

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE AGRONOMIA E MEDICINA VETERINÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM AGRONEGÓCIOS

ALOISIO ALVES BIE

OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO NA COMPETITIVIDADE DO AGRONEGÓCIO
BRASILEIRO: O ICMS E O CAFÉ

Brasília
2022

ALOISIO ALVES BIE

OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO NA COMPETITIVIDADE DO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO: O ICMS
E O CAFÉ

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado do Programa de Pós-graduação em Agronegócios (PROPAGA), da Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Agronegócios.

Orientador: Dr. Luiz Honorato da Silva Júnior

Brasília
2022

ALOISIO ALVES BIE

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

BB586e Bie, Aloisio Alves
Os efeitos da tributação na competitividade do agronegócio brasileiro: o ICMS e o café / Aloisio Alves Bie; orientador Luiz Honorato da Silva Junior. -- Brasília, 2022.
91 p.

Dissertação (Mestrado - Mestrado em Agronegócios) -- Universidade de Brasília, 2022.

1. Tributação. 2. Cafeicultura. 3. ICMS. 4. Reforma Tributária. 5. Competitividade. I. Junior, Luiz Honorato da Silva, orient. II. Título.

ALOISIO ALVES BIE

OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO NA COMPETITIVIDADE DO AGRONEGÓCIO
BRASILEIRO: O ICMS E O CAFÉ

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado do Programa de Pós-graduação em Agronegócios (PROPAGA), da Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Agronegócios.

Brasília, 22 de fevereiro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Mauro Eduardo Del Grossi
Universidade de Brasília -UnB

Prof. Dr. Luciano Pereira da Silva
Instituto Federal de Brasília -IFB

Prof. Dr. José Ângelo Belloni
Universidade de Brasília -UnB (suplente)

Dedico este trabalho a todo abnegado que se dedica a construir, tijolo a tijolo, o edifício do conhecimento.

"Só sei que nada sei." (Sócrates)

RESUMO

A tributação afeta o funcionamento da economia sob vários aspectos. Estes efeitos variam, por exemplo, a depender da curva de oferta e demanda da mercadoria ou serviço e das características do imposto. Uma das maneiras mais simples direta e clara de entender a questão é fazer um recorte analítico e restringir a análise a um tributo e a uma mercadoria. Para o propósito desse trabalho foram escolhidos o ICMS, como melhor tributo para exemplificar as distorções adicionadas por um imposto na economia, e o café e sua cadeia produtiva como a mercadoria tributada. Foram levantados na literatura e na Jurisprudência Tributária os principais pontos de distorção na incidência do imposto. Esses pontos levantados foram exemplificados, quando possível, com aplicações práticas na cadeia do café. A competitividade dos produtos do agronegócio brasileiro foi assegurada nas últimas décadas com investimento em conhecimento e inovação. Entretanto, o sistema tributário brasileiro e sua notória complexidade continua a representar um desafio para a modernização da economia brasileira. É o desafio da reforma tributária contida na Proposta de Emenda Constitucional - PEC 110/2019. O ICMS é apontado pelo setor produtivo como pior imposto desse sistema e de maior custo de conformidade. Os problemas desse imposto levantados e discutidos nesse trabalho representam custos desnecessários ao setor produtivo e que, normalmente, serão repassados ao consumidor. A competitividade histórica na produção de café pode sofrer com a incidência desse imposto. Os resultados revelam que a cobrança do imposto na origem, o cálculo por dentro, a restrição à apropriação de créditos, a substituição tributária, a devolução dos créditos da exportação, a tributação sobre o investimento e o método de incluir outro tributo na sua própria base de cálculo tributos são anomalias que descaracterizam esse imposto e tornam mais gravosa a sua incidência. A reforma tributária proposta encara alguns desses pontos. Mas conciliar a questão federativa é um desafio. A reforma tributária ainda está em discussão, mas é possível vislumbrar um longo caminho até a superação das diversas questões críticas do ICMS. A situação fiscal dos Estados também dificulta maiores avanços. O IVA dual da reforma proposta é algo novo para o Brasil. Tudo ainda é uma discussão e é o que esse trabalho pretende ser. Os pontos críticos levantados são reais e afetam fortemente a economia. O aperfeiçoamento do sistema tributário é fundamental para o crescimento e desenvolvimento do país e requer uma reforma comprometida com tais pressupostos.

Palavras-chave: Tributação; Cafeicultura; ICMS; Reforma Tributária; Competitividade.

ABSTRACT

Taxation affects the operation of the economy under various aspects. These effects vary, for example, depending on the supply curve and demand of the merchandise or service and the characteristics of the tax. One of the simplest direct and clear ways to understand the issue is to make an analytical cut and restrict analysis at a tribute and a merchandise. To this work ICMS were chosen, as better tribute to exemplify the distortions added by a tax in the economy, and coffee and their production chain as the taxed merchandise. The main points of distortion in tax incidence were raised in the literature and tax law. These points raised were exemplified, when possible, with practical applications in the coffee chain. The competitiveness of Brazilian agribusiness products has been ensured in recent decades with investment in knowledge and innovation. However, the Brazilian Tax System and its notorious complexity continues to represent a challenge for the modernization of the Brazilian economy. It is the challenge of the tax reform contained in Constitutional Amendment Proposal - PEC 110/2019. ICMS is pointed out by the productive sector as worse tax on this system and higher compliance cost. The problems of this tax raised and discussed in this work represent unnecessary costs to the productive sector and that will usually be passed on to the consumer. Historical competitiveness in the production of coffee may suffer from the incidence of this tax. The results show that the collection of tax at the origin, the calculation within the restriction of credits, the tax substitution, the return of export credits, the taxation on the investment and the method of including another tribute on its own Calculation taxes are anomalies that have shutting this tax and make their incidence more. The proposed tax reform faces some of these points. But reconciling the federative question is a challenge. Tax reform is still under discussion, but it is possible to glimpse a long way to overcoming the various critical ICMS issues. The fiscal situation of states also hinders greater advances. The dual VAT of the proposed reform is something new for Brazil. Everything is still a discussion and that's what this job intends to be. The critical points raised are real and strongly affect the economy. The improvement of the tax system is essential for the growth and development of the country and requires a reform committed to such assumptions.

Keywords: Taxation; Coffee Growing; ICMS; Tax Reform; Competitiveness.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 — Número de pés em formação, pés em produção e pés total de café no Brasil para o período concernente entre os anos de 2015 a 2021	26
Figura 1 — Evolução do consumo interno no período 1990/2021 (milhões de sacas de 60 kg)	28
Figura 2 — Evolução dos preços médios (valores nominais) de café Torrado e Moído no Varejo no período 2010/2021 (R\$ / kg)	29
Tabela 2 — Produtos obtidos da cadeia produtiva do café (NCM/SH)	30
Tabela 3 — Produtos do processo de industrialização do café sujeitas à incidência do ICMS Substituição Tributária	30
Quadro 1 — Grupo Indicador de café adotado no mercado internacional	32
Tabela 4 — Principais países e/ou blocos consumidores de café - 2017 -2021 (mil sacas de 60 kg)	33
Figura 3 — Os 10 maiores exportadores de café e participação no mercado no período 2010-2019 (mil sacas/60kg)	34
Tabela 5 — Suprimento mundial de café e estoque nos últimos cinco anos (mil sacas de 60 kg)	35
Figura 4 — Efeito de um imposto sobre a curva de demanda	39
Figura 5 — Efeito de um imposto na oferta	40
Figura 6 — Impactos de um imposto no custo marginal e no custo médio	41
Figura 7 — Impacto de um imposto específico no preço final	42
Figura 8 — Repasse do ônus da tributação para um tributo específico (por quantidade)	43
Figura 9 — Curva de demanda e a curva de receita marginal em um monopólio	47
Figura 10 — Efeito de um imposto sobre o monopolista	48
Figura 11 — Curva de Laffer	51
Quadro 2 — Principais pontos propostos na PEC 110/2019 relativos ao Imposto sobre Bens e Serviços - IBS	52
Tabela 6 — Principais países produtores de café em volume de produção e participação de mercado na safra 2021/22	57
Tabela 7 — Principais países/Blocos econômicos consumidores de café no mundo na safra 2021/22	58
Quadro 3 — Pontos críticos de distorção do ICMS levantados na pesquisa e que podem impactar o agronegócio do café	61

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 4 — Principais pontos PEC 110/2019 e a relação com os pontos críticos o ICMS levantados no trabalho	76
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIC	Associação Brasileira da Indústria do Café
ABICS	Associação Brasileira da Indústria de Café Solúvel
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações
ICMS-ST	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações - Substituição Tributária
ICO	International Coffee Organization
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre Valor Adicionado
LC	Lei Complementar
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM/SH	Nomenclatura Comum do Mercosul /Sistema Harmonizado
OIC	Organização Internacional do Café
OIC	Organização Internacional do Café
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição ao programa e Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
USDA	U.S.Department of Agriculture

