidas em função do porte, nível de exportação e localização geográfica.

Não foram colocadas informações mais detalhadas, para preservação dos dados obtidos junto às empresas, objeto do estudo de caso, em função do sigilo fiscal que envolve a questão.

#### 3.3.1. Cenário 1 - Eliminação da tributação no curtume de médio porte.

Verifica-se na Tabela 1 que, para o curtume de médio porte, à medida que crescem as vendas para o mercado internacional há uma redução da carga tributária.

Isto reflete a afirmativa de que ao reduzir ou eliminar tributos, há uma redução dos custos e despesas operacionais, trazendo benefícios à atividade empresarial.

TABELA 1 – Dados econômico-financeiros - curtume de médio porte – MS – 2007- 2009.

RECEITA OPERACIONAL	2007		2008		2009	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
<b>RECEITA DE VENDAS</b>						
<b>MERCADO INTERNO</b>	<b>12.223.544,30</b>	<b>60,72</b>	<b>3.760.419,71</b>	<b>17,68</b>	<b>4.856.819,75</b>	<b>30,24</b>
VENDAS MERCADORIAS	10.244.616,29		1.573.330,90		2.054.919,76	
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	1.978.928,01		1.914.460,63		2.798.401,49	
VENDAS DIVERSAS			272.628,18		3.498,50	
<b>MERCADO EXTERNO</b>	<b>7.908.262,08</b>	<b>39,28</b>	<b>17.511.513,47</b>	<b>82,32</b>	<b>11.202.322,12</b>	<b>69,76</b>
VENDAS DIRETAS	0,00		0,00		0,00	
VENDAS PRODUTOS C/ FIM ESPECÍFICO						
EXPORTAÇÃO	7.908.262,08		17.511.513,47		11.202.322,12	
<b>TOTAIS DAS VENDAS</b>						
<b>BRUTAS</b>	<b>20.131.806,38</b>	<b>100,00</b>	<b>21.271.933,18</b>	<b>100,00</b>	<b>16.059.141,87</b>	<b>100,00</b>
DEVOLUÇÕES DE VENDAS	6.274,99		0,00		130.163,50	
<b>IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES/VENDAS</b>						
<b>CONTRIBUIÇÕES/VENDAS</b>	<b>2.503.102,07</b>	<b>12,43</b>	<b>659.884,32</b>	<b>3,10</b>	<b>748.531,34</b>	<b>4,66</b>
IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ICMS	1.372.238,90	6,81	311.492,23	1,46	299.275,48	1,86
COFINS	929.141,60	4,62	286.246,46	1,35	369.118,35	2,30
PIS	201.721,57	1,00	62.145,63	0,29	80.137,51	0,50
<b>TOTAIS DAS DEDUÇÕES</b>	<b>2.509.377,06</b>		<b>659.884,32</b>		<b>878.694,84</b>	
<b>TOTAIS DAS VENDAS LÍQUIDAS</b>						
<b>LÍQUIDAS</b>	<b>17.622.429,32</b>		<b>20.612.048,86</b>		<b>15.180.447,03</b>	

Fonte: Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE – exercício social 2007 - 2009.

Constata-se que as vendas para o mercado externo em 2007 atingiram 39,28% das vendas totais com uma carga tributária representativa de 12,43%, enquanto que em 2008 as vendas internacionais somaram 82,32% das vendas totais (incremento nas receitas de exportações de 109,57%) e a carga

tributária representou 3,10%, redução significativa de 300,97% comparado com o ano anterior. Em 2009 ocorreu uma queda nas vendas para o mercado externo (69,76%) em relação a 2008 (82,32%), com a carga tributária resultante em 4,66%, que representa aumento de 50,32% em relação ao ano anterior (3,10%).

O comportamento das exportações no âmbito das empresas analisadas, em 2009, é compatível com a redução ocorrida no setor como um todo, apontada pelo boletim do Centro das Indústrias de Curtumes do Brasil, com base no balanço da Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que demonstra que as exportações brasileiras de couros, em 2009, somaram US\$ 1,16 bilhão, receita 38% menor em relação a 2008, quando o setor movimentou US\$ 1,88 bilhão (GLOBO RURAL ONLINE, 2010).

A queda nas vendas externas foi originada pela crise econômica mundial que eclodiu no último trimestre de 2008, impactando severamente a indústria curtidora com a redução na demanda e nos preços do produto brasileiro. Outro fator que comprometeu a competitividade brasileira no mercado internacional foi, sem dúvida, a valorização do real frente ao dólar (GLOBO RURAL ONLINE, 2010).

