

GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS: A REPERCUSSÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS NA CARGA TRIBUTÁRIA DO CAFÉ¹

Karine Galvão Martins²

Eduardo Gomes Plastina³

RESUMO

A guerra fiscal é um assunto presente em diversos seguimentos, mas se tratando de ICMS pode causar muitas discordâncias e dividir opiniões. Uma característica importante da guerra fiscal é a tentativa de reduzir os custos tributários, – impostos, taxas e contribuições – atribuídos aos produtos. O Brasil, por ser um dos maiores produtores de café, deveria ter um baixo custo tributário para maiores incentivos à produção e ao consumo do produto. O objetivo deste estudo é identificar a legislação do ICMS dos estados produtores selecionados, Minas Gerais, Paraná e São Paulo, destinados ao mercado consumidor paulista, com intuito de demonstrar o impacto do alto custo tributário e o quanto isso pode influenciar no valor venda destinada até o consumidor final. A pesquisa é classificada como documental, descritiva e qualitativa. A análise se deu em três fases, a primeira foi a procura pela legislação específica de cada estado, buscando localizar os benefícios e incentivos vinculados ao café. A segunda fase tratou de interpretar, compreender e analisar o que estava descrito em seus regulamentos e a terceira e última, em comparar e relacionar os regulamentos para identificar se de fato há ou não incentivo e benefício para compra e venda do café advindo de outro estado. Os resultados demonstram – através de simulações de compra e venda, entre os estados produtores e o consumidor paulista – que o produto originado do Paraná tem menor custo tributário, em função de incentivo fiscal concedido pelo estado de origem.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Café. ICMS.

FISCAL WAR IN THE FIELD OF ICMS: THE IMPACT OF TAX INCENTIVES ON THE TAX CHARGE OF COFFEE

ABSTRACT

The fiscal war is a subject present in several segments, but if it is ICMS can cause many disagreements and share opinions. An important feature of the fiscal war is the attempt to reduce the tax costs - taxes, fees and contributions - on products. Brazil, as one of the largest

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS (ninymartins@hotmail.com).

³ Orientador. Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais (1999) e em Ciências Contábeis (2013) pela UFRGS. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (plastina@sbsp.com.br).

coffee producers, should have a low tax cost for greater incentives to produce and consume the product. The objective of this study is to identify the ICMS legislation of the selected producer states, Minas Gerais, Paraná and São Paulo, aimed at the São Paulo consumer market, in order to demonstrate the impact of the high tax cost and how much this may influence the sale value destined until the final consumer. The research is classified as documentary, descriptive and qualitative. The analysis was in three phases, the first was the search for the specific legislation of each state, seeking to locate the benefits and incentives linked to coffee. The second phase sought to interpret, understand and analyze what was described in its regulations and the third and last, to compare and relate the regulations to identify whether there is actually incentive and benefit to buy and sell coffee from another state. The results demonstrate - through simulations of buying and selling, between the producing states and the São Paulo consumer - that the product originated in Paraná has a lower tax cost, due to the tax incentive granted by the state of origin.

Keywords: Fiscal War. Coffee. ICMS.

1 INTRODUÇÃO

A guerra fiscal é um assunto pautado em muitos debates, pois cada estado tende a fornecer maiores incentivos (como por exemplo, isenções, diferimentos e créditos presumidos), para que as empresas e indústrias se instalem em seus municípios, visando à futura arrecadação de impostos, a criação de empregos para seus habitantes e riqueza para seu território.

Tratando-se de guerra fiscal, é preciso fazer uma conexão entre a localização da atividade produtiva e a apropriação da receita do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). O princípio da origem é a condição essencial que permite ao governo local negociar com cada empresa as condições e eventualmente a própria obrigatoriedade do recolhimento do imposto. Mesmo quando a produção será exportada para outras unidades da Federação, o governo que sedia a empresa em seu território, tem a possibilidade de conceder incentivos, diferimentos e até isenções do imposto por ser o destinatário legal da arrecadação. Nesse seguimento, devido ao estímulo macroeconômico gerado, é interessante aos estados atrair empreendimentos localizados em outras regiões, mesmo que tenham que abrir mão de sua arrecadação através da devolução desse imposto (PRADO e CAVALCANTI, 2000).

Pensando nesse assunto identificou-se à cesta básica, que é composta por um conjunto de produtos essenciais utilizados pelas pessoas no decorrer de um mês – trinta dias corridos - (CAVALLI *et al.*, 2014). O Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE – através da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos⁴,

⁴ DIEESE, 2018.

que é realizada mensalmente em 20 das 26 capitais do Brasil, revela que houve queda no valor da cesta básica em 12 dessas capitais no mês de março de 2018 (DIEESE, 2018). Comparando esses valores ao salário mínimo vigente, que hoje é de R\$ 954,00 (novecentos e cinquenta e quatro reais) conforme Decreto nº 9.255/2017, esses permanecem elevados mesmo quando os produtos são frutificados internamente no país.

A DIEESE (2018) reforça a informação de que nas cidades do Rio de Janeiro seguido por São Paulo, Porto Alegre e Florianópolis têm a cesta mais cara do país, com valores na seguinte ordem, de R\$ 441,19 (quatrocentos e quarenta e um reais e dezenove centavos); R\$ 437,84 (quatrocentos e trinta e sete reais e oitenta e quatro centavos), 434,70 (quatrocentos e trinta e quatro reais e setenta centavos) e R\$ 426,79 (quatrocentos e vinte e seis reais e setenta e nove). Em comparação ao salário mínimo, esses valores consomem grande parte do valor recebido pelo trabalhador, ultrapassando os 40% (quarenta por cento). O salário mínimo é baseado no custo de uma cesta básica, que por sua vez deverá ser o suficiente para todas as necessidades básicas de uma família, necessidades essas que englobam moradia, alimentação, educação, saúde, higiene, vestuário entre outros (COSTA *et al.*, 2013).

Verifica-se que a guerra fiscal interfere nesse assunto, de acordo com o texto da Proposta de Emenda à Constituição 155 de 2015 (PEC 155), que propõe possibilitar a uniformização das alíquotas do ICMS sobre a cesta básica. Considerado o país com maior carga tributária média, o Brasil cobra aproximadamente 37% (trinta e sete por cento) de tributos sobre os produtos do gênero alimentício e 23% (vinte e três por cento) sobre os produtos conhecidos como *in natura*, por exemplo: o arroz, o feijão, café entre outros (CAVALLI *et al.*, 2014).

Com base na cesta básica, verifica-se que o café é um produto entre os listados de importância ao consumo, nesse sentido a investigação será composta por averiguar como se comporta as operações interestaduais de venda do café dos estados produtores Minas Gerais e Paraná, com destino ao estado de São Paulo. Tratando-se do estado de São Paulo, será comparado como se comportam as operações internas de compra e venda.

Tendo exposto a relevância do assunto tratado, o problema desta pesquisa consiste em: **Qual a diferença de custo tributário de ICMS em função da guerra fiscal nas operações de circulação de café produzido nos estados de MG, PR e SP quando destinados ao mercado consumidor paulista?** Com o intuito de responder ao problema de pesquisa identifica-se o seguinte objetivo geral: demonstrar de forma descritiva a repercussão da guerra fiscal quanto à diferença de tributação de acordo com cada estado produtor, buscando verificar se há incentivos fiscais para compra e venda interestadual do café.

Para tanto, tem-se como objetivos específicos: i) Identificar a legislação do ICMS do estado de São Paulo quanto às operações internas, e dos estados de Minas Gerais e Paraná para operações interestaduais; ii) Analisar a tributação do ICMS incidente sobre o café no estado de São Paulo quanto às operações internas de compra e venda; iii) Comparar a carga tributária quando a operação interestadual decorre dos estados produtores Minas Gerais e Paraná.

A justificativa para este estudo é que o café é um produto da alimentação básica consoante a Lei nº 12.839/2013, que especifica os itens da cesta básica nacional. O Brasil apresenta alto consumo, ficando atrás, em termos mundiais, apenas dos Estados Unidos, de acordo com relatos do Conselho dos Exportadores de Café do Brasil (CECAFE, 2017a). O Brasil, por sua vez, é o maior produtor e exportador de café do mundo e cultiva duas espécies de café: “*Coffea Arabica*” e “*Coffea Canephora*”. O primeiro é o café arábica, consumido em misturas de alta qualidade, o segundo é o café robusta, também conhecido como “*conilon*” no Brasil e utilizado na indústria de café solúvel (CECAFE, 2017b).