LISTA DE SÍMBOLOS

%	Por cento
R\$	Real
Nº	Número

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.2	OBJETIVO GERAL	15
1.3	OBJETIVO ESPECÍFICO	15
1.4	JUSTIFICATIVA	15
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	A IMPORTÂNCIA DA ECONOMIA CAFEIEIRA NO DESENVOLVIMENTO DO BRASIL	18
2.1.1	O início: um novo ciclo econômico no período colonial	19
2.1.2	O café e a identidade nacional	20
2.1.3	O café e o desenvolvimento do Brasil	21
2.2	ESTRUTURA E COMPETITIVIDADE DA CADEIA PRODUTIVA DO CAFÉ NO BRASIL	23
2.2.1	Oferta e demanda de café: características	24
2.2.2	Produção do café	25
2.2.2.1	Parque cafeeiro	26
2.2.2.2	Mercado interno	27
2.2.3	Classificação fiscal dos produtos da cadeia produtiva do café	29
2.2.4	Mercado externo	31
2.2.4.1	Valores e volumes	33
2.2.4.1.1	<i>Consumo Global</i>	33
2.2.4.1.2	<i>Exportações Globais</i>	34
2.2.4.2	Estoques	35
2.2.4.3	Competitividade da cadeia produtiva do café - considerações	36
2.3	OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO EM UM MERCADO: UMA REVISÃO DO MODELO MICROECONÔMICO	37
2.3.1	Mercado de concorrência perfeita	38
2.3.1.1	Efeitos (impactos) da tributação sobre a produção em mercados competitivos	40
2.3.1.2	Distribuição do ônus da tributação	42

SUMÁRIO

2.3.2	Mercado de concorrência imperfeita	44
2.3.3	Variação da arrecadação em relação ao tamanho do imposto -	
	Curva de Laffer	50
2.3.4	A Reforma Tributária	51
3	METODOLOGIA	54

4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	56
4.1	ESTRUTURA ATUAL DA CADEIA PRODUTIVA E DO MERCADO DO CAFÉ.....	56
4.2	A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NA CADEIA PRODUTIVA DO CAFÉ.....	59
4.2.1	Estrutura normativa	59
4.2.2	A incidência do ICMS	60
4.2.3	Aspectos da incidência do ICMS que causam as maiores distorções econômicas e litigiosidades na cadeia econômica do café.	61
4.2.3.1	Origem ou destino	62
4.2.3.2	O cálculo por dentro	63
4.2.3.3	A questão dos créditos	64
4.2.3.4	Substituição tributária	65
4.2.3.5	A perda da competitividade das exportações e o problema do acúmulo de créditos de ICMS	67
4.2.3.6	Tributação do investimento em bens de capital	68
4.2.3.7	Tributos sobre outros tributos	71
4.2.3.8	Avaliação dos resultados	73
4.3	CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA E A COMPETITIVIDADE DO CAFÉ BRASILEIRO.	76
4.3.1	O IVA dual.	78
4.3.2	Desafios para implementação	79
5	CONCLUSÃO	80
	REFERÊNCIAS.	82

1 INTRODUÇÃO

O tema da tributação carrega em si alguns *tradeoffs*, seja o principal entre tributar e não tributar, seja o de definir o que tributar, quanto tributar ou o dilema entre eficiência e equidade do sistema tributário (MANKIW, 2016). Essas escolhas vão definir, entre outras coisas, o tamanho da chamada carga tributária que está ligada ao tamanho do Estado que se deseja ou necessita, pois, em última análise, essa carga tributária terá que ser suficiente para sustentá-lo.

Nesse sentido, a análise feita neste trabalho inscreve-se nas discussões entre eficiência e equidade do sistema tributário brasileiro. O objetivo foi restringir a análise a um tributo relevante dentro do sistema tributário brasileiro e explorar as deficiências desse imposto. Decidiu-se pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, por ser o de maior expressividade arrecadatária e por ter características de Imposto sobre Valor Adicionado - IVA, modelo favorito de tributação de mercadoria e serviços a ser adotado em uma reforma tributária (BRASIL, 2021).

Para a análise que se propões neste trabalho, a pesquisa sobre tributação foi direcionada para uma cadeia específica do agronegócio e sua competitividade no mercado interno e externo, em consonância com a linha de pesquisa do Programa de Pós-graduação em Agronegócios da Universidade de Brasília (PROPAGA). A cadeia produtiva eleita foi a do café por sua relevância histórica no desenvolvimento econômico e social e na formação da identidade do país (FURTADO, 2005; TOPIK, 1999; TOPIK, 2019).

Em relação ao complexo tema da tributação, é preciso esclarecer que adoção de termos técnicos ligados ao tema, que se traduzem em conceitos jurídicos, precisam ser explicados. Entendendo que o Texto Constitucional, no art. 145, define, basicamente, três espécies tributárias passíveis de serem instituídas (impostos, taxas e contribuições de melhoria) (BRASIL, 1988), este trabalho adotará os termos tributos e impostos no mesmo sentido.

O recorte analítico para o ICMS não torna a análise menos relevante, posto que esse tributo carrega na sua trajetória histórica diversos dos problemas comuns a todo o sistema tributário nacional (VARSANO, 1996; RESENDE, 2016). Assim como a cadeia produtiva do café pode ser tomada como exemplo para uma análise válida para todo o agronegócio brasileiro, em virtude da sua importância econômico e social até os dias de hoje (FASSIO; SILVA, 2007; BACHA, 1992).

A cadeia produtiva do café constitui-se em uma boa referência para o tipo de estudo empreendido por estar já bem estudada, com uma disponibilidade de dados

e pesquisa acumulados na literatura durante décadas (DELFIM NETTO, 2009; SAES, 1997; SAES; FARINA, 1999; BACHA, 1992; ZYLBERSTAJN; GIORDANO; DE VITA, 2016). Além de boas estatísticas de órgãos governamentais e não governamentais (CONAB, 2021; ICO, 2020; ABIC, 2020), que fornecem um panorama amplo de análises.

Pode-se dizer que o ICMS é um imposto em busca de uma identidade, pois os vários regimes aplicados à administração e à cobrança desse imposto tornam quase impossível identificar sua natureza (RESENDE, 2016). Todos esses "problemas" do ICMS geram excessiva litigiosidade e alto custo de conformidade (APPY, 2017).

Em termos metodológicos, adotou-se uma revisão de literatura e pesquisa documental nos temas tributação e cadeia produtiva do café. O estudo sobre tributação restringe-se ao ICMS e à sua avaliação na literatura, na legislação e na jurisprudência tributária do Supremo Tribunal Federal - STF. O conceito de cadeia produtiva foi baseado nos trabalhos mais representativos da literatura (BATALHA, 2021; FARINA; AZEVEDO; SAES, 1997; SAES, 1997; ZYLBERSTAJN; GIORDANO; DE VITA, 2016; FARINA, 1995).

Os dados obtidos no levantamento constituem os pontos que geram as maiores perturbações na sistemática de aplicação do ICMS. Alguns são vícios que acompanham o imposto desde sua criação, outros foram sendo introduzido ao longo dos anos. De toda forma, são questões que acrescentam ineficiências ao sistema econômico, que afrontam a equidade e que requerem uma resposta. Esta seria a Reforma Tributária.

Os resultados confirmam que o ICMS é um imposto com sérios problemas. Cria uma série de distorções ao longo da sua incidência em cada etapa da circulação da mercadoria. Princípio da origem, cálculo por dentro, restrição ou impedimento ao aproveitamento de créditos das operações anteriores, devolução de créditos na exportação, substituição tributária e tributos sobre tributos.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A tributação assenta-se em um sistema tributário, que reflete os valores e as necessidades de uma sociedade em determinado local e em determinado período (OLIVEIRA, 2020). Uma tributação é problema e é solução e o equilíbrio é a solução ótima, mas de difícil ou impossível execução (STIGLITZ, 2000). Os efeitos da tributação na economia são bem conhecidos e amplamente discutidos nos estudos de microeconomia (VARIAN, 2015; PINDYCK; RUBINFELD, 2013).

Entretanto a construção desse sistema tributário é muito mais na tentativa e no erro do que algo metodologicamente planejado. Embora exista um planejamento mínimo baseado na experiência anterior, mesmo que seja um fracasso. Portanto é preciso compreender melhor os *tradeoffs* que são inevitavelmente enfrentados pela sociedade na elaboração de um sistema tributário e para ajudar a evitar políticas que sacrifiquem a eficiência sem que tragam nenhum benefício em termos de equidade (MANKIW, 2016).

Das escolhas inicialmente colocadas, descarta-se a primeira escolha, dado que a tributação é pilar das sociedades modernas e sua inafastabilidade obriga não só a aceitar, mas também buscar um modelo de tributação viável. Todo sistema tributário tem defeitos e virtudes e, embora se possa cogitar teoricamente em uma tributação ótima, ela não possui um horizonte de viabilidade (STIGLITZ, 2000).

Um fator fundamental na tributação é a chamada incidência do imposto que diz respeito ao modo como se distribui a carga tributária (MANKIW, 2016). Isto fará variar bastante os efeitos do imposto. O caso do ICMS é o exemplo tomado para mostrar como essas peculiaridades da incidência podem alterar as características de um tributo.

O Sistema Tributário Brasileiro tem uma longa história e muitos capítulos felizes e outros, nem tanto (VARSANO, 1996). O atual Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - é um desses casos.

Surgiu como ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) no contexto da bem estruturada reforma de 1965. Concebido como um Imposto sobre Valor Agregado - IVA - tornou-se também um imposto sobre a produção ao adotar o princípio da origem. Como IVA deveria ser não cumulativo, mas as restrições ao aproveitamento de crédito lhe deram características de imposto em cascata (VARSANO, 2014; RESENDE, 2016).

O agronegócio brasileiro é reconhecidamente um dos mais competitivos do mundo. Baseado em pesquisa e tecnologia e inovação, consolidou-se com líder na produção de diversas commodities agrícolas (CHADDAD; JANK, 2006). A cultura do café e sua cadeia produtiva carrega historicamente essa competência e pode representar o setor para a análise pretendida. A relação entre tributação e agronegócio torna-se mais sensível em virtude das incertezas e dos riscos da atividade.