### 3.3.2. Cenário 2 - Eliminação da tributação no curtume de grande porte.

No que se refere ao curtume de grande porte, é interessante observar as mudanças ocorridas para a carga tributária em função do aumento de volume nas exportações, conforme demonstrado na Tabela 2.

TABELA 2 – Dados econômico-financeiros - curtume de grande porte – MS – 2009.

RECEITA OPERACIONAL	2007		2008		2009	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
<b>RECEITA DE VENDAS</b>						
<b>MERCADO INTERNO</b>	<b>38.962.749,47</b>	<b>10,76</b>	<b>36.195.612,06</b>	<b>15,06</b>	<b>77.560.895,63</b>	<b>42,27</b>
VENDAS MERCADORIAS	36.183.162,08		36.195.612,06		41.176.933,42	
VENDAS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	2.779.587,39		0,00		36.383.962,21	
VENDAS DIVERSAS	0,00		0,00		0,00	
<b>MERCADO EXTERNO</b>	<b>323.292.400,65</b>	<b>89,24</b>	<b>204.137.724,17</b>	<b>84,94</b>	<b>105.947.785,15</b>	<b>57,73</b>
VENDAS DIRETA	315.463.366,97		204.137.724,17		105.947.785,15	
VENDAS PRODUTOS C/ FIM ESPECÍFICO						
EXPORTAÇÃO	7.829.033,68		0,00		0,00	
<b>TOTAIS DAS VENDAS BRUTAS</b>	<b>362.255.150,12</b>	<b>100,00</b>	<b>240.333.336,23</b>	<b>100,00</b>	<b>183.508.680,78</b>	<b>100,00</b>
DEVOLUÇÕES DE VENDAS	2.874.341,68		1.171.420,31		812.424,79	
<b>IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES/ VENDAS</b>	<b>21.514.035,68</b>	<b>5,94</b>	<b>14.918.380,22</b>	<b>6,21</b>	<b>15.740.506,57</b>	<b>8,58</b>
IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	13.388.555,23	3,70	7.330.505,76	3,05	2.190.559,33	1,19
ICMS	4.637.374,12	1,28	4.253.718,97	1,77	7.718.464,68	4,21
COFINS	2.865.984,32	0,79	2.739.414,25	1,14	4.791.730,73	2,61
PIS	622.122,01	0,17	594.741,24	0,25	1.039.751,83	0,57
<b>TOTAIS DAS DEDUÇÕES</b>	<b>24.388.377,36</b>		<b>16.089.800,53</b>		<b>16.552.931,36</b>	
<b>TOTAIS DAS VENDAS LÍQUIDAS</b>	<b>337.866.772,76</b>		<b>224.243.535,70</b>		<b>166.955.749,42</b>	

Fonte: Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE – exercício social 2007 - 2009.

Analisando essas operações, verifica-se que em 2007 as receitas com exportação representou 89,24% com uma carga tributária de 5,94%, incluído o imposto de exportação (3,70%), pois, a empresa efetuou vendas diretamente ao exterior com incidência direta do imposto de exportação, diferentemente da empresa de médio porte que efetuou vendas com fim específico de exportação, para empresas comerciais exportadoras (vendas indiretas). Neste caso, a comercial exportadora fica com o encargo do imposto de exportação, conforme orientação prevista no Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977 (BRASIL, 1977).

Já no ano de 2008 houve uma pequena queda nas receitas de exportação (84,94%) e carga tributária de 6,21%, percentual 0,27% superior a 2007. Em 2009 com a queda nas receitas de exportação (57,73%), a carga tributária aumentou para 8,58%, sendo 38,16% superior ao ano de 2008.

De acordo com a Lei nº 10.865 de 2004, em seu art. 40, e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 466, de 2004, a empresa preponderantemente exportadora - receita bruta de exportação superior a 70% da receita bruta total no período - possui outros benefícios fiscais, além dos relativos à venda, pois pode adquirir insumos utilizados no processo industrial de produtos a serem exportados com suspensão dos impostos e contribuições federais: IPI, COFINS, PIS (BRASIL, 2004a; BRASIL, 2004b). Assim, observa-se que o curtime de médio porte pode utilizar dos benefícios fiscais na aquisição dos insumos em função do percentual das vendas ao exterior no ano de 2008 (82,32%), enquanto que o curtime de grande porte teve a mesma possibilidade em dois períodos consecutivos: 2007 (89,24%) e 2008 (84,94%).