Os itens da cesta básica, mesmo com incentivos fiscais, ainda têm seus preços de venda destinados aos consumidores finais muito elevados, não sendo de fácil acesso a todos conforme PEC 155/2015. Atualmente o café torrado e moído é um dos itens de mais alto valor da cesta, sendo que a média do segundo semestre de 2017 ficou com valor estimado em R\$21,05 (vinte e um reais e cinco centavos) e valor fixado no mês de fevereiro de 2018 em R\$24,77 (vinte e quatro reais e setenta e sete centavos) por quilograma, segundo a pesquisa de Preço no Varejo realizada pela Associação Brasileira da Indústria do Café⁵.

A escolha do estado de destino ser São Paulo se dá ao fato de ser o estado com maior arrecadação de impostos, conforme pesquisa desenvolvida pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) a pedido da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), no ano de 2016 os estados responsáveis por quase metade da arrecadação de impostos do Brasil foram São Paulo e Rio de Janeiro, chegando a 49,86% (quarenta e nove e oitenta e seis por cento). Esse estudo aponta que o estado de São Paulo é o responsável por 36,74% (trinta e seis e setenta e quatro centavos) da arrecadação geral brasileira (ACSP, 2017).

Com base nessas informações, este estudo proporcionará conhecimento sobre o conceito de guerra fiscal, ICMS, incentivos, benefícios, cesta básica e custo tributário com a finalidade de esclarecer como os estados tratam esses assuntos amparados principalmente por

⁵ ABIC, 2018a.

legislações. Quanto ao café, será abordado um breve conceito, focando principalmente em seu comportamento tributário.

Esta pesquisa está dividida em cinco seções: além da introdução, na segunda seção são abordados os conceitos necessários para o desenvolvimento do estudo e são apresentados estudos sobre o tema; a terceira seção descreve os procedimentos metodológicos desenvolvidos no estudo; na seção seguinte apresentam-se as análises dos resultados; e por fim, na seção 5 são ponderadas as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEORICO

Esta seção aborda os temas ICMS; importância do ICMS para os estados; guerra fiscal; custo tributário e guerra fiscal; cesta básica; e café, além de estudos relacionados ao tema proposto.

2.1 ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), é um imposto estadual que foi regulamentado constitucionalmente pela Lei Complementar 87/1996, a chamada “Lei Kandir”, e alterada posteriormente pelas Leis Complementares 99/1999 e 102/2000. O Artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN) define que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” conforme Lei nº 5.172/1966.

Segundo Oliveira *et al* (2015), ICMS é um imposto estadual, conseqüentemente só quem tem competência para instituí-lo são os Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto na Constituição Federal de 1988. Por ser um imposto de responsabilidade estadual é regido por regulamento próprio de cada estados (sendo capaz conceder incentivos e benefícios, e até penalidades pela sua má utilização), podendo ser especificado por tipo de produto ou por operação. O ICMS é, por definição constitucional, um imposto não cumulativo, o imposto devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior (FABRETTI, 2017).

2.2 IMPORTÂNCIA DO ICMS PARA OS ESTADOS

O ICMS é a maior receita de arrecadação de todos os estados, sendo que, 25% desse valor é destinado ao município em conformidade com o valor adicionado e a população de acordo com o Artigo 158, Inciso IV, da Constituição Federal. Pode-se observar a importância desse valor para desenvolvimento dos estados e municípios, a arrecadação dos estados, de forma geral, é de extrema relevância para a União, conforme tabela 1.

Tabela 1 – Arrecadação do ICMS - Valores Correntes – 2017

	Acumulado no ano (jan-dez) R\$ Mil	% Arrecadação em relação ao Total do Brasil
NORTE	26.082.794*	6%
NORDESTE	74.309.154*	17%
SUDESTE	220.764.159*	50%
SUL	80.900.724	18%
CENTRO-OESTE	42.616.783	10%
BRASIL	444.673.616*	

Fonte: elaborada pela autora com base em dados da Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação (BRASIL, 2017).

*Valores em destaque provisórios, conforme informação no site Ministério da Fazenda, com última atualização em 25/04/2018.

Analisando a tabela 1, constata-se que o território que mais contribui para arrecadação do Brasil é a região Sudeste, que é composta pelos estados: Minas Gerais, Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo. Seguido pela região Sul, Nordeste, Centro-Oeste e por fim o Norte, podendo ainda haver alterações pois os valores em destaque (*) são provisórios. Já a tabela 2 identifica os valores de acordo cada estado por região. Na região Sudeste a arrecadação fica em 1º lugar com São Paulo, seguido por 2º Minas Gerais, 3º Rio de Janeiro e 4º Espírito Santo, assim como na região Sul o Paraná é responsável pelo 2º segundo lugar em arrecadação do ICMS, sendo o 1º primeiro lugar do Rio Grande do Sul e 3º Santa Catarina.

Tabela 2 – Arrecadação do ICMS - Valores Correntes – 2017

	<u>Acumulado no ano (jan-dez) R\$ Mil</u>	<u>Percentual (%) de arrecadação em relação ao Total da Região</u>
SUDESTE	220.764.159	
MINAS GERAIS	46.672.269	21%
RIO DE JANEIRO	32.570.081*	15%
SÃO PAULO	132.259.230	60%
ESPIRITO SANTO	9.262.578	4%
SUL	80.900.724	
PARANÁ	29.586.341	37%
SANTA CATARINA	19.380.960	24%
RIO GRANDE DO SUL	31.933.423	39%

Fonte: elaborada pela autora com base em dados da Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação (BRASIL, 2017).

*Valores em destaque, provisórios conforme informação no site Ministério da Fazenda, com última atualização em 25/04/2018.

Assim, comparando os valores demonstrados nas tabelas 1 e 2 é possível verificar a alta a arrecadação do ICMS, que chegou aos 20,37% (vinte com trinta e sete por cento) da arrecadação total do Brasil no ano de 2016 (RECEITA FEDERAL, 2017). Após pesquisas feitas e levantamentos com dados do Ministério da Fazenda no ano de 2013, aproximadamente 30% da arrecadação da União foi proveniente da Arrecadação do ICMS feita pelos estados (SANTOS, 2014).

2.3 GUERRA FISCAL

Guerras fiscais são consequências da concessão intensiva de incentivos por dois ou mais estados. Balizando de forma objetiva, a guerra fiscal é uma disputa, entre cidades ou estados, observando quem, dentre os participantes, oferece melhores vantagens e incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios (DANTAS, 2017).

Nesse sentido, complementam Prado e Cavalcanti (2000, p. 37) “[...] a guerra fiscal é um processo de alteração na alocação de capacidade produtiva, emprego e receita fiscal entre as unidades federadas, em que o conjunto do país perde mas nada impede que alguns, individualmente, ganhem.” Considerando que cada estado pretende ter seu ganho individual, mas por vezes acabam se propondo a ter uma determinada perda inicial, com a concessão de isenções para no futuro ganhar com a arrecadação de outros impostos e tributos.

O fenômeno da “Guerra Fiscal” trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à

gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas (FERNANDES e WANDERLEI, 2000, p. 6).

A guerra fiscal é a causadora de diversos conflitos dentro da Federação. Alguns autores, como Fernandes e Wanderlei (2000), enfatizam que muitos dos benefícios atualmente concedidos são ilegais, por não possuírem autorização prévia de convênios nacionais, conforme determinação da Lei Complementar nº 24, de 1975.

Contudo a principal causa para a deflagração da guerra fiscal é a falta de políticas nacionais de desenvolvimento regional que melhor distribua os investimentos pelo país, como forma de amenizar os desequilíbrios regionais (ERDKLEE, 1999). Em contraponto, a pesquisa feita pelo IBPT revela que não é possível afirmar que a guerra fiscal traga prejuízos aos cofres de alguns estados em relação aos outros, pois observando o ICMS em relação ao PIB, no momento da pesquisa, houve crescimento de arrecadação em todos os estados (IBPT, 2011).