O ICMS é apontado como causador de vários problemas para o setor produtivo, devido à sua complexidade representada por vinte e sete legislações diferentes e alto custo de conformidade (CNI, 2018). As tentativas de reforma desse imposto esbarram-se na estrutura federativa brasileira em que há resistência de

estados e municípios, temerosos de perder receita, e assim instaura-se um impasse que já dura anos (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018).

O ICMS é um imposto com vários pontos desalinhados, torna-o fonte de demandas judiciais, elevando o grau de litigiosidade da tributação. Esse estudo, ao identificar e analisar algumas das disfuncionalidades desse imposto, pretende lançar luzes sobre essa questão, que é atual e relevante, pois afeta a competitividade do agronegócio brasileiro, assim como interfere no desempenho de toda economia nacional.

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste trabalho é fazer uma discussão sobre os efeitos da tributação na cadeia produtiva do café em relação a competitividade dessa commodity e seu sistema agroindustrial, tanto interna quanto externamente.

1.3 OBJETIVO ESPECÍFICO

Além do objetivo geral, já apresentado no específico, pretende-se analisar e diagnosticar dentro da cadeia produtiva do café os pontos relevantes da tributação que causam maior impacto na competitividade da cadeia, tendo como eixo de análise o caso do ICMS.

Na sequência pretende-se ainda apontar possíveis caminhos em uma reforma tributária que enfrentem os problemas levantados, comparando com a Proposta de Emenda Constitucional - PEC 110 - que tramita no Parlamento.

1.4 JUSTIFICATIVA

A tributação afeta a economia diretamente e altera as condições de demanda, o que leva a alterações nas preferências de consumo e oferta, e que provoca alterações nos níveis de produção (PINDYCK; RUBINFELD, 2013; VARIAN, 2015; MANKIW, 2016). O sistema tributário brasileiro é oneroso e complexo e acrescenta distorções ao processo de tributar e soma ainda mais ineficiência ao sistema econômico.

O agronegócio brasileiro se agigantou nas últimas décadas e se tornou grande gerador de renda, empregos e impostos (CHADDAD; JANK, 2006). A cadeia

produtiva do café é a mais tradicional do agronegócio brasileiro, com grande capilaridade no território nacional e com volumes de produção e exportação sem igual no mundo (CONAB, 2021). Portanto, uma avaliação da tributação no agronegócio pode adotar o café como exemplo importante e cujos resultados, em geral, podem ser estendidos a outras commodities agrícolas.

Todavia, a análise genérica da tributação, englobando muitos impostos, nessas situações não é conveniente, pois o impacto dos impostos varia muito a depender da espécie de tributo. Justifica-se, assim, análise do tributo mais relevante para toda a cadeia produtiva do café, visto ser este também responsável pela maior arrecadação e que pode representar as virtudes e as falhas de todo o sistema.

Dentre os vários impostos do sistema tributário brasileiro, o ICMS é o que mais afeta a produção e o consumo e o que mais gera litigiosidade (ALMEIDA, 2018). O ICMS é um imposto que nasceu com as características de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e tornou-se, paulatinamente, um imposto sobre a produção, cumulativo, o que onera várias fases da produção de forma desproporcional (VARSANO, 2014). Além disso, em razão de ser o tributo que mais arrecada no país, o ICMS quase sempre está no centro do debate quando se discute competitividade na economia brasileira (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018).

Entretanto, a incidência do ICMS e os seus efeitos variam a depender de uma série de fatores, tais como o tipo de produto, a alíquota estadual, os regimes especiais, a definição da base de cálculo, a forma de apuração e recolhimento, além da elasticidade preço da demanda do produto ou serviço. Isso terá impactos no panorama da competitividade, pois embora não sejam neutros em sua essência e sempre adicionar ineficiência ao sistema, um tributo pode ser piorado a depender das características de sua incidência e tornar-se com mais intensidade um fator de ineficiência econômica (CHAGAS, 2011).

Os diversos problemas associados ao ICMS precisam ser enfrentados e a instância dessa discussão é a reforma tributária. Por ser um tributo sobre o consumo, impacta os consumidores na mesma proporção, independentemente da capacidade de pagamento (RESENDE, 2016). Por adotar o princípio da origem tributa produção, quando deveria tributar a circulação por meio do valor agregado. Por restringir a apropriação de créditos, deixa de ser um Imposto sobre Valor Agregado - IVA - para se tornar cumulativo e mais oneroso.

Daí que estudos sobre a tributação, sobre tributos específicos, sobre setores específicos, precisam ser feitos para entender a dinâmica da tributação e os seus impactos na economia. Um sistema tributário perfeito não existe, mas o conhecimento dos efeitos da tributação na economia pode fornecer subsídios para o debate sobre a construção de um sistema tributário possível, que consiga conciliar eficiência arrecadatória e equidade na distribuição do peso do imposto.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está dividido em uma estrutura com cinco capítulos, subdivididos em tópicos e itens da seguinte forma: no Capítulo 1 apresenta, além dessa introdução, itens relativos ao problema de pesquisa, justificativa e objetivos; o Capítulo 2 traz os pressupostos teóricos da análise a ser desenvolvida; o Capítulo 3 apresenta a metodologia adotada; o Capítulo 4 apresenta os resultados da pesquisa, a discussão e a avaliação desses resultados; e o Capítulo 5 traz a conclusão do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção se propõe a apresentar as bases conceituais deste trabalho, a partir das quais se desenvolverá a análise proposta. Para tanto, subdividir-se-á a seção em itens assim dispostos ao longo do texto: a importância da economia cafeeira no desenvolvimento do Brasil; a estrutura e a competitividade da cadeia produtiva do café no Brasil; e os efeitos da tributação em um mercado: uma revisão do modelo microeconômico.

2.1 A IMPORTÂNCIA DA ECONOMIA CAFEEIRA NO DESENVOLVIMENTO DO BRASIL

O café passa a ter importância econômica no mundo a partir do século XVII, quando se integra ao comércio internacional se adicionando aos produtos até então transacionados internacionalmente como os metais preciosos (prata e ouro), o açúcar, o algodão, o tabaco e as assim chamadas especiarias (POMERANZ; TOPIK, 2013).

No Brasil a cultura irá se firmar no século XIX quando o país assume a liderança na produção dessa commodity e passa a deter mais da metade do comércio mundial por décadas (TOPIK, 1997; PRADO JUNIOR, 1987). A história dessa cultura se confunde em vários aspectos com a própria história brasileira e nos tópicos seguintes será feita uma breve revisão deste capítulo da história que revela muito sobre o que é a economia e a sociedade brasileira.

Os números da cafeicultura, ao longo do tempo, mostram a relevância socioeconômica dessa commodity na formação e na consolidação da economia brasileira. Ela forneceu as bases para a urbanização e industrialização do país e induziu o desenvolvimento de infraestrutura, como ferrovias, armazéns, portos (MARTINS, 2008).

Desde o início do século vinte, o café já vinha sendo tributado e este se tornou uma importante fonte de receitas tributárias. Em 1906, foi assinado o Convênio de Taubaté, entre os estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, então os maiores produtores, o que propiciou significativa arrecadação tributária, posto que era tributada a exportação do café como a taxa de 50 francos-ouro por libra peso (FURTADO, 2005). Antes do café, as receitas eram obtidas em sua maioria dos impostos alfandegários sobre as importações (AMED, 2000).

Se não é hoje o principal produto de exportação do país, o café continua sendo de extrema importância econômica e social em diversas regiões do Brasil, o

que gera emprego, renda, impostos e desenvolvimento. Nos próximos tópicos será feita uma pequena revisão da história dessa cultura no Brasil e sua trajetória de altos e baixos, características de um mercado, por essência, instável (DELFIM NETTO, 2009).

2.1.1 O início: um novo ciclo econômico no período colonial

Como acentua Prado Junior (1987), as perspectivas para economia brasileira no início do século XIX não eram animadoras. O declínio da atividade mineradora e a crise da economia açucareira deixavam o país sem alternativas econômicas expressivas. Mas as coisas começariam a mudar com a aposta em uma cultura nova que começava adquirir importância econômica mundial. Para os historiadores, a providência salvadora veio sob a forma de um gênero de planta para cuja produção a natureza aparelhara o país admiravelmente: o café (PRADO JUNIOR, 1987; SIMONSEN, 2005).

A introdução dessa cultura no país, segundo a historiografia, foi feita de forma clandestina e bem orquestrada, por Francisco de Mello Palheta, agente oficial português, visto que as sementes e as mudas de café foram trazidas escondidas da Guiana francesa e a França proibia expressamente que se levasse dos seus territórios, material propagativo do café (PRADO JUNIOR, 1987; MARTINS, 2009). Toda essa proteção contra a disseminação do café já indicava o quanto potencial a cultura apresentava na época e é compreensível pois foi a corte de Luiz XIV, que tornou o consumo da bebida popular entre as aristocracias europeias (MARQUESE, 2015).

Prado Junior (1987) salienta que, apesar de sua relativa antiguidade no país (pois foi introduzido em 1727), a cultura do café não era expressiva até os primeiros anos do século XIX. O cultivo do produto nessa época, normalmente, destina-se mais ao consumo doméstico das fazendas e propriedades onde se encontra, no máximo, em nível regional (FURTADO, 2005).