Fazendo um comparativo da carga tributária das duas empresas (médio e grande porte) objeto do estudo, em relação às suas receitas de vendas no mercado interno e externo, percebe-se as oscilações ocorridas no período de 2007 a 2009.

### 3.3.3. Cenário 3 – Simulação dos impostos incidentes nas exportações nos curtumes de médio e grande porte.

No ano de 2007, como mostrado na Tabela 3, o percentual de vendas para o mercado externo no curtume de grande porte foi 127% superior ao do curtume de médio porte, enquanto a carga tributária apresentou comportamento inverso, isto é, foi 108,2% superior para a indústria de médio porte.

TABELA 3 – Comparativo das vendas e incidência de impostos nos curtumes (médio x grande porte) no ano de 2007.

	<b>VENDAS MERCADO INTERNO (R\$)</b>	<b>VENDAS MERCADO EXTERNO (R\$)</b>	<b>VENDAS MERCADO EXTERNO (%)</b>	<b>IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES/VENDAS (R\$)</b>	<b>IMPOSTOS (%)</b>
MÉDIO PORTE	12.223.544,30	7.908.262,08	39,28	2.503.102,07	12,43
GRANDE PORTE	38.962.749,47	323.292.400,65	89,24	21.514.035,68	5,94

Fonte: Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE – exercício social 2007.

Isto demonstra a significância da desoneração das exportações, como reforça a ilustração constante na Figura 1.

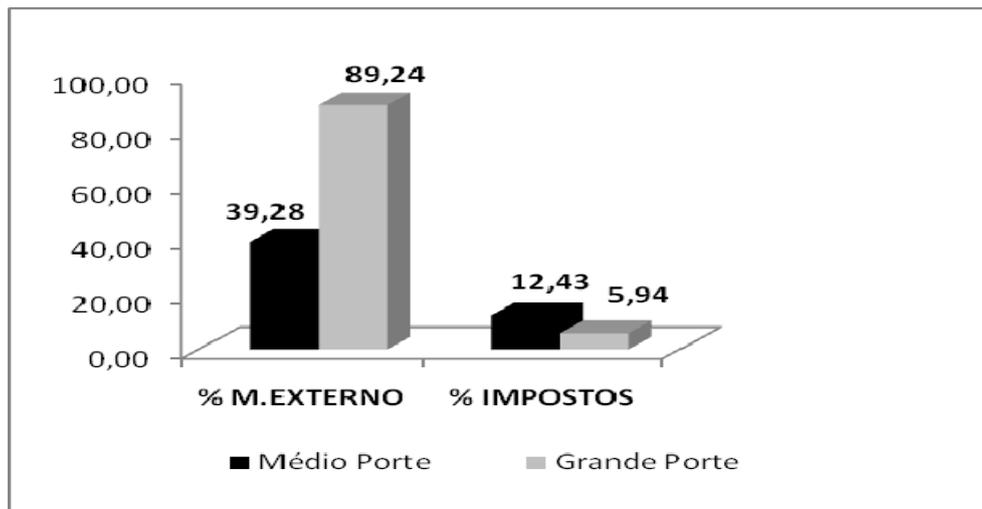


Figura 1 – Proporção de vendas para o mercado externo x incidência de impostos.

Já em 2008 (Tabela 4) ocorreu um incremento nas receitas de exportações no curtume de médio porte e uma pequena queda no curtume de grande porte. Comparando-se as cargas tributárias, pode-se notar em termos percentuais que a média indústria teve uma carga tributária 93,9% menor que a de grande porte. Observa-se que o volume das exportações é inversamente proporcional à carga tributária.

TABELA 4 – Comparativo do ano 2008 - curtume de médio x grande porte – MS

	<b>VENDAS MERCADO INTERNO (R\$)</b>	<b>VENDAS MERCADO EXTERNO (R\$)</b>	<b>VENDAS MERCADO EXTERNO (%)</b>	<b>IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES/VENDAS (R\$)</b>	<b>IMPOSTOS (%)</b>
MÉDIO					
PORTE	3.760.419,71	17.511.513,47	82,32	659.884,32	3,10
GRANDE					
PORTE	36.195.612,06	204.137.724,17	84,94	14.918.380,22	6,21

Fonte: Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE – exercício social 2008

Percebe-se que no comparativo em 2008, ambos os curtumes apresentaram percentuais significativos de vendas ao exterior, porém com percentual de carga tributária para a grande empresa 93,87% superior à média empresa. Pela Figura 2 visualiza-se essa proporção.