2.4 CUSTO TRIBUTÁRIO E GUERRA FISCAL

Custo tributário são os tributos incidentes sobre as receitas e resultados obtidos pelas pessoas jurídicas que geram valores arrecadados pela União, estados e municípios. Esses valores arrecadados são compostos por impostos, taxas e contribuições. O total da distribuição da riqueza gerada pelo estado, em forma de tributos, evidencia a carga tributária suportada, tornando possível a identificação da forma de como os governos tributam as empresas. (SANTOS e HASHIMOTO, 2003).

Se tratando apenas de conceito, para melhor compreensão, o CTN, em seu Art. 3º, define que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Em sequência, o Art. 4º trata sobre a questão da natureza jurídica, específica do tributo que é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Os estados, na tentativa de reduzir o custo tributário, criam algumas exceções em seus regulamentos através de incentivos de reduções da base de cálculo, de isenções, de créditos presumidos, entre outros, cujo efeito é a guerra fiscal. Algumas definições são importantes para melhor compreensão dos efeitos causados por essa guerra.

1. Crédito Presumido: é o valor atribuído como crédito fiscal que o estado dá ao contribuinte em forma de benefício fiscal, direito de se apropriar em valor proporcional ao valor da nota fiscal de venda, sobre esse valor não há tributação na etapa anterior (SILVA, 2007).
2. Diferimento: consiste em postergar o momento de lançamento e do pagamento do tributo para a etapa posterior a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (ALMEIDA, 2011).
3. Isenção: é um benefício que dispensa o contribuinte do pagamento da parcela do imposto devido, podendo ser por prazo determinado ou indeterminado (BARATTO e MACEDO, 2007).
4. Redução na base de cálculo: é um benefício fiscal concedido pelo estado, o qual, está apto a adotar o valor integral da operação ou da prestação de serviço realizada como base de cálculo, mas acaba optando pela criação de um redutor a base de cálculo de apuração do ICMS a recolher, que é a base reduzida, representando uma parcela percentual do valor da mercadoria vendida. Para Schmitt (2005) redução na base de cálculo é uma isenção parcial da base de cálculo, sendo assim considerado um benefício fiscal.

Considerando a abordagem tratada pelo custo tributário e a guerra fiscal, não se pode deixar de mencionar o fato de que os itens da cesta básica são afetados, quase que diretamente, por esse mecanismo, pois os estados produtores promovem a denominada disputa tributária. Cavalli *et al* (2014) aduzem que a forma de tributação no Brasil incidente sobre a cesta básica impacta principalmente nas famílias de baixa renda, pois influência no preço de venda desses itens.

2.5 CESTA BÁSICA

O conceito que define a cesta básica é um conjunto de produtos considerados essenciais ao consumo de uma família num período de um mês (trinta dias corridos), entre esses produtos estão englobados além dos alimentos, produtos de higiene e de limpeza (CAVALLI *et al*, 2014). Os produtos relacionados a cesta estão regulamentados pelo Decreto-Lei 399/1938, que regulamenta o salário mínimo, que, conforme o Artigo 2º Capítulo I salário mínimo é toda a remuneração mínima devida ao trabalhador adulto, por dia de normal de atividade e que capaz de cumprir, para suprir suas necessidades de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte.

Quando se trata de cesta básica, alguns produtos podem ser considerados os principais de consumo pelas famílias, entre eles estão o arroz, o feijão, o café, entre outros. O café, por sua vez, apesar de ser produzido no Brasil, é um dos itens de mais alto valor da cesta básica, chegando a ultrapassar os R\$ 20,00 – vinte reais – por quilograma, conforme pesquisas realizadas mensalmente (ABIC, 2018a).

2.6 CAFÉ

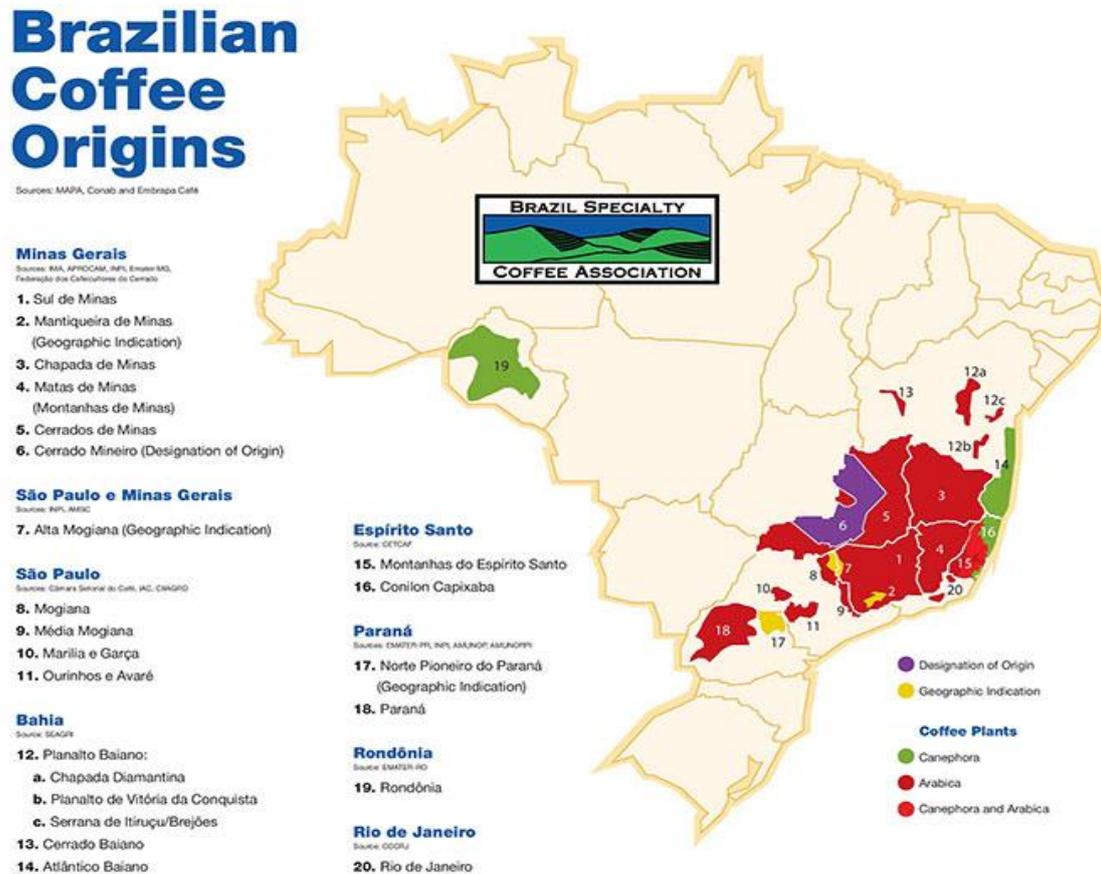
O conceito de café, pela percepção da agronomia, é composto por epicarpo (casca), mesocarpo (polpa ou mucilagem) e endocarpo (pergaminho), e no interior deste é onde fica a semente que é conhecida como grão de café, que depois é torrado e moído e dá origem ao pó de café (LOPES, 2016). O Brasil, há mais de 150 (cento e cinquenta) anos, é o segundo colocado em produção de café do mundo, considerado também o maior exportador do mercado mundial, ocupa ainda a segunda posição entre os países consumidores da bebida⁶.

As lavouras cafeeiras estão presentes em 15 dos 26 estados do Brasil, são eles: Acre, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rondônia e São Paulo. As características de solo, altitude, amplitude térmica e clima são determinantes para a qualidade da bebida na xícara, por isso é comum ouvir entre os produtores que existe diversos Brasis dentro do Brasil⁷. A figura 1 elaborada pelo “*Brazil Specialty Coffee Association*” (BSCA) demonstra através de um mapa geográfico como é a distribuição do plantio e as qualidades (arábica e robusta) do café pelo país.

⁶ ABIC, 2018b.

⁷ CECAFE, 2017b.

Figura 1 – Origem do Café no Brasil



Fonte do mapa: *Brazil Specialty Coffee Association*⁸.