Muito embora tenha sido introduzida no país no período colonial, é após a emancipação política que a cultura do café irá avançar de forma consistente para se tornar a base da economia nacional nas décadas seguintes (MARTINS, 2008; PRADO JUNIOR, 1987; SIMONSEN, 2005). As exportações começam a ganhar expressão a partir de 1816 e, na década de 1830-1840, o produto assumiu a liderança das exportações nacionais, com mais de 40% do total. Em 1840, o país se tornou o maior produtor mundial de café (DELFIM NETTO, 2009; FURTADO, 2005).

Nas décadas de 1870 e 1880, o café chegou a representar expressivos 56%

do valor das exportações em alguns anos. Consolidava-se o período áureo do chamado ciclo do café que chega até 1930. Já, no final do séc. XIX, o café representava 65% do valor das exportações do país, e atingiu 70% na década de 1920 (FURTADO, 2005).

A quebra dos mercados mundiais em 1929 colocou fim na fase mais lucrativa da cafeicultura brasileira. Houve uma queda brusca no preço internacional do café e somente 15 anos mais tarde, em 1947, os preços voltariam aos níveis de 1928 (DELFIM NETTO, 2009). Isso tudo agravado pelo impacto causado pela Segunda Guerra Mundial nos mercados mundiais.

O café, portanto, marca o início de um novo ciclo econômico no período colonial, consolida-se durante o período imperial e coloca o país, no início do século XX, no topo do fornecimento dessa commodity, com poder de impor os preços e quantidades mundiais. Esse domínio é tamanho e tão duradouro que, para muitos, o café está intimamente ligado à identidade nacional, como se verá a seguir.

2.1.2 O café e a identidade nacional

Qualquer nação quer ver a sua imagem associada àquilo que faz ou tem de melhor. O produto brasileiro mais conhecido no mundo, há séculos, é o café, o que tornou em um símbolo e uma das imagens associada ao país no exterior. Segundo Topik (2019), o Brasil domina a economia cafeeira mundial há tanto tempo que muitas pessoas presumem que o café é nativo da região

O café começa a sua história no Brasil de forma tímida e espalha-se pouco a pouco pelo território nacional a partir do estado do Pará, ainda no século XVIII. Conforme anota Prado Junior (1987), o cultivo do produto nessa época era restrito mais para o consumo doméstico das fazendas e das propriedades da própria região.

Quando o café desponta como riqueza nacional, no século XIX, esta se deve ao mercado internacional que já tomava gosto pela bebida. A importância nos mercados internacionais começa a acontecer no correr do século XVIII quando se torna, então, o principal alimento de luxo (especiaria) nos países do Ocidente (TOPIK, 1999; PRADO JUNIOR, 1987). Daí ser mais perceptível a um estrangeiro a associação entre o café e a identidade nacional (TOPIK, 1999).

Para os brasileiros, o café está tão arraigado ao seu cotidiano, e o seu consumo é verificado em 98 % dos lares brasileiros (ABIC, 2020), que nem se percebe o quanto ele representa o país. Prado Junior (1987), ao discorrer sobre o tema, anota que a frase "o Brasil é o café", pronunciada no Parlamento do Império e depois largamente vulgarizada, não era um exagero. Essa imagem de um país que

vivia somente da exportação de café ajudou a fortalecer esse vínculo entre o Brasil e o café.

Do tradicional cafezinho do dia a dia surgem lições de amizade, companheirismo, solidariedade e criatividade. Nas belas artes, as pinturas de Portinari retratam em diversas telas o mundo do café e reafirma essa forte ligação. Um dos símbolos oficiais do país, o Brasão da República, repousa sobre ramos de café para reafirmar esse vínculo (MARTINS, 2008).

O café é parte da identidade brasileira e a rica história do café no Brasil ainda está em construção e o país continua forte na produção dessa riqueza. O Brasil é tantas coisas e é também o café.

"O café é uma paixão nacional e é fácil afirmar isso quando observamos nosso comportamento em relação ele. É a primeira bebida que oferecemos às visitas, está presente em muitos estabelecimentos como forma de cativar seus clientes durante o atendimento e é a primeira bebida que se põe à mesa em reuniões. Não é à toa que o café está presente em 98,2% dos lares brasileiros. Ele faz parte da nossa história e da nossa rotina" (MARINHO, 2018).

O mundo do café continua sua evolução e o Brasil é uma das caras desse mundo, tanto consumidor quanto produtor. Um mundo que toma café tem de saber que ele tem a cara de Brasil. O mercado comporta todo mundo, mas o café brasileiro tem tradição, história e reflete em muito a identidade nacional com todas as nuances e peculiaridades.

2.1.3 O café e o desenvolvimento do Brasil

Para analisar a história econômica brasileira, é preciso conhecer cada um dos grandes ciclos econômicos que marcaram determinados períodos do desenvolvimento do país. É necessário relacioná-los ao contexto político e social em que ocorreram para uma melhor compreensão e avaliação.

Nesse sentido, para conhecer cada um deles, é preciso identificar e esclarecer a origem dos fluxos de renda de cada período histórico e definir os produtos e as características políticas, econômico e sociais de cada ciclo (MEDEIROS; RODRIGUES, 2017).

O período da hegemonia cafeeira foi um ciclo com repercussões econômicas e sociais importantes no Brasil e coincide com o período da história conhecido com República Velha (TOPIK, 2002; PERISSINOTTO, 2003). A expansão da economia cafeeira passou a demandar infraestrutura condizente com o tamanho da produção.

A necessidade de escoamento da produção levou à ampliação das vias férreas, principalmente em São Paulo e o processo de industrialização consolidou-se na região Sudeste, o qual se valeu do acúmulo de capital gerado pela cultura

cafeeira (SILVA, 1985). Essa concentração de riqueza vai alçar São Paulo ao posto de estado mais rico do país

Houve um avanço no processo de urbanização com o surgimento de cidades, crescimento das já existentes e que vão formar a região mais rica e densamente povoada do país (FURTADO, 2005; PERISSINOTTO, 2003). Foram feitos grandes investimentos e os portos do Rio de Janeiro e de Santos foram modernizados para exportação do café.

O avanço da cultura cafeeira gerou escassez da mão de obra escrava, até então largamente utilizada, e provocou uma forçada mudança nas relações de trabalho com a inserção do trabalho livre assalariado da mão de obra estrangeira e nacional. Além dos imigrantes estrangeiros, grandes contingentes de trabalhadores de outras regiões do país também se deslocam para a área cafeeira (PRADO JUNIOR, 1987; BASSANEZI, 2019).

À medida que crescia a importância econômica da cultura cafeeira, aumentava também a dependência do país dessa cultura e que vai culminar com a intervenção do Estado com o conhecido Convênio de Taubaté, em 1906. O objetivo central desse acordo era garantir a estabilização dos preços e foram implementadas três operações valorizadoras - 1906, 1917 e 1921, que foram políticas bem sucedidas, embora sejam controversos os efeitos dessa política na economia no longo prazo (DELFIM NETTO, 2009).

As chamadas operações valorizadoras consistiam basicamente em empréstimos externos feitos pelo governo brasileiro para comprar a produção de café e garantir aos produtores e exportadores a lucratividade que queriam (FURTADO, 2005). O objetivo era garantir que a cafeicultura nacional não sofresse com as flutuações do preço internacional ignorando o custo que isso teria no futuro. Um setor econômico estratégico para o país com dificuldades de competir em um mercado concorrencial.

Esse processo regulatório irá atravessar o século XX e foram criados inúmeros órgãos ao longo dos anos para elaborar e executar políticas para o setor. O mais famoso foi o Instituto Brasileiro do Café - IBC - criado em 1952, pela Lei nº 1.779, de 22 de dezembro, para executar a política cafeeira nacional. O órgão foi extinto em maio de 1990 dentro de um amplo programa de desregulamentação.

No plano internacional, foi criada a Organização Internacional do Café - OIC - em 1962 e incluiu países produtores/exportadores e consumidores/importadores. O principal instrumento de ação eram os Acordos Internacionais do Café - AIC, que em suas cláusulas econômicas, estabeleciam as anticompetitivas "quotas de exportação" e davam ao mercado contornos de verdadeiro cartel (SAES, 1997). Em 1989, esses acordos foram extintos.

A partir da década de 1990 inicia-se o processo de desregulamentação do mercado e a cadeia produtiva do café foi intensamente atingida por essa nova realidade. Exposta à competição internacional, sem o escudo da proteção oficial, todo o setor teve de se reinventar (SAES; FARINA, 1999). Para agravar a situação, os períodos seguintes foram marcados pela instabilidade de preços e a entrada de novos competidores se acentuou.

Toda essa proteção que o setor cafeeiro conseguiu, por meio da regulamentação, revela o quão a atividade foi e ainda é importante para o desenvolvimento do país. São números expressivos em termos de postos de trabalho, renda para os produtores em sua maioria pequenos, tributos além de contribuir significativamente para a formação da receita cambial brasileira (FASSIO; SILVA, 2007). Na próxima seção, procurar-se-á explicitar, em alguns aspectos, essa relevância

2.2 ESTRUTURA E COMPETITIVIDADE DA CADEIA PRODUTIVA DO CAFÉ NO BRASIL

O agronegócio brasileiro passou por diversas e importantes mudanças, desde o início dos anos 1990. Paralelamente a essas mudanças institucionais e políticas significativas, o sistema agroalimentar brasileiro fez a transição de um modelo tradicional a um modelo cada vez mais global e industrial (CHADDAD; JANK, 2006).