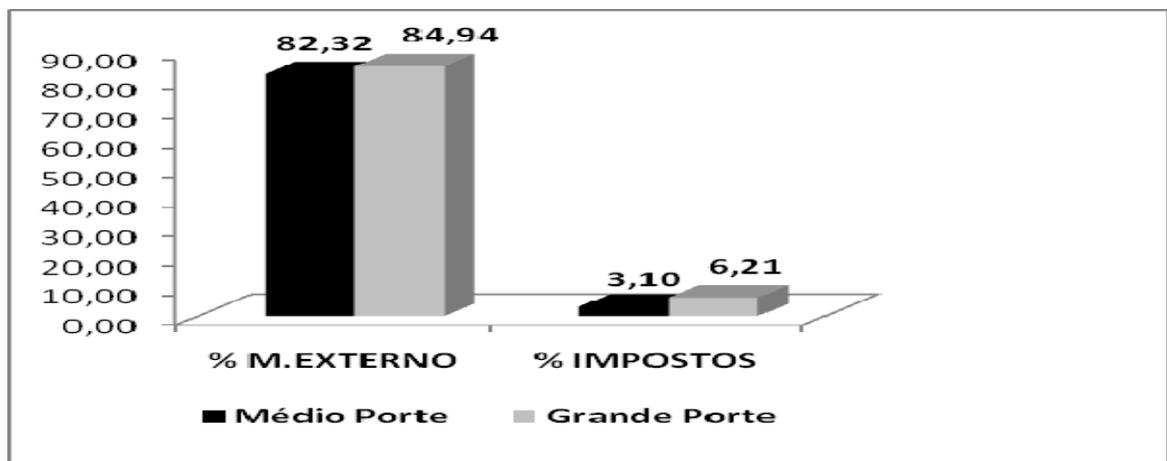


Figura 2 – Gráfico do comparativo do ano de 2008.

Em 2009 (Tabela 5) verifica-se uma queda nas receitas de exportação em ambos os curtumes e, como esperado em função da hipótese central do trabalho, um aumento da carga tributária em termos percentuais, tendo em vista que as vendas para o mercado interno tem tributação cheia, diferente das exportações que são incentivadas.

TABELA 5 – Comparativo do ano 2009 - curtume de médio x grande porte – MS.

	VENDAS MERCADO INTERNO (R\$)	VENDAS MERCADO EXTERNO (R\$)	VENDAS MERCADO EXTERNO (%)	IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES/VENDAS (R\$)	IMPOSTOS (%)
MÉDIO PORTE	4.856.819,75	11.202.322,12	69,76	748.531,34	4,66
GRANDE PORTE	77.560.895,63	105.947.785,15	57,73	15.740.506,57	8,58

Fonte: Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE – exercício social 2009.

Essa constatação está melhor ilustrada na Figura 3, onde ambas as empresas reduziram suas vendas ao mercado externo, conseqüentemente, carga tributária maior.