Com base na figura 1, é possível observar que o plantio do café no Brasil é em sua maioria centralizado na região sudeste, principalmente no serrado de Minas Gerais. Há também a produção em outros estados, mas em menor quantidade se comparado a Minas Gerais.

2.7 ESTUDOS RELACIONADOS

Em virtude de existir muitos tributos a pagar no Brasil – segundo Sutto (2016), o Brasil é um dos países que mais cobra impostos da população – cada vez mais se tem a necessidade de explicações sobre o assunto, por esse motivo há uma vasta gama de estudos relacionados a esse assunto.

Santos (2014) realizou um estudo que teve por objetivo entender a carga tributária do ICMS nos produtos que compõem a cesta básica nos estados da região Nordeste. O estudo foi

⁸ BSCA, 2016.

realizado com levantamento de preços dos produtos que compõem a cesta básica, assim como a legislação tributária do ICMS para cada um dos itens estudados de acordo com cada estado. O autor concluiu que não existe nenhuma relação aparente entre a carga tributária do ICMS e os preços praticados nos estados da região nordeste com relação aos produtos que compõem a cesta básica. Apesar do ICMS ser o tributo que pode exercer maior influência sobre preços dos produtos da cesta básica e o único que pode interferir na diferença de preços, não foi identificada nenhuma relação aparente entre preço do produto e a carga tributária do ICMS.

Costa *et al* (2013) analisaram os diversos “tipos” de cestas básicas e seu custo, com objetivo de mostrar os produtos que compõem a cesta básica da cidade de Mogi Guaçu, compararam preços, marcas e quantidade de itens. A pesquisa foi feita em 33 (trinta e três) supermercados da cidade no mês de maio de 2013, e a conclusão que os autores chegaram é que muitos são os fatores que influenciam nos valores dos produtos da cesta básica, sendo esses até o clima em relação a produto agrícola, mas os fatores que estão diretamente ligados a carga tributária cobrada sobre os produtos são os principais agentes sobre os custos tanto para as empresas como para os consumidores finais.

Rezende (2014) abordou um assunto que é muito antigo no Brasil, mas que se faz presente nos dias atuais, a guerra fiscal, que é objeto de diversas discussões políticas, econômicas e jurídicas. Verificou o fato de que os estados concedem diversos benefícios fiscais de forma unilateral com intuito de atrair e angariar investimentos de empresas, para isso utilizam-se da competência que possuem de legislar sobre o ICMS. O autor concluiu que para que se possa combater a guerra fiscal é necessário que os incentivos e benefícios relacionados as operações com ICMS somente possam ser sancionadas mediante convenio entre todos os estados e o Distrito Federal. Observou ainda que a guerra fiscal não traz benefícios a sociedade (contribuinte), muito pelo contrário, apresenta-se de maneira nociva aos envolvidos, para que haja um controle efetivo é necessário que Congresso Nacional assuma a responsabilidade de regulamentação do ICMS e que isso tudo já poderia ter acabado se o Supremo Tribunal Federal (STF) viesse a se manifestar sobre a sumula vinculante que declara inconstitucional qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS sem a aprovação em convenio no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Públicas Fazendárias – CONFAZ.

Versano *et al* (1998) em seus estudos, apesar de ser relativamente antigo, já se demonstrava que a carga tributária no Brasil estava em crescimento desde 1994, e analisaram que o esforço tributário da sociedade brasileira é extremamente elevado, muito superior aos países que foram mencionados no estudo. O autor concluiu que para que esse esforço seja

suportado por muito tempo, deveria ocorrer uma reforma que modifique a qualidade e a distribuição da carga tributária.

Cavalli *et al* (2014) dissertaram sobre a criação da cesta básica, que teve por objetivo minimizar o custo de aquisição dos produtos considerados essenciais a alimentação do trabalhador, mediante a redução na carga tributária sobre tais produtos. O objetivo do estudo foi identificar a carga tributária e o impacto da desoneração dos impostos sobre esses itens. Os autores chegaram à conclusão de que o governo, através da criação da cesta básica, tentou diminuir as desigualdades financeiras, tendo em vista que grande parte da população não recebe mais que um salário mínimo e que sem a desoneração dos impostos seria ainda mais difícil para a população ter acesso aos alimentos básico, sem deixar de adquirir os produtos considerados essenciais (higiene e limpeza).

Abrantes, Reis e Silva (2008) trataram sobre a atividade cafeeira que vem representando, ao longo do tempo, grande importância econômica e social para o Brasil, principalmente para Minas Gerais, por ser o maior produtor do país. Atuando em um ambiente competitivo, os produtores buscam alternativas para otimizar os custos da produção, que são compostos principalmente pelos insumos, mão de obra e também pela incidência de tributos que acaba por onerar o custo de produção e de comercialização do produto. O objetivo do estudo consistiu em avaliar e analisar a tributação incidente no custo de produção e comercialização do café, bem como mensurar a carga efetiva de impostos que compõe a formação do preço de produção final e comercialização do café cru em Minas Gerais. Os autores concluíram que o setor agroindustrial brasileiro, além da sua grande importância para o desenvolvimento econômico e social, sempre teve expressiva participação na arrecadação tributária nacional, mesmo com empenho da União e dos estados em busca de reduzir os impostos pagos pelos produtores, é quase nula a possibilidade de redução nos insumos e bens de capital, o que acaba onerando as operações de venda e ainda devido à falta de organização dos próprios produtores, acabam não fazendo o correto controle contábil, o que poderia reduzir o imposto a pagar.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa desempenhada neste estudo é classificada pela forma de abordagem do problema, classificando-se como documental, pois está diretamente ligada ao levantamento e verificação da legislação de cada estado, focada na natureza subjetiva do objeto analisado. A pesquisa documental tem semelhança com a pesquisa bibliográfica. A principal diferença

entre elas é a natureza das fontes: a pesquisa bibliográfica utiliza-se de matérias secundárias, isto é, materiais transcritos, livros, periódicos, revistas entre outros. A pesquisa documental utiliza-se de materiais de fonte primária, que ainda não receberam tratamento analítico, ou que podem, ainda, ser reescritos conforme o objetivo do trabalho de pesquisa (MARTINS e THEÓPHILO, 2009).

Esse tipo de pesquisa, documental, busca analisar, interpretar e tratar informações que são consideradas brutas, visando extrair informações que contenham algum sentido e que induza a algum valor, podendo, desse modo, contribuir a comunidade científica para que possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel (SILVA e GRIGOLO, 2002 apud BEUREN, 2014).

Posteriormente, tem seus valores referenciados como qualitativos, pois será apresentado os entendimentos e interpretações das legislações apresentadas de acordo com cada estado (MARTINS e THEÓPHILO, 2009). Uma pesquisa qualitativa é um universo de significados, razões, aspirações, princípios, valores e atitudes que correspondem a um universo mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos a operacionalização de variáveis (MINAYO, 2002).

Pretendendo atender aos objetivos, a pesquisa é caracterizada como descritiva, pois busca conhecer melhor a legislação de cada estado, descrever, relatar e comparar esse conhecimento adquirido para saber como cada ente federado se comporta em relação a sua tributação. Sendo evidente a importância da pesquisa descritiva para a contabilidade, pois assim poderá esclarecer determinadas características e ou aspectos inerentes a ela. (BEUREN, 2014). Quanto à população ou universo, o estudo não será prático não havendo amostra de dados a demonstrar.

A coleta das informações será feita em documentos considerados de primeira mão, sendo assim em registros oficiais, decretos, convênios e leis (GIL, 1999). Com base nas informações extraídas das legislações supracitadas, poderá ser feito o levantamento se de fato há ou não divergência entre as tributações de cada estado sobre o café.

4 ANÁLISE DE DADOS

Os dados apresentados serão analisados separadamente, de acordo a legislação vigente em cada estado, demonstrando como se comporta o ICMS de acordo com a operação de compra e venda. O estado de São Paulo é adotado como referencial para o consumo final do café, sendo assim a pesquisa será composta por três tipos de operações (i) as destinadas de

MG para SP; (ii) do PR para SP; e (iii) das indústrias paulistas para o consumidor final também paulista.