O agronegócio brasileiro de café é considerado competitivo apesar dos vários problemas enfrentados ao longo dos anos, como os fatores ambientais como a geada, o que acaba por afetar a oferta da *commodity*, tabelamento de preços e a instabilidade dos preços causada por uma oferta maior que a demanda (SOSSO; DUARTE, 2019).

A cadeia produtiva do café é estratégica para o país, pois cria riqueza, gera empregos, divisas e tributos (ABRANTES; REIS; SILVA, 2009). Essa cadeia produtiva também vem assegurando o desenvolvimento nacional há mais de duzentos anos e contribuiu para a formação da identidade nacional (FURTADO, 2005; TOPIK, 1999). Nesse aspecto, a atividade do café no Brasil envolve uma complexa cadeia, que vai desde a indústria de insumos até o varejo nacional e internacional.

De acordo com Saes e Farina (1999), a cadeia produtiva do café está assim estruturada: i) fornecedores de insumos para a produção agrícola; ii) produtores rurais; iii) cooperativas; iv) corretores; v) indústria de torrefação e moagem; vi) indústria de solúvel; vii) indústria de cápsulas; viii) exportadores de café verde; ix)

atacado interno e atacado externo; x) consumidor interno; xi) indústria externa; e xii) consumidor externo.

A oferta no mercado internacional do café em grãos já é dominada há muitos anos pelo Brasil, maior produtor mundial e maior exportador. Entretanto, foi por algum tempo, um mercado cartelizado que terminava por distorcer o processo concorrencial (FARINA, 1995; SAES, 1997). Por ser um mercado muito regulamentado, o qual chegou a ter, inclusive tabelamento de preços, o setor cafeeiro brasileiro foi inserido em novo contexto concorrencial depois da desregulamentação ocorrida nos anos 1990 e teve dificuldades em se inserir nessa nova realidade, mas superou os entraves com atualização técnica por meio do investimento em novos conhecimentos, baseados na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos (CONCEIÇÃO; ELLERY JUNIOR; CONCEIÇÃO, 2019).

Nas últimas décadas, após a reorganização do setor, o mercado do café tomou novo rumo, visto que se adaptou às regras do livre mercado em que a competitividade é forte e cada vez mais dinâmica. O foco não é mais a quantidade e sim a qualidade. E o consumidor é a referência, pois são seus hábitos e suas preferências que definirão aquilo que é viável e lucrativo.

2.2.1 Oferta e demanda de café: características

A produção brasileira de café, sendo a mais expressiva do mercado, possibilitou ao país durante muito tempo fazer valer esse poder e manter os preços em patamares lucrativos (FURTADO, 2005). A desregulamentação do mercado ocorrida na última década do século passado jogou por terra esse poder e a realidade hoje é outra em que a competitividade é acirrada e o mercado, exigente.

O mercado se alterou bastante nas últimas décadas com a consolidação da chamada terceira onda de consumo, com foco nos cafés especiais ou *gourmet*. Essas novas formas de consumir/apreciar o produto têm por requisito essencial a qualidade (BOAVENTURA *et. al.*, 2018). É um grande desafio para a cafeicultura brasileira, que ainda carrega a pecha de produtor de café de baixa qualidade.

Uma das características do mercado cafeeiro, a partir de 1962 com a instituição dos Acordos Internacionais do Café, foi a cartelização. O Brasil como maior produtor detinha posição de liderança influenciando a definição das quotas de exportação e dos preços, não com fatores competitivos, mas com a cooptação dos demais produtores, em troca de participação no Mercado (FARINA, 1995; SAES; FARINA, 1999).

Com o fim dos Acordos Internacionais do Café, em 1989, o mercado ficou aberto e a competição internacional aumentou. Novos competidores surgiram e destaca-se o Vietnã, hoje o maior produtor de café robusta e forte concorrente do Brasil nesse mercado (OIC, 2021). Considerando produção total, arábica e robusta, o Brasil continua como maior produtor mundial e eventuais volatilidades na produção interna geram choques no mercado mundial.

Porém, o mercado atual do café é competitivo, dinâmico e desafiador. Os maiores riscos são climáticos e fogem ao controle de qualquer um desse mercado. Uma seca ou geada no Brasil impacta negativamente a oferta e afeta fortemente os preços globais (PINDYCK; RUBINFELD, 2013).

Para uma melhor compreensão dos efeitos da tributação sobre a competitividade, é preciso fazer algumas considerações sobre o comportamento da oferta e da demanda do café commodity em termos mundiais. Analisando a questão sob o prisma da elasticidade da oferta e da demanda, constata-se que essa elasticidade irá variar de formas diferentes no curto e no longo prazo.

Para muitas mercadorias, como o café, a demanda é muito mais preço-elástica no longo do que no curto prazo e uma das razões apontadas para isso é que hábitos são difíceis de modificar no curto prazo. Mesmo que haja forte e repentino aumento de preço os hábitos de consumo demandariam tempo para serem modificados e esta se processaria de forma gradual (PINDYCK; RUBINFELD, 2013). Observa-se também que a oferta é muito mais elástica no longo do que no curto prazo. Isso se dá porque não é possível aumentá-la de uma hora para outra, pois um cafezeiro demora de três a quatro anos para começar a produzir.

2.2.2 Produção do café

A produção cafeeira nacional é a mais expressiva do mundo, mas os desafios também não são menores visto que a competição internacional é acirrada e o produto brasileiro sofre com a inserção de novos competidores, com as mudanças dos padrões de consumo de café e com a instabilidade dos preços.

A estrutura da cadeia produtiva do café engloba os segmentos produtor/exportador e o segmento industrial. A análise de Saes e Farina (1999) inclui o consumidor no chamado Sistema Agroindustrial (SAG) do café: consumidor, exportador, industrial (torrefação/moagem e solúvel) e produtor rural.

Assim, essa pequena resenha sobre a estrutura da cadeia produtiva do café abordará alguns indicadores da sua produção de forma a ter-se um quadro geral desse mercado, valores e volumes de produção, comercialização e consumo. Isso

permite uma visão geral do setor para a análise que será feita sobre alguns efeitos da tributação, o caso do ICMS, na cadeia produtiva do café.

De forma geral, o segmento industrial é forte nos países importadores que processam o café importado agregando valor e lucrando muito. Dos países produtores exportadores o Brasil é o único que possui um avançado parque industrial e que domina o mercado global de solúvel (ABICS, 2020).

A antiga distinção que se fazia entre países produtores exportadores de café e países importadores consumidores perdeu o sentido nos últimos tempos. Houve uma globalização do processamento e do consumo e o mercado ficou mais descentralizado (ICO, 2020). Isso reforça a percepção de que não basta plantar e produzir café é preciso se integrar na imensa cadeia de valor do café, seja exportando, reexportando, importando, seja industrializando.

2.2.2.1 Parque cafeeiro

O parque cafeeiro é a capacidade produtiva instalada e permite estabelecer o poder de mercado de um país produtor. Esse parque cafeeiro ocupa uma área correspondente a 2.214,2 mil hectares (CONAB, 2021). É disparado o maior e mais importante parque cafeeiro do mundo, o que dá uma vantagem competitiva ao país e torna-o peça chave no mercado global.

Para este trabalho, foram considerados os dados dos últimos cinco anos, disponibilizados pela CONAB, o que mostra sua evolução nesse período, sua composição quanto ao total de pés em formação e quanto ao total de pés em produção, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 — Número de pés em formação, pés em produção e pés total de café no Brasil para o período concernente entre os anos de 2015 a 2021

Parque Cafeeiro (mil pés)	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021(*)
Pés em formação	1.134.367	937.533	1.206.777	1.041.014	1.137.747	998.032	1.521.487
Pés em produção	5.672.472	5.761.769	5.631.299	5.959.309	5.786.503	6.307.609	6.043.007
Pés totais	6.806.839	6.699.302	6.838.076	7.000.323	6.924.250	7.305.641	7.564.521

Fonte: CONAB (2021) . Elaborado pelo autor

Os dados mostram que o parque cafeeiro vem apresentando um crescimento constante nos últimos cinco anos. O total de pés em produção assegura a produção no presente e o total de pés em formação garante oferta constante no futuro. Esses dados, somados aos processos de agregação de valor e foco na qualidade, permitem ao país continuar competitivo no mercado.