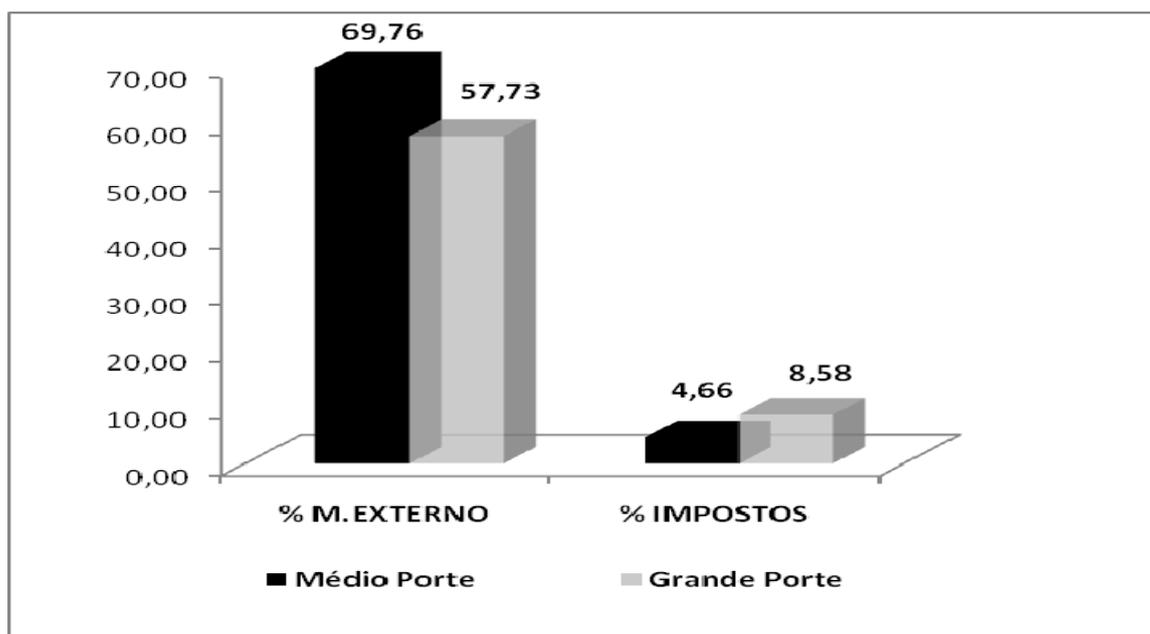


Figura 3 – Gráfico do comparativo do ano de 2009.

### 3.3.4. Cenário 4 – Simulação da eliminação do imposto sobre exportação de *wet-blue* no curtume de grande porte – anos 2007- 2009.

Nos anos de 2007 a 2009, a carga tributária total incidente sobre as vendas no curtume de grande porte, apresentou elevação no período em função da queda das receitas de exportação, como já discutido. Quando simulou-se a eliminação do imposto de exportação nos produtos tipo *wet-blue*, houve uma grande queda de carga tributária total em termos percentuais, como mostrado na Tabela 6.

Isto reforça a demanda do setor quanto à eliminação de tal tributo, já que um menor custo tributário favoreceria o crescimento das empresas e de suas exportações, sem prejudicar a agregação de valor ao couro, já que a vigência do imposto mostra-se inefetiva neste sentido.

TABELA 6 – Simulação da eliminação do imposto de exportação –2007- 2009 - curtume de grande porte – MS.

<b>ANOS</b>	<b>VENDAS MERCADO EXTERNO (%)</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL (%)</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA SEM IMPOSTO EXPORTAÇÃO (%)</b>	<b>REDUÇÃO (%)</b>
2007	89,24	5,94	2,24	165,18
2008	84,94	6,21	3,16	96,52
2009	57,73	8,58	7,38	16,26

Fonte: o próprio autor.

Tal conclusão pode ser melhor observada pela ilustração da Figura 4.

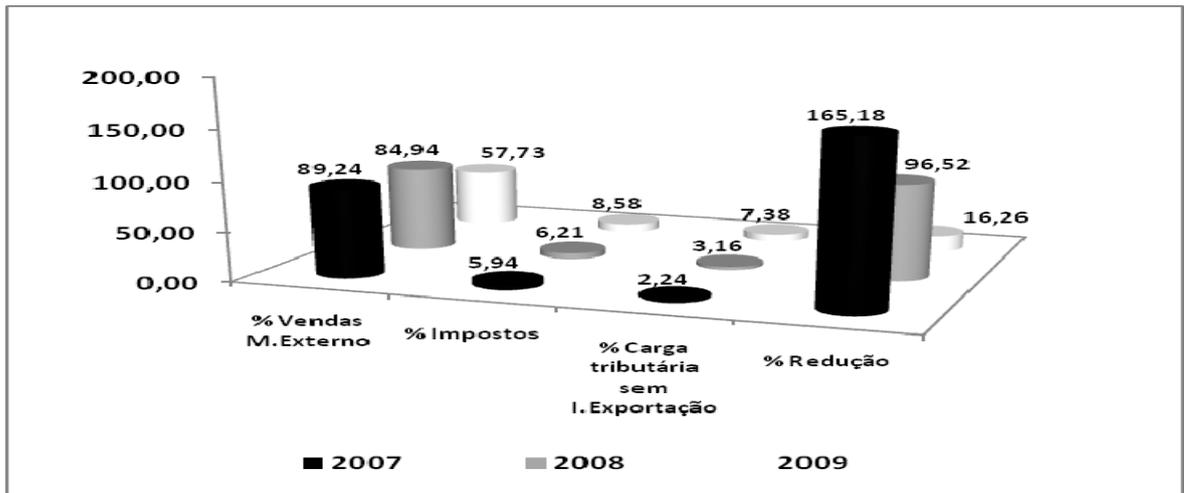


Figura 4 – Gráfico simulando a eliminação do imposto de exportação – anos 2007- 2009.