4.1 MINAS GERAIS

Com base no regulamento interno, Decreto 43.080/2002, o estado de Minas Gerais especifica como irá tributar suas operações, tanto internas como interestaduais. Nesse sentido, será demonstrado como cada operação irá se portar quanto a tributação nas operações relacionadas ao café.

Conforme Decreto 45.030/2009, há hipótese de crédito presumido no percentual de 1% (um por cento) quando adquirido café cru e em grão por estabelecimento industrial de produtor rural sujeito a isenção ICMS previsto no anexo IX, art. 459, desde de que promova o ressarcimento ao produtor mediante a pagamento em moeda corrente, mercadorias ou serviços do mesmo valor. O benefício de crédito presumido pode ser utilizado consoante a outro benefício caso tenha (isenção, redução na base de cálculo entre outros), exceto quando expresso em regulamento que não é permitido. No entanto, não podendo gerar saldo credor ao contribuinte no período do trimestre do ano civil, caso isso ocorra deverá efetuar o estorno dos créditos, deixando o excedente para períodos posteriores (Decreto 45.030/2009).

Se tratando de diferimento em conformidade com o regulamento do estado, a legislação que ampara as operações com café cru, em coco ou em grão pertence ao Decreto 43.080/2002, Anexo IX, Capítulo XI, o ICMS é diferido nas operações internas promovidas pelo produtor rural destinados a cooperativas de produtos, comercio atacadista de café, estabelecimento exportador, estabelecimento de outro produtor, indústria de café solúvel e indústria de torrefação ou moagem. Sendo assim, fica o pagamento postergado para a próxima etapa da operação, a venda ao contribuinte (SILVA, 2003, apud ARMANGE, 2014).

A base de cálculo para as operações internas e interestaduais é o valor da própria transação, sendo que, na falta desse, no caso da operação interestadual, deve ser de acordo como disposto no inciso IV do *caput* e no § 1º, ambos do art. 43 do regulamento que prevê situações específicas e valores para cada caso.

Quanto a redução na base de cálculo conforme anexo IV, Parte 1, item 19, fica reduzida a base de cálculo dos itens considerados da cesta básica, café torrado em grão e torrado e moído, com carga tributária de 7% (sete por cento) nas operações internas. Esse benefício é permitido somente quando destinado a alimentação humana e não for destinado a

industrialização. Para o café, de acordo com regulamento interno Art. 42, Inciso I, alínea E, a alíquota aplicada internamente é 18% (dezoito por cento), pois trata de regra geral.

O contribuinte deverá efetuar o estorno de crédito do excedente a 7% (sete por cento), quando adquirido com carga tributária superior a essa, caso tenha se creditado do valor integral por algum motivo deverá realizar o estorno por meio de nota fiscal com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5.949 outras saídas/estorno. O contribuinte que infringir esse regulamento estará sujeito à penalidade conforme regra geral art. 202 a 221 do RICMS/MG. Na tabela 3, é demonstrada a redução da base de cálculo em conformidade com a alíquota, para que possa chegar a carga tributária de 7% (sete por cento) é necessário que se respeite as limitações conforme determinado em legislação.

Tabela 3 – Redução na base de cálculo conforme alíquota

Operações Tributadas	18%	12%
Redução da Base de cálculo	61,11%	41,66%
Carga tributária	0,07	0,07

Fonte: elaborada pela autora com base em dados da Secretaria de Fazenda do estado de Minas Gerais (2018).

A tabela 3 apresenta os percentuais de redução na base de cálculo relacionados a alíquota aplicada ao produto. A tabela 4 exemplifica o cálculo com base no regulamento e demonstra a redução na base de cálculo.

Tabela 4 – Redução na base de cálculo de acordo com a alíquota

Alíquota: 18%	Alíquota: 12%
Valor da Operação: R\$ 1.000,00	Valor da Operação: R\$ 1.000,00
Cálculo:	Cálculo:
$R\$ 1.000,00 \times 61,11\% = 611,10$	$R\$ 1.000,00 \times 41,66\% = 416,60$
$R\$ 1.000,00 - R\$ 611,10 = R\$ 388,90$	$R\$ 1.000,00 - R\$ 416,60 = R\$ 583,40$
$R\$ 388,90 \times 18\% = R\$ 70,00$	$R\$ 583,40 \times 12\% = R\$ 70,00$
$R\$ 70,00 / R\$ 1.000,00 = 7\%$	$R\$ 70,00 / R\$ 1.000,00 = 7\%$

Fonte: elaborada pela autora com base em dados da Secretaria de Fazenda do estado de Minas Gerais e valor de operação fictício (2018).

O benefício da redução da base de cálculo apresentado na tabela 4 não se aplica ao produto quando encaminhado a industrialização, conforme item 19.1. Entretanto, caso existam mais benefícios sobre os mesmos produtos, esses não são excluídos, exceto quando expresso em regulamento.

Quanto a venda interestadual do café torrado e moído, não há nenhuma especificação de qualquer benefício ou incentivo. Nesse caso, aplica-se alíquota interestadual sobre o valor da operação de acordo com o estado destino. Quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver estabelecido no estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e

Centro-Oeste alíquota de 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no estado do Espírito Santo alíquota de 12% (doze por cento), conforme Art. 42, II do regulamento.

4.2 PARANÁ

O regulamento interno do estado do Paraná prevê, conforme Decreto 7.871/2017, como irá tributar suas operações, tanto internas como interestaduais. Sendo assim, será demonstrado como cada operação irá se portar quanto a tributação nas operações relacionadas ao café.

O crédito presumido é regulamentado de acordo com o anexo VII, item 12, os estabelecimentos fabricantes de café torrado em grão, moído ou descafeinado classificados com a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM 0901.2 – tem o direito ao crédito no percentual de 5% sobre o valor da operação nas saídas interestaduais sujeitas a alíquota de 12%.

Contudo há algumas especificações que devem ser consideradas nesse caso: será feito sem prejuízo da utilização dos demais créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo permanente e de mercadorias utilizadas no processo produtivo; Aplica-se, também, nas operações interestaduais promovidas por centro de distribuição, com os produtos que relaciona, quando industrializados em estabelecimento localizado neste estado pertencente ao mesmo titular; Fica limitado que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total dos débitos no período de apuração. Na hipótese do total dos créditos exceder o total dos débitos, o estabelecimento deverá efetuar o estorno da parte do crédito presumido correspondente ao valor do saldo credor apurado (Decreto 8.479, 2017).

O ICMS diferido é regulamentado conforme Anexo VII, Seção IV, artigos 32 a 38 nas operações internas com café cru em grão. Entretanto, essa operação encerra quando há saída interestadual, exportação, venda para consumidor final, ou saída de café torrado moído e descafeinado de industrialização recebido como matéria prima, venda para vendedor ambulante sem estabelecimento fixo e venda para estabelecimento de empresa enquadrada no Simples Nacional.

O Art. 33 especifica que nas operações interestaduais com café em grão cru a base de cálculo do ICMS a ser adotada para as saídas que ocorrerem de segunda-feira a domingo de cada semana será o valor resultante da média ponderada das exportações efetuadas do primeiro ao último dia útil da segunda semana imediatamente anterior, pelos portos de Santos,

do Rio de Janeiro, de Vitória, de Varginha e de Paranaguá, relativamente aos cafés arábica e “conillon” (Convênios ICMS 15/1990 e 78/1990; Protocolo ICMS 7/1990).

Quanto à base de cálculo reduzida, de acordo com o anexo VI, item 9, posição 3 do RICMS/PR, os itens que são considerados da cesta básica têm redução na base de cálculo e a carga tributária deve chegar ao percentual de 7% (sete por cento) nas operações internas. Contudo não é necessário que o contribuinte reduza a base de cálculo do imposto, deve ser aplicado diretamente o percentual sobre o valor do produto e na nota fiscal em informações complementares do quadro dados adicionais constar a informação “ITEM 9 DO ANEXO VI DO RICMS/PR”. A tabela 5 demonstra como é apresentado o cálculo com redução direto na alíquota, executando uma carga tributária efetiva de 7% (sete por cento) sobre os produtos.

Tabela 5 – Cálculo direto com percentual

Valor da Operação	R\$ 1.000,00
Alíquota do ICMS	7%
Valor do Imposto	RS\$ 70,00

Fonte: elaborada pela autora com base em dados da Secretaria de Fazenda do estado do Paraná e valor de operação fictício (2018).