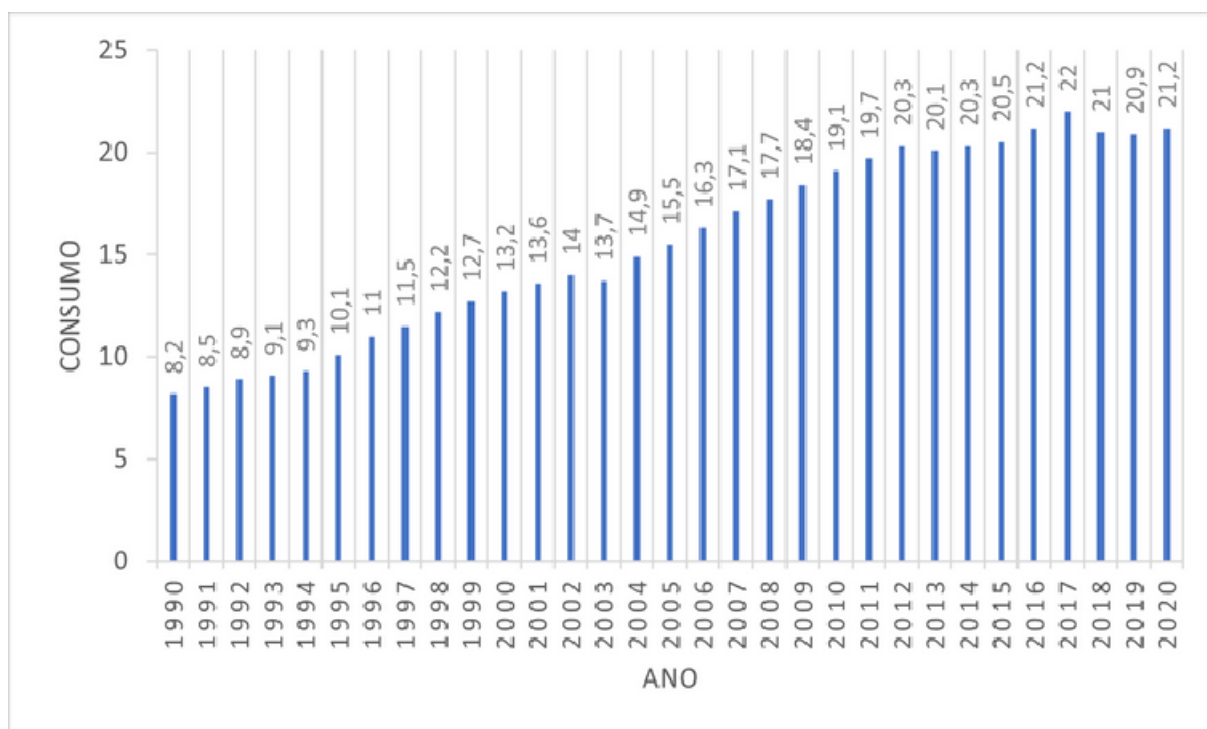
2.2.2.2 Mercado interno

Uma das medidas que integrava a política de valorização do café na primeira intervenção em 1906, Convênio de Taubaté, era a de destinar recursos para campanhas de incentivo ao consumo interno do produto (FURTADO, 2005; DELFIM NETTO, 2009). Durante o século XX essa política de incentivo ao consumo continuou sendo feita e os resultados começaram a aparecer a partir da década de 1990 (SAES; FARINA, 1999; SAES, 1997).

Assim, o Brasil, aos poucos, foi aumentando o consumo até se tornar o segundo maior consumidor mundial, o qual fica apenas atrás dos Estados Unidos. Nesse aspecto, o país diminuiu a dependência do mercado externo para absorver a produção e criou um mercado interno competitivo, que resulta em produtos de melhor qualidade ao consumidor.

A Figura 1 evidencia essa evolução do consumo do café e há um salto a partir dos anos 1990 até os dias atuais.

Figura 1 — Evolução do consumo interno no período 1990/2021 (milhões de sacas de 60 kg)



Fonte: ABIC (2021). Elaborado pelo autor

Conforme se verifica na referida figura, o consumo de café vem aumentando no mercado interno brasileiro de forma crescente desde o ano de 1990 e consolidou o país como o segundo maior consumidor mundial. No ano de 1990, início da série representada, o consumo era equivalente a 8,2 milhões de sacas e atingiu 21,2 milhões em 2020.

Outra variável importante referente ao consumo interno de café diz respeito aos preços médios do café torrado e moído que é a forma predominante de consumo (ABIC, 2020). É um importante indicativo, pois a demanda de café, apesar de inelástica no curto prazo, pode apresentar variações no longo prazo, inclusive com mudanças de hábito que podem incluir a diminuição do consumo.

A Figura 2 mostra como se deu a evolução dos preços do café torrado e moído no varejo, que é a principal forma de consumo do produto no Brasil.

Figura 2 — Evolução dos preços médios (valores nominais) de café Torrado e Moído no Varejo no período 2010/2021 (R\$ / kg)



Fonte: ABIC, 2021. Elaborado pelo autor

Como mostrado na figura acima, os preços do café torrado e moído no varejo apresentam trajetória ascendente nos últimos 10 anos e atingiu o pico entre 2017 e 2018. Os dados dos preços nos últimos meses mostram uma tendência de alta que deve ultrapassar aquela marca. Isso pode impactar o consumo no médio e longo prazo.

2.2.3 Classificação fiscal dos produtos da cadeia produtiva do café

A tributação de mercadorias é uma tarefa extremamente difícil, só possível através de um processo de codificação para harmonização da nomenclatura e evitar confusão. Esse processo de codificação é a NCM/SH (Nomenclatura Comum do Mercosul /Sistema Harmonizado), cuja base legal é Decreto nº 1.568, de 21 DE JULHO DE 1995 (BRASIL).

A Tabela 2 traz a classificação, para efeitos fiscais, dos produtos da cadeia do café.

Tabela 2 — Produtos obtidos da cadeia produtiva do café (NCM/SH)

NCM	PRODUTO
09011110	Café não torrado, não descafeinado, em grão
09011190	Café não torrado, não descafeinado, exceto em grão
09011200	Café não torrado, descafeinado
09012100	Café torrado, não descafeinado
09012200	Café torrado, descafeinado
21011110	Café solúvel, mesmo descafeinado
21011190	Outros extratos, essências e concentrados, de café
21011200	Preparações à base de extratos, essências, concentrados de café
2202.99.00	Bebidas prontas à base de café

Fonte: NCM. Elaborado pelo autor

A importância dessa classificação está no fato de definir o *status* fiscal da mercadoria. Isso permite saber se há ou não incidência do imposto.

O CONVÊNIO ICMS 92, de 20 de agosto de 2015, trata das mercadorias passíveis de serem alcançadas pela obrigatoriedade de se recolher o tributo no início da cadeia, a chamada substituição tributária subsequente, e inclui os produtos derivados do café (BRASIL, 2015).

A Tabela 3 traz os produtos industrializados do café que são considerados para efeitos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Substituição Tributária - ICMS-ST.

Tabela 3 — Produtos do processo de industrialização do café sujeitas à incidência do ICMS Substituição Tributária (continua)

CEST	NCM	PRODUTO
17.096.0	0901	Café torrado e moído, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, exceto os classificados nos CEST 17.096.04 e 17.096.05
17.096.01	0901	Café torrado e moído, em embalagens de conteúdo superior a 2 kg
17.096.02	0901	Café torrado em grãos, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg
17.096.03	0901	Café torrado em grãos, em embalagens de conteúdo superior a 2 kg
17.096.04	0901	Café torrado e moído, em cápsulas, exceto os descritos no CEST 17.096.05
17.096.05	0901	Café descafeinado torrado e moído, em cápsulas
17.107.00	2101.1	Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 500 g, exceto os classificados no CEST

Tabela 3 — Produtos do processo de industrialização do café sujeitas à incidência do ICMS
Substituição Tributária (conclusão)

CEST	NCM	PRODUTO
		17.107.01 e 17.109.00
17.107.01	2101.1	Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café, em cápsulas
17.114.00	2202.99.00	Bebidas prontas à base de café

Fonte: Convênio ICMS 92/2015. Elaborado pelo autor (2021)

O regime especial da substituição tributária engloba os produtos industrializados a partir do café que podem ser tributados, ou seja, somente os produtos com aqueles códigos de NCM podem ser objeto da incidência do ICMS-ST. Além disso, as alíquotas podem variar dentro do mesmo código de NCM a depender do tipo ou do tamanho da embalagem, diferenciados pelo CEST

O CEST é o Código Especificador da Substituição Tributária é um código específico para uniformizar e identificar as mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária. Ele ajuda a evitar confusão na classificação de mercadoria, dentro do mesmo código de NCM, para efeitos tributários.

Em relação ao café cru, em grão ou em coco (NCM 09011110, 09011190 e 09011200), que não pode ser objeto de substituição tributária, a tributação, nos principais estados produtores, se dá com o diferimento do imposto (MINAS GERAIS, 2002). Isso significa que o produtor rural (pessoa física ou jurídica) não está obrigado ao recolhimento do imposto quando do envio do produto à cooperativa, à indústria ou ao estabelecimento exportador, visto serem estes destinatários os responsáveis pelo recolhimento.

2.2.4 Mercado externo

Como já foi dito, o mercado mundial de café, tornou-se a partir de 1962 com a criação da Organização Internacional do Café e o os acordos firmados no âmbito dessas instâncias, AIC, um típico mercado cartelizado (SAES, 1997). Os acordos internacionais do café até 1989 eram acordos que impunham quotas de exportação para cada país membro, o que impede as forças de mercado atuassem livremente. Esses acordos incluíam tanto os países produtores exportadores quanto os importadores consumidores (ICO, 2020).

O mercado internacional de café em grãos é um dos mais competitivos do

comércio internacional de commodities, com volumes e valores expressivos. As cotações tomam como referência os preços nas bolsas de mercadorias de Nova York para o café arábica e de Londres para o robusta. O grão é ofertado por mais de setenta países (ICO, 2020).

Embora exista uma diversidade muito grande de café ofertadas no mercado com diversas procedências e com características edafo-climáticas próprias de cada região, o comércio internacional requer uma classificação precisa e uniforme. Essa classificação é feita em grupos indicadores.

Dessa forma, a Organização Internacional do Café (OIC) padroniza a comercialização em quatro grupos indicadores, conforme mostrado no Quadro 1.