Cabe mencionar que nas duas empresas analisadas em determinado período, no curtume de médio porte (2007 e 2009) e no de grande porte (2009), ambas perderam os benefícios de aquisição de insumos com a suspensão de tributos (IPI, PIS e COFINS), sendo que uma análise detalhada por parte da administração empresarial seria interessante para se conhecer o ponto de equilíbrio, no que diz respeito ao aumento de venda no mercado interno e a perda do benefício.

Destaca-se ainda que, apesar dos custos tributários ser um dos fatores determinantes nessa questão, existem outros fatores que devem ser observados e analisados, que não faz parte do escopo da pesquisa, mas, reflete diretamente na política das exportações, entre eles, a demanda de mercado, o comércio internacional e a política econômica e financeira mundial.

### 3.4. CONCLUSÕES

O conhecimento da carga tributária por parte dos empresários, nas duas empresas analisadas, bem como dos mecanismos de incentivos fiscais existentes nas exportações constitui-se em uma ação estratégica que contribui

para o aumento da competitividade das empresas e para a expansão das exportações brasileiras.

Em relação aos curtumes investigados, observou-se que:

- ambos realizam vendas para o mercado internacional, o de médio porte utilizando-se da exportação indireta, ou seja, venda com fim específico, e o de grande porte exportação direta, com seus produtos diretamente remetidos ao mercado externo;
- à medida que aumentou as vendas ao exterior, reduziu-se a carga tributária, em função dos incentivos fiscais obtidos;
- ambos produzem e exportam o couro na etapa *wet-blue*, que, por previsão legal, tem incidência do imposto de exportação;
- Caso os produtos fossem exportados já na etapa de couro acabado, além de agregar maior valor, estaria desonerado do pagamento do imposto de exportação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.578**, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1578.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm)> Acesso em 21 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10865.htm>>. Publicada em 30.04.2004a. Acesso em: 04 set. 2011.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 466**, de 4 de novembro de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4662004.htm>> Publicada em 05.11.2004b. Acesso em: 04 set. 2011.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Cadeia produtiva da carne bovina / Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Secretaria de Política Agrícola, Instituto Interamericano de Cooperação para a Agricultura; Antônio Márcio Buainain e Mário Otávio Batalha (coordenadores). – Brasília : IICA : MAPA/SPA, 2007. 86 p. (Agronegócios ; v. 8).

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Fórum de Competitividade de Couro, Calçados e Artefatos**. Brasília, 2005. Disponível em: [www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1196700135.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1196700135.pdf). Acesso em 22 dez. 2011.

CAMEX. **Exportações de couros estão acima do contabilizado em 2010**.

27/06/2011. Disponível em:

<<http://www.portaldoagronegocio.com.br/conteudo.php?id=57691>>. Acesso em: 30 out 2011.

CICB/SECEX, 2011. **Principais destinos das exportações 2009/2011 por países**.

Disponível em: <<http://www.cicb.org.br/index.php/informacoes/20-principais-destinos-das-exportacoes-2009-2011-por-paises-maio-2011>>. Acesso em: 23 ago 2011.

GARCIA, A.V., SCARAMELLI, J.M.M. Exportação – seus caminhos e incentivos. 2006. **I Congresso UniSalesiano de Desenvolvimento Regional - Universidade, Emprego, Empresa**. 28 de Setembro de 2006. Disponível em: <[www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/DowContador?](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/DowContador?)> Acesso em: 22 dez. 2011.

GLOBO RURAL ONLINE. **Brasil movimentou US\$ 1,16 bilhões com exportações de couros no último ano**.

Publicado em 19 jan. 2010. Disponível em: <<http://revistagloborural.globo.com/GloboRural/0,6993,EEC1707927-1936,00.html>> Acesso em: 01 mar. 2011.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produção da Pecuária Municipal**. v. 36. Brasília, 2010. Disponível em:

[www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/.../ppm2010.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/.../ppm2010.pdf). Acesso em: 22 dez. 2011.

SEPLANC-MS – SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE, DO PLANEJAMENTO, DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA. **Dados Estatísticos de Mato Grosso do Sul**. Campo Grande, 2009. Disponível em:

<<http://www.semec.ms.gov.br/control/ShowFile.php?id=52984>>. Acesso em: 10/07/2011.