Consoante às determinações anteriores a tabela 5 especifica o cálculo de forma direta, sem a necessidade de redução de base de cálculo. Para efeitos deste dispositivo conforme regulamento Decreto 7.871/2017, anexo VI, item 9, a redução na base de cálculo não acarretará estorno dos créditos na saída quando o imposto na operação anterior já tiver sido calculado com a redução ao percentual de 7% (sete por cento), nas operações promovidas por estabelecimento fabricante industrial, beneficiador ou empacotador.

4.3. SÃO PAULO

O regulamento interno do estado de São Paulo, conforme Decreto 45.490/2000, especifica como irá tributar suas operações, tanto internas como interestaduais, Sendo assim, demonstrará como cada operação irá se portar quanto a tributação nas operações relacionadas ao café.

O estado de São Paulo determina em seu regulamento, através do Decreto 45.490/2000 e alterações posteriores Decreto nº 63.172/2018, que para as operações com café em grão cru haverá o diferimento para as transações internas e interestaduais, inclusive nas saídas para exterior e indústria de torrefação. Nesse caso não há crédito ou débito do imposto em ambas as situações.

Quando se trata de café torrado e moído, o estado qualifica esse produto como um item da cesta básica, sendo assim reduz a base de cálculo do produto determinando que a carga tributária resultante do imposto deve ser calculado a proporção de 7% (sete por cento) em conformidade ao Decreto nº 50.071/2000 Anexo II Redução da Base de Cálculo, Art.3º, III. A tabela 6 exemplifica o cálculo da redução na base de cálculo em conformidade ao regulamento interno.

Tabela 6 – Redução na base de cálculo de acordo com a alíquota

Alíquota: 18%	Alíquota: 12%
Valor da Operação: R\$ 1.000,00	Valor da Operação: R\$ 1.000,00
Cálculo:	Cálculo:
$R\$ 1.000,00 \times 61,41\% = R\$ 611,10$	$R\$ 1.000,00 \times 41,66\% = R\$ 416,60$
$R\$ 1.000,00 - R\$ 611,10 = R\$ 388,90$	$R\$ 1.000,00 - R\$ 416,60 = R\$ 583,40$
$R\$ 388,90 \times 18\% = R\$ 70,00$	$R\$ 583,40 \times 12\% = R\$ 70,00$
$R\$ 70,00 / R\$ 1.000,00 = 7\%$	$R\$ 70,00 / R\$ 1.000,00 = 7\%$

Fonte: elaborada pela autora com base em dados da Secretaria de Fazenda do estado de São Paulo e valor de operação fictício (2018).

O § 1º determina que o benefício da redução da base de cálculo, demonstrado na tabela 6, fica condicionado à comprovação de compra e venda mediante a nota fiscal própria e o § 2º esclarece que não é exigido o estorno do imposto das entradas. Sendo assim pode se tomar o crédito referente a entrada no valor total da aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo.

4.3. ANALISE DOS DADOS APURADOS

Pode-se observar com as informações dos itens anterior, que há distinção entre tratamento dado ao café em grão cru e o café torrado e moído, tanto para as vendas internas como interestaduais, sendo estas as seguintes:

Nas operações interestaduais, de café em grão cru, originadas de Minas Gerais e/ou do Paraná, quando se trata de venda não há benefício específico, sendo assim a base de cálculo é o valor da operação aplicada a alíquota interestadual, nesse caso, 12% (doze por cento) por ser destinado ao estado de São Paulo. Já nas operações de compra e venda do café em grão cru, o ICMS é diferido tanto nas transações internas como nas interestaduais, quando originadas do estado de São Paulo, dessa forma, não há direito ao crédito de entrada e não há débito na saída.

Se tratando de café torrado e moído, esse produto contém especificações e detalhamentos quanto à compra e venda em todos os estados, desse modo será demonstrado

em tabelas para melhor entendimento. Na tabela 7 demonstra-se como a operação de venda interna é tributada em cada um dos estados.

Tabela 7 – Redução na Base de Cálculo – Venda Interna

Café torrado e moído: Venda interna			
Redução na base de cálculo	São Paulo	Minas Gerais	Paraná
Valor operação	1.000,00	1.000,00	1.000,00
% de redução de base de cálculo	61,11%	61,11%	-
Valor da redução da BC	611,10	611,10	-
Base de cálculo tributável	388,90	388,90	1.000,00
Alíquota do ICMS	18%	18%	7%
ICMS devido	70,00	70,00	70,00
Percentual do ICMS devido sobre valor da operação	7,00%	7,00%	7,00%

Fonte: elaborada pela autora com base nas legislações de cada estado valores de operação fictícios (2018).

A tabela 7 apresenta a venda interna do café torrado e moído, que é considerado um item da cesta básica, em todos os estados, quando há a venda interna, o produto é beneficiado pela redução na base de cálculo resultante no percentual de 7% (sete por cento). No entanto quando há a venda interestadual, não há o mesmo benefício de redução na base de cálculo, o produto tributa normalmente com base cálculo integral e alíquota interestadual, no caso a alíquota destinada a São Paulo 12% (doze por cento), conforme demonstrado na tabela 8.

Tabela 8 – Venda Interestadual

Café torrado e moído: Venda destinada a São Paulo			
	São Paulo	Minas Gerais	Paraná
Valor operação		1.000,00	1.000,00
% de redução de base de cálculo		0,00%	0,00%
Valor da redução da BC		-	-
Base de cálculo tributável		1.000,00	1.000,00
Alíquota do ICMS		12%	12%
ICMS devido		120,00	120,00
Percentual do ICMS devido sobre valor da operação		12,00%	12,00%

Fonte: elaborada pela autora com base nas legislações de cada estado valores de operação fictícios (2018).

A tabela 8 trata da demonstração da venda interestadual destinada ao estado de São Paulo de forma direta pelos estados de Minas Gerais e Paraná. A tabela 9 valida a informação de como o varejo se apropria desse crédito da compra, sendo que no estado São Paulo a venda interna irá tributar com redução na base de cálculo, chegando a carga tributária de 7% (sete

por cento). Entretanto quando o produto entra no estado com alíquota superior aos 7% (sete por cento), não é exigido o estorno da diferença do crédito conforme regulamento, abaixo exemplifica-se:

Tabela 9 – Compra interestadual no estado de São Paulo por estabelecimento varejista

Venda Indústria (PR)	R\$ 1.000,00	Venda Indústria (MG)	R\$ 1.000,00
% ICMS venda interestadual	12%	% ICMS venda interestadual	12%
Imposto de venda interestadual	R\$ 120,00	Imposto de venda interestadual	R\$ 120,00
Crédito presumido destinado a indústria por venda interestadual (5%)	R\$ 50,00	Crédito presumido	0,00
Débito Imposto a indústria	R\$ 70,00	Débito Imposto a indústria	R\$ 120,00
Crédito advindo da compra de indústria por estabelecimento varejista em SP	R\$ 120,00	Crédito advindo da compra de indústria por estabelecimento varejista em SP	R\$ 120,00
Valor da venda (-) desconto referente ao crédito presumido	R\$ 950,00	Valor da venda (-) desconto referente ao crédito presumido	R\$ 1.000,00
Venda Estabelecimento Varejista (SP)	R\$ 3.000,00	Venda Estabelecimento Varejista (SP)	R\$ 3.000,00
% ICMS venda interna	7%	% ICMS venda interna	7%
Imposto de venda interna	R\$ 210,00	Imposto de venda interna	R\$ 210,00
Custo Tributário	(R\$ 210,00 - R\$ 120,00) = R\$ 90,00	Custo Tributário	(R\$ 210,00 - R\$ 120,00) = R\$ 90,00
Custo Tributário (-) Desconto no valor da venda referente ao crédito presumido.	R\$ 90,00 - R\$ 50,00 = R\$ 40,00	Custo Tributário (-) Desconto no valor da venda referente ao crédito presumido.	R\$ 90,00 - R\$ 0,00 = R\$ 90,00

Fonte: elaborada pela autora com base nas legislações de cada estado e valor de venda fictício.