Quadro 1 — Grupo Indicador de café adotado no mercado internacional

Grupo Indicador	Países produtores
Suaves colombianos (Colombian milds)	Colômbia, Quênia e Tanzânia.
Outros suaves (Other milds)	Bolívia, Burundi, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Equador, Guatemala, Haiti, Honduras, Índia, Jamaica, Malauí, México, Nepal, Nicarágua, Panamá, Papua-Nova Guiné, Peru, República Dominicana, Ruanda, Venezuela, Zâmbia e Zimbábue.
Naturais brasileiros (Brazilian naturals)	Brasil, Etiópia, Iêmen, Paraguai e Timor-Leste.
Robustas	Angola, Benin, Camarões, Congo (Rep. Dem.), Congo (Rep), Côte d'Ivoire, Filipinas, Guiné Equatorial, Gabão, Gana, Guiné, Guiana, Indonésia, Laos (Rep. Dem. Pop. do) Libéria, Madagáscar, Nigéria, República Centro-Africana, Serra Leoa, Sri Lanka, Tailândia, Togo, Trinidad-e-Tobago, Uganda e Vietnã.

Fonte: ICO (2021). Elaborado pelo autor

Entretanto, essa classificação não é de exclusividade, pois alguns países produzem mais de um tipo, como o Brasil, que produz arábica e robusta, sendo preponderante na produção do primeiro. Mas, de forma geral, há uma tendência à especialização, como é o caso do Vietnã que responde por quase 40% da produção mundial de robusta. O mercado mundial de café movimentava quantidades e cifras expressivas, com um impacto social indiscutível, dada a sua distribuição geográfica produtora estar entre países pobres (ICO, 2020).

Em termos de participação no mercado (share) os grupos apresentam os seguintes resultados: *Colombian Milds* 12%, *Other Milds* 21%, *Brazilian Naturals* 30% e *Robusta* 37% (ICO, 2020).

2.2.4.1 Valores e volumes

A demanda mundial de café, conforme exposto no item 2.2.1, é bastante inelástica no curto prazo e isso torna o mercado vulnerável aos problemas relacionados à oferta, caso haja quebras de safras expressivas nos principais países produtores. Na atualidade são três países produtores que podem impactar a oferta global de café: Brasil, Vietnã e Colômbia.

A produção de café no Brasil sempre foi orientada para exportação desde os seus primórdios e representou a principal riqueza do país durante décadas. Isto justificou uma rígida regulamentação comercial do principal produto da pauta de exportações do país durante mais de 80 anos (DELFIM NETTO, 2009; SAES, 1997). O café brasileiro é difundido no mundo todo e a presença no mercado internacional é forte e respeitada. Para a análise que aqui se faz, serão considerados os dois aspectos que permitem uma visão do mercado. A demanda representada pelo consumo e a oferta pelo volume das exportações e da participação no mercado

2.2.4.1.1 Consumo Global

Como resultado da crescente demanda para o café em todo o mundo, o valor das exportações anuais desse produto (verde, torrado e solúvel) mais do que quadruplicou nos últimos 30 anos (ICO, 2020). Paralelamente a esse aumento houve também uma mudança sensível nas exigências do mercado que passou a buscar qualidade e não somente quantidade.

Cresceu dessa forma o consumo dos cafés especiais (gourmet) no que ficou conhecido como terceira onda do consumo (ZYLBERSTAJN; GIORDANO; DE VITA, 2016). A crise de COVID 19, em 2020, afetou a demanda conforme mostram os últimos dados (ICO, 2020) e a geada atingiu fortemente o Brasil em 2021 o que deve reduzir a oferta e provocar aumento de preços nos próximos anos (CONAB, 2021).

A Tabela 4 apresenta os cinco maiores consumidores de café no mundo e a evolução do consumo nas 4 safras mais recentes.

Tabela 4 — Principais países e/ou blocos consumidores de café - 2017 -2021 (mil sacas de 60 kg)

(continua)

País/Safra	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21
União Europeia	40.191	41.768	39.758	40.251

Tabela 4 — Principais países e/ou blocos consumidores de café - 2017 -2021 (mil sacas de 60 kg)

(conclusão)

País/Safra	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21
Estados Unidos	26.112	27.759	26.651	26.982
Brasil	21.997	22.200	22.200	22.400
Japão	7.750	7.561	7.355	7.380
Rússia	4.324	4.691	4.631	4.681

Fonte: ICO, 2021. Elaborado pelo autor

Essa tabela mostra o quanto a demanda de café é inelástica. Os dados de 2020/21 provavelmente já repercutem a pandemia de COVID-19 e ainda assim apresentam crescimento. Dentro da União Europeia em ordem os três maiores consumidores são Alemanha, Itália e Bélgica.

2.2.4.1.2 Exportações Globais

O café é um produto ofertado por mais de setenta países, sendo a maioria localizados em regiões pobres, mas o consumo é disseminado entre países ricos e pobres, o que supera a antiga divisão de países pobres exportadores e ricos consumidores (ICO, 2020).

A Figura 3 mostra os volumes de exportação de café verde dos dez maiores produtores, assim como a correspondente participação de cada um no mercado global no período de 2010 a 2019.

Figura 3 — Os 10 maiores exportadores de café e participação no mercado no período 2010-2019 (mil sacas/60kg)

Ano	2010	Part (%)	2011	Part (%)	2012	Part (%)	2013	Part (%)	2014	Part (%)	2015	Part (%)	2016	Part (%)	2017	Part (%)	2018	Part (%)	2019	Part (%)
Brazil	33.167	34	33.806	33	28.549	26	31.651	29	37.335	32	37.563	32	34.269	28	30.925	26	35.637	28	40.698	31
Viet Nam	14.229	15	17.717	17	22.920	21	19.718	18	26.097	23	21.944	19	29.721	24	25.092	21	31.385	25	27.400	21
Colombia	7.822	8	7.734	8	7.170	7	9.670	9	10.954	9	12.716	11	12.831	11	12.985	11	12.808	10	13.672	10
Honduras	3.349	3	3.947	4	5.508	5	4.185	4	4.252	4	5.030	4	5.306	4	7.341	6	7.144	6	6.765	5
Indonesia	5.489	6	3.920	4	8.206	8	9.255	9	6.175	5	8.379	7	6.545	5	8.198	7	4.539	4	6.334	5
India	4.647	5	5.414	5	5.044	5	5.033	5	5.131	4	5.262	5	6.086	5	6.542	5	5.967	5	6.028	5
Uganda	2.657	3	3.142	3	2.685	2	3.672	3	3.442	3	3.596	3	3.543	3	4.774	4	4.223	3	4.526	3
Ethiopia	3.324	3	2.675	3	3.203	3	2.870	3	3.117	3	2.985	3	3.001	2	3.773	3	3.589	3	3.921	3
Peru	3.817	4	4.697	5	4.310	4	3.736	3	2.720	2	2.790	2	3.960	3	3.946	3	4.064	3	3.772	3
Guatemala	3.468	4	3.697	4	3.750	3	3.575	3	3.043	3	2.961	3	2.991	2	3.383	3	3.327	3	3.613	3

Fonte: ICO (2021). Elaborado pelo autor

Os dados acima se referem à produção total de arábica e robusta. O Brasil lidera com uma participação de aproximadamente 31% e se mantém como maior ofertante de café no mundo. O Vietnã, que só produz robusta, teve um crescimento acentuado nas últimas décadas e elevou sua participação no mercado.

2.2.4.2 Estoques

Os estoques de produtos que possibilitam o armazenamento por maiores períodos de tempo permitem que se controle a oferta e dá segurança ao mercado de modo a não haver grandes impactos (variações) na demanda. É, portanto, uma importante variável a ser considerada, pois representa um seguro quanto às incertezas da oferta, no caso de queda drástica da produção de café. Além, é claro, de dar mais estabilidade aos preços.

Os estoques podem ser privados ou públicos. Os estoques privados têm objetivos especulativos enquanto os estoques públicos têm como objetivo executar a política governamental de intervenção no mercado para garantir o preço e a renda do produtor, bem como sua administração e manutenção a fim de regular o abastecimento interno e comercializar os estoques na entressafra para atenuar as oscilações de preço (CONAB, 2021).

A tabela 5 fornece uma visão global do mercado cafeeiro nos últimos cinco anos em termos de produção, estoques, importações, exportações e consumo.

Tabela 5 — Suprimento mundial de café e estoque nos últimos cinco anos (mil sacas de 60 kg)

Discriminação	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
Estoques Iniciais	43.132	34.948	36.630	32.048	37.625	36.566	39.901
Produção Total	152.404	160.979	159.814	176.624	169.316	175.811	164.839
Arábica	86.110	101.036	95.224	105.644	95.237	102.094	87.734
Robusta	66.294	59.943	64.590	70.980	74.079	73.717	77.105
Importações	125.289	129.093	129.828	137.486	130.307	133.031	128.585
Oferta Total	320.825	325.020	326.272	346.158	337.248	345.408	333.325
Exportação	133.140	133.108	133.659	142.678	138.399	142.366	136.336
Consumo	125.737	155.282	160.565	166.855	162.283	163.141	164.971
Estoques Finais	34.948	36.630	32.048	37.625	36.566	39.901	32.018

Fonte: USDA (2021). Elaborado pelo autor com adaptações

As fortes geadas ocorridas no Brasil em 2021 devem reduzir a produção mundial da safra 2021/22 como mostra as projeções do Departamento de Agricultura dos Estados Unidos, que estima essa queda em 6,2%. O estoque final deve ter

queda de 19,8% (USDA, 2021).

2.2.4.3 Competitividade da cadeia produtiva do café - considerações

A partir de 1990, a desregulamentação da atividade cafeeira nacional obrigou os produtores exportadores e industriais a pensarem em novas formas de inserção no mercado, que demandava novos produtos e novas experiências com o café (BOAVENTURA *et. al.*, 2018). Esse fato marca um ponto de inflexão na história da competitividade da cadeia do café que há mais de oitenta anos operava em um mercado altamente regulado.