A tabela 9 ratifica que o débito menos o crédito chega a um custo tributário de R\$ 90,00 (noventa reais) quando há compra interestadual e venda dentro do estado de São Paulo. O estado de São Paulo, quando adquire o café de outros estados, não exige o estorno no crédito referente a diferença entre a alíquota de compra e a alíquota de venda (12% - 7% = 5%) que será de 5% (cinco por cento).

O estado do Paraná, por sua vez, incentiva os fabricantes a venda interestadual com crédito presumido no valor de 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação, quando destinado aos estados em que a alíquota interestadual aplicada seja 12% (doze por cento). Verifica-se então a possibilidade de um desconto alternativo devido ao crédito presumido, podendo então a indústria estabelecida no estado Paraná negociar o preço de venda, que poderá ter um desconto no valor da venda relativo ao crédito presumido que adquiriu com a venda interestadual.

Observa-se ainda que tornasse mais vantajoso ao estabelecimento no estado de São Paulo a compra das indústrias estabelecidas no Paraná, pois torna o custo do produto mais baixo e podendo se tornar mais competitivo no mercado interno. A tabela 10 trata da operação de venda no estado de São Paulo, e demonstra que o custo tributário é mais elevado com relação ao de aquisição interestadual.

Tabela 10 – Compra e venda interna no estado de São Paulo

Venda Indústria (SP)	R\$ 1.000,00
% ICMS venda interestadual	7%
Imposto de venda interestadual	R\$ 70,00
Débito Imposto a indústria	R\$ 70,00
Crédito advindo da compra de indústria por estabelecimento varejista em SP	R\$ 70,00
Venda Estabelecimento Varejista (SP)	R\$ 3.000,00
% ICMS venda interna	7%
Imposto de venda interna	R\$ 210,00
Custo Tributário	(R\$ 210,00- R\$ 70,00) = R\$ 140,00

Fonte: elaborada pela autora com base nas legislações do estado e valor de venda fictício (2018).

A tabela 10 aduz que, em relação às demais operações de compra, torna-se menos benéfico ao contribuinte estabelecido no estado de São Paulo a aquisição do produto interno, pois quando adquire de outros estados tem direito ao crédito integral da operação. A tabela 11 comprova as informações anteriores, e demonstra os valores de acordo com cada operação.

Tabela 11 – Comparativo de custo tributário quando a venda é destinada a São Paulo

Estado Origem / Destino	Paraná / São Paulo	Minas Gerais / São Paulo	São Paulo / São Paulo
Custo Tributário	40,00	90,00	140,00

Fonte: elaborada pela autora com base nas tabelas anteriores (2018).

Entende-se através da tabela 11 que ao varejista localizado em São Paulo é benéfico a aquisição dos produtos advindos da indústria estabelecida no estado do Paraná, pois além do crédito tomado ser integral, de 12% (doze por cento), ainda é possível negociar o valor de compra devido ao crédito presumido adquirido pela venda interestadual.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo da pesquisa foi possível entender um pouco sobre as causas e efeitos da guerra fiscal, em conjunto, foram abordados os principais incentivos concedidos pelos estados para atrair as empresas para seus territórios. Assim como no estudo de Rezende (2014) que

tratou os incentivos concedidos pelos estados como unilaterais com intuito de angariar investimentos aos territórios, a guerra fiscal não é benéfica a sociedade, podendo ser desfavorável aos envolvidos, pois cada estado cria seus próprios incentivos o que deveria ser uma regra geral criada pelo Confaz.

A cesta básica também foi um assunto apresentado no estudo, para que seja possível compreender a importância destes produtos ao trabalhador, e alta tributação sobre eles. Consoante a essa afirmação Cavalli *et al* (2014) abordou a importante medida que foi a criação da cesta básica, para que seja possível uma redução de carga tributária nos itens de maior essencialidade aos trabalhadores, objetivando um baixo custo, e destacou que sem a desoneração dos impostos torna-se difícil o acesso das pessoas a esses produtos por seus altos valores de mercado.

O objetivo deste artigo foi demonstrar que a diferença de custo tributário do ICMS pode interferir na distribuição do café quando se trata de venda entre os estados. Através de análise comparativa foi possível identificar que existem incentivos para a venda interestadual e que esses incentivos podem alterar os valores de venda, ou seja, a aparente vantagem de aquisição do café industrializado no Paraná pelos atacadistas ou varejistas paulistas, em função do menor custo tributário decorrente da concessão de crédito presumido.

A pesquisa realizada corrobora com estudo de Costa *et al* (2013) que identificaram que muito são os fatores que podem influenciar nos valores dos produtos da cesta básica, mas que principalmente a tributação pode ser o agente causador de altos valores de venda. Em contraponto, o estudo de Santos (2014) não identificou nenhuma relação entre a carga tributária do ICMS e os valores de venda praticados sobre os produtos estudados na região nordeste do Brasil.

O presente artigo apresenta limitações para análise, pois o não contemplou outras hipóteses de incentivos que não fossem concedidas pelas regras do ICMS. Seria interessante a criação de uma única base de dados que torne mais rápida e objetiva as pesquisas relacionadas as legislações dos estados, impostos e as diferenças entre eles.

Através deste estudo foi possível identificar que ainda há muito para ser estudado pela comunidade acadêmica, pois o ICMS é um imposto que tem muitas ramificações e que por vezes se confundem. Essas informações podem ser tratadas de diversos ângulos tanto econômica, jurídica e contábil. Algumas sugestões de possíveis estudos são, se os produtos que estão relacionados a cesta básica são os de real necessidade aos trabalhadores; que incentivos poderiam ser constituídos sobre os itens da cesta básica para que realmente os

valores possam reduzir ao ponto de todos os brasileiros terem acesso; e se os estados estão de fato regulando como o contribuinte faz as arrecadações dos impostos.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, L. A.; REIS, R. P.; SILVA, M. P. **Tributação indireta nos custos de produção e comercialização do café.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2008.
- ALMEIDA, Ana Paula Silva. **Impacto do crédito de ICMS sobre o custo de produção na cafeicultura: um estudo nas principais regiões produtoras de café arábica no Brasil.** 2011. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais Aplicadas) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2011.
- ARMANGE, M. W.; DE MELLO, G. R. **ICMS e a geração de postos de trabalhos: comparativo entre os estados das regiões nordeste e sul do Brasil.** Capital Científico, v. 12, n. 3, 2014.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE CAFÉ. **O café brasileiro na atualidade.** 2018b. Disponível em: <<http://abic.com.br/o-cafe/historia/o-cafe-brasileiro-na-atualidade>>. Acesso em: 05 mai. 2018.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE CAFÉ. **História do Café.** Disponível em: <<http://abic.com.br/cafe-com/historia>>. Acesso em: 23 dez. 2017.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE CAFÉ. **Preços médios de café Torrado e Moído no Varejo (R\$/kg).** 2018a. Disponível em: <<http://abic.com.br/estatisticas/preco-no-varejo>> Acesso em: 05 jun. 2018.
- ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. **Estados de SP e RJ são responsáveis por metade (49,86%) da arrecadação de tributos no país, revela estudo da ACSP.** 2017. Disponível em: <<http://acsp.com.br/instituto-de-economia/estados-de-sp-e-rj-sao-responsaveis-por-metade-4986-da-arrecadacao-de-tributos-no-pais-revela-estudo-da-acsp>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- BARATTO, G; MACEDO, M. DE M. **Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - harmonização tributária ou autonomia estadual?** Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD, n. 113, p. 09-30, 2011.
- BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BRASIL, Presidência da República. **Constituição Federal, Seção VI, Artigo 158, Inciso IV.** Da repartição das Receitas Tributárias Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Decreto nº 9.255, de 29 de dezembro de 2017.**

Regulamenta a Lei nº 13.152, de 29 de julho de 2015, que dispõe sobre o valor do salário mínimo e a sua política de valorização de longo prazo. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9255.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Lei Complementar nº 102 de 11 de julho de 2000.**

Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências". Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp102.htm>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975.**

Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 21 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996.**

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei Complementar nº 92 de 23 de dezembro de 1997.**

Altera a legislação do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc92.htm>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei Complementar nº 99 de 20 de dezembro de 1999.**

Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp99.htm>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº 12.839 de 09 de julho de 2013.**

Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/L12839.htm>. Acesso em: 26 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº 13152 de 29 de julho de 2015.** Dispõe sobre a política de valorização do salário-mínimo e dos benefícios pagos pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) para o período de 2016 a 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113152.htm>. Acesso em: 26 dez. 2017.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. art. 3º e 4º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL, **Proposta de Emenda à Constituição nº 155 de 2015.** Altera o art. 155 da Constituição Federal para possibilitar que Estados e o Distrito Federal, em deliberação conjunta, uniformizem as alíquotas do ICMS sobre os produtos que compõem a cesta básica nacional. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacao materia?id=124386>>. Acesso em: 26 dez. 2017.

BRASIL. **Decreto Lei nº 399 de 30 de abril de 1938.** Aprova o regulamento para execução da Lei n. 185, de 14 de janeiro de 1936, que institui as Comissões de Salário Mínimo. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/227039.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BSCA, 2016. **Brazil Specialty Coffee Association.** Disponível em: <<https://www.perfectdailygrind.com/2016/04/one-stop-guide-brazils-coffee-producing-regions>>. Acesso em: 20 de mai. 2018.

CAVALLI, K. et al. **O Impacto das Desonerações dos Impostos sobre os produtos da Cesta Básica.** In: XIX Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão, 2014, Cruz Alta. Seminário de Ensino Pesquisa e Extensão, 2014. Disponível em: <<https://home.unicruz.edu.br/seminario/anais/anais-2014/XIX%20SEMIN%20C3%81RIO%20INTERINSTITUCIONAL%202014%20-%20ANAIS/GRADUACAO/Resumo%20Expandido%20Sociais%20e%20Humanidades/O%20IMPACTO%20DAS%20DESONERACOES%20DOS%20IMPOSTOS%20SOBRE%20OS%20PRODUTOS%20DA%20CESTA%20BASICA.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2018.

CONSELHO DOS EXPORTADORES DE CAFÉ DO BRASIL. **Sobre o Café: Consumo.** Disponível em: <<http://www.cecafe.com.br/sobre-o-cafe/consumo/>>. Acesso em: 23 dez. 2017a.

CONSELHO DOS EXPORTADORES DE CAFÉ DO BRASIL. **Sobre o Café: Produção.** Disponível em: <<http://www.cecafe.com.br/sobre-o-cafe/producao/>>. Acesso em: 23 dez. 2017b.

COSTA, Ilze Fernanda. et al. **Análise dos fatores que determinam o perfil da cesta básica.** 2013. Disponível em:
<http://www.convibra.com.br/upload/paper/2013/29/2013_29_8361.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2018.

DANTAS, T. "**Guerra Fiscal**"; Brasil Escola. Disponível em:
<<http://brasilecola.uol.com.br/economia/guerra-fiscal.htm>>. Acesso em: 21 dez. 2017.

DIEESE. **Em março, custo da cesta básica fica menor em 12 capitais.** Disponível em:
<<https://www.dieese.org.br/analisecestabasicas/2018/201803cestabasicas.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

ERDKLEE, Alexandre. **A guerra fiscal no Brasil.** 1999. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária.** 16 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERNANDES, A. E. S. WANDERLEI, N. L. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha, **Revista da Informação Legislativa.** Brasília, a.37, n. 148, out./dez. 2000. Disponível em:
<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2017.

GIL, A C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Reflexos e paradigmas da guerra fiscal do ICMS.** 2011. Disponível em:
<<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/62/GuerraFiscalNaoPrejudicouEstadosDizEstudoDoIBPT.pdf>>. Acesso em: 27 mai. 2018.

LOPES, Ângelo Azeredo. **Experiência em uma Empresa Familiar de Beneficiamento de Café no Panamá.** 2016. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em:
<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/151103/001007583.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 15 mai. 2018.

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

MINAS GERAIS, Governador do Estado de Minas Gerais. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm>. Acesso em: 26 mai. 2018.

MINAS GERAIS, Governador do Estado de Minas Gerais. **Decreto nº 45.030, de 29 de janeiro de 2009.** Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080,

de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2009/d45030_2009.htm>. Acesso em: 26 mai. 2018.

MINAYO, M. C. **Pesquisa social: teoria e método**. Petrópolis: vozes, 2002.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE**. Quadro I e II – Arrecadação do ICMS – Valores Correntes – 2016. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao>. Acesso em: 22 dez. 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Convênios ICMS 15, 07 de junho de 1990. Estabelece critérios para a fixação da base de cálculo para as operações com café cru e determina outras providências. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv015_90>. Acesso em: 21 mai. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Convênios ICMS 78, 14 de dezembro de 1990. Altera as disposições do Convênio ICMS 15/90, de 30.05.90, que estabelece critérios para fixação de base de cálculo para operações com café cru. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv078_90>. Acesso em: 21 mai. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Convênios ICMS 007, 01 de junho de 1990. Dispõe sobre o estorno de crédito nas saídas para o exterior dos produtos que especifica. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv007_90>. Acesso em: 22 mai. 2018.

Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2016**: Análise por tributos e bases de incidência. 2017. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga tributária**. 2018. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/folhetos-orientativos/carga-tributaria-dig.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2018.

OLIVEIRA, L. M. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2015.

PARANÁ, Governador do Estado do Paraná. **Decreto nº 7.871, de 2 de outubro de 2017**.

Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR. Disponível em:

<<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao/RICMS2017.pdf>>. Acesso em: 03 mai. 2018.

PARANÁ, Governador do Estado do Paraná. **Decreto nº 8.479 de 08 de dezembro de 2017.** Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/7r69/decreto-do-estado-do-parana-n-8479-de-08122017>>. Acesso em: 05 mai. 2018.

PRADO, S; CAVALCANTI, C.E.G **A Guerra Fiscal no Brasil.** São Paulo: Fundap, 2000.

REZENDE, Rafael França Bittencourt de. **O ICMS e a guerra fiscal.** 2014. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) - Universidade Tuiuti do Paraná. Disponível em: <tconline.utp.br/media/tcc/2015/05/O-ICMS-E-A-GUERRA-FISCAL.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2018.

SANTOS, A. dos; HASHIMOTO, H. **Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre a carga tributária.** Revista Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo – SP, v. 38, n.2, p.153-164, Abr./Maio/Jun. 2003

SANTOS, J. P. B. **A Carga Tributária nos produtos da Cesta Básica nos Estados do Nordeste.** 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014.

SÃO PAULO, Portal do Governo do Estado. **ICMS: saiba o que é feito a partir dos recursos arrecadados.** 2016. Disponível em: <<http://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/ultimas-noticias/icms-saiba-o-que-e-feito-a-partir-dos-recursos-arrecadados>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

SÃO PAULO. **Decreto N. 45.490, de 30 de novembro de 2000.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 26 dez. 2017.

SÃO PAULO. Governador do Estado de São Paulo. **Decreto nº 50.071, de 30 de setembro de 2005.** Introduz alteração no RICMS. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2005/decreto-50071-30.09.2005.html>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

SÃO PAULO. Governador do Estado de São Paulo. **Decreto nº 63.172, de 23 de janeiro de 2018.** Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/5fb5269ed17b47ab83256cfb00501469/9fad02d796cff4bb8325821f003f37f5?OpenDocument>>. Acesso em: 26 mai. 2018.

SCHMITT, A. R. V. **Não-cumulatividade tributária**. 2005. 171 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/4610>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

SILVA, M. B. da. **Otimização de redes de distribuição física considerando incentivo fiscal baseado no crédito presumido de ICMS**. 2007. 121 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SILVA, Mariana Bergmann da. **Otimização de redes de distribuição física considerando incentivo fiscal baseado no crédito presumido de ICMS**. 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Sistemas Logísticos) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3148/tde-08012008-164701/pt-br.php>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

SUTTO, G. **Brasil é o 7º maior cobrador de imposto no ranking mundial; Argentina é a primeira**. Infomoney 29/09/2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/minhasfinancas/impostos/noticia/5590281/brasil-maior-cobrador-imposto-ranking-mundial-argentina-primeira>>. Acesso em: 12 abri. 2018.

VERSANO, R. *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Brasília, DF: IPEA, 1998. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2439/1/td_0583.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2018.