Essa desregulamentação dos preços do café deixou o mercado aberto a novos competidores e redesenhou o mercado mundial de café. Toda a cadeia foi afetada e esses novos arranjos incentivaram os produtores a investirem também no café de qualidade e nos chamados cafés especiais (ZYLBERSTAJN; GIORDANO; DE VITA, 2016).

É notória e histórica a competitividade do Brasil na cadeia produtiva do café em que figura há mais de 150 anos como maior produtor mundial do grão (BACHA, 1992). Sobre essa imensa base produtiva, erigiu um sistema agroindustrial, denominado na literatura como Sistema Agroindustrial do Café - SAG do café (FARINA; AZEVEDO; SAES, 1997; SAES; FARINA, 1999). Esse sistema se constitui dos setores torrado e moído, fortemente concentrado no consumo interno e o solúvel basicamente para exportação.

De 1962 a 1989 o mercado internacional do café estava constituído sob a forma de cartel em que os países produtores e consumidores, sob a tutela da Organização Internacional do Café - OIC, mantinham acordos entre seus membros e estabeleciam quotas de exportação para cada país (ICO, 2020). O objetivo era unir esforços para assegurar o fornecimento e estabilizar os preços (SAES, 1997).

No Brasil essa desregulamentação pode ser simbolizada no fim do Instituto Brasileiro do Café -IBC, em maio de 1990 e que retirou o guarda-chuva sob o qual o setor vivia há décadas (FURTADO, 2005). A abertura comercial, implementada no início dos anos 1990, expôs a cafeicultura nacional à competição internacional sem a coordenação do Estado. Essa liberalização comercial atingiu todos os setores da economia e determinou quem sobreviveria em um mercado globalizado.

Porém, um setor em especial, se mostrou preparado e respondeu de forma muito positiva aos desafios que surgiram. Esse setor foi o agronegócio, que investiu em tecnologia e inovação e consolidou-se como o mais dinâmico da economia do país (CHADDAD; JANK, 2006). E a cadeia produtiva do café se modernizou e

buscou a inovação em vários aspectos, tanto em relação ao processo de produção, como adensamento e irrigação que aumentaram a produtividade, quanto a busca incessante pela qualidade.

Nos últimos anos, a literatura tem classificado o consumo de café em ondas de consumo. A primeira onda corresponde à explosão do consumo do café em nível mundial ocorrida no final do século XIX e início do século XX. De acordo com Boaventura *et. al.* (2018), essa fase é caracterizada por oferta de café de pior qualidade, resultado do aumento exponencial do consumo associado aos processos de produção e comercialização "comoditizados" e com foco na distribuição em larga escala.

Já a segunda onda é caracterizada pela introdução de cafés de qualidade superior, como cafés especiais e cafés de origem controlada. Houve disseminação do consumo de café em cafeterias especializadas como a "Starbucks". E atualmente se fala de termos como, *third wave coffee*, ou terceira onda de consumo (BOAVENTURA *et.al.*, 2018). É uma nova realidade do consumo de café voltada para a apreciação do produto, pois se preocupa tanto com a qualidade quanto com a exclusividade.

2.3 OS EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO EM UM MERCADO: UMA REVISÃO DO MODELO MICROECONÔMICO

As preocupações com o impacto dos tributos na economia vêm desde o início dos estudos econômicos. Petty (1996), Smith (1996), Ricardo (1996), Mill (1996) debruçaram sobre o tema e trouxeram importantes observações para compreensão e aceitação da tributação como algo inerente à evolução do processo civilizatório.

Adam Smith, no século XVIII, também analisou o assunto e apontou os principais pontos que devem ser observados na imposição de um tributo, já se preocupando com eficiência e equidade. Ele estabeleceu algumas premissas a justificar a cobrança dos impostos, segundo as quais: a) os tributos devem respeitar a igualdade, devendo ser exigidos na medida das habilidades de cada indivíduo; b) a tributação precisa ser certa, não pode ser arbitrária e sobre ela não devem pairar dúvidas, de modo a evitar insegurança e insolência por parte do contribuinte; c) o momento e a forma de pagamento do tributo devem ser os melhores para o contribuinte, o que evita onerar ainda mais aquele que já é onerado pela tributação e reduz, assim, a perda de eficiência econômica; e d) deve ser retirado o mínimo de propriedade do cidadão necessário às atividades do Estado e o máximo desse

mínimo deve ser aproveitado, de modo que é importante reduzir ao máximo os custos incorridos para tributar (SMITH, 1996).

A questão da equidade e eficiência na tributação, que já preocupava Smith, ainda continua como um dilema enfrentado por quem analisa o assunto. Do ponto de vista da eficiência, um imposto por quantia fixa ou per capita seria o mais indicado. Nesse tipo de imposto o indivíduo não pode fazer nada para mudar sua situação e, portanto, não adiciona distorções ao sistema econômico, o que influencia a decisão do agente econômico. Por outro lado, seria um atentado à equidade, pois não leva em conta a capacidade de suportar esse imposto (STIGLITZ, 2000).

A solução é buscar um meio termo, admitir um imposto com ineficiência e dosar a aplicação desse imposto de forma mais equânime possível. Como foi dito, é um dilema enfrentando por todas as sociedades na construção de um sistema tributário.

2.3.1 Mercado de concorrência perfeita

Um mercado de concorrência perfeita é um mercado com funcionamento ideal, hipotético, sem disfunções, e, em que todos são tomadores de preços, com livre saída e entrada de concorrentes e sem assimetria de informações (MANKIWI, 2016). O efeito de um imposto na demanda e na oferta depende das suas elasticidades e também do tipo de imposto. Os impostos mais comuns são estabelecidos em função das quantidades (imposto específico ou por unidade) ou em função dos valores (impostos *ad valorem*).

Supondo um imposto sobre quantidades (específico), na lição de Varian (2015), a relação estabelecida é da seguinte forma:

$$PD = PS + t. \quad (1)$$

onde

PD = Preço pago pelo demandante

PS = Preço do ofertante

t = imposto por unidade vendida

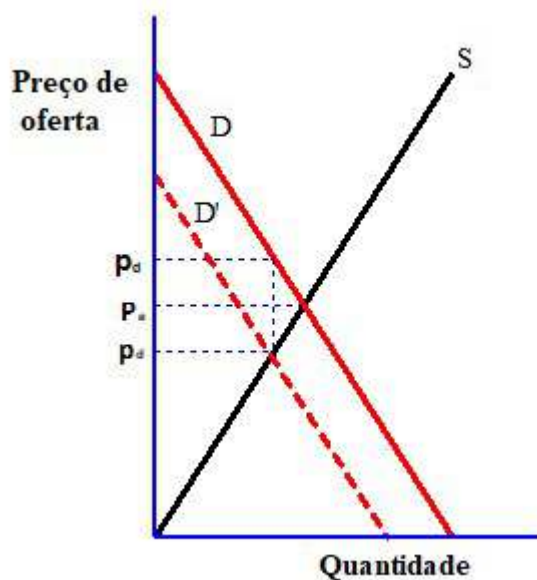
Para o caso de um imposto *ad valorem* e sendo " a " a alíquota aplicável, a relação passa a ser a seguinte:

$$PD = (1 + a)PS \quad (2)$$

Portanto, em ambos os casos o preço pago pelo demandante será maior.

A incidência de um imposto tanto pode alterar a curva de demanda como a curva de oferta. A Figura 4 mostra o impacto na demanda em que haverá um deslocamento para a esquerda de D para D'. Neste caso, D é demanda antes do imposto e D', depois. Pd, preço pago pelos demandantes; Pe, preço de equilíbrio e Ps, preço do ofertante.

Figura 4 — Efeito de um imposto sobre a curva de demanda

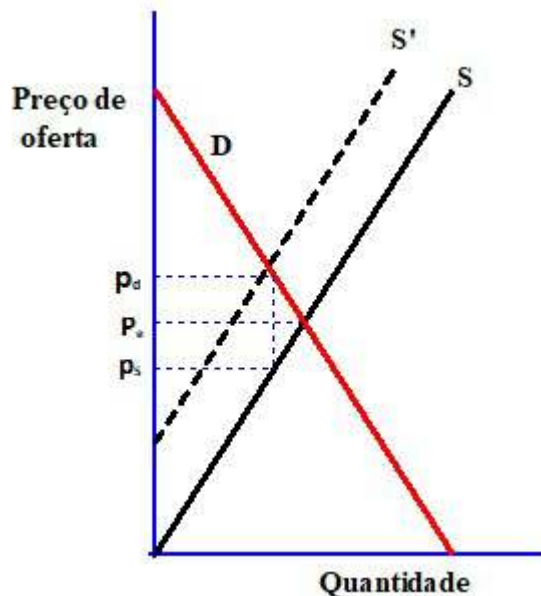


Fonte: Varian (2015). Elaborado pelo autor

Esse é o chamado efeito qualitativo do imposto. Assim, como demonstrado nas equações anteriores, o preço pago pelos demandantes irá aumentar.

A Figura 5 ilustra o efeito do imposto na oferta. Observa-se que esta irá variar de S para S'.

Figura 5 — Efeito de um imposto na oferta



Fonte: Varian (2015). Elaborado pelo autor com adaptações

Aqui também se observa o efeito qualitativo do imposto. Entretanto, agora será o preço recebido pelos ofertantes que irá cair.

Essas duas situações demonstram um fato importante na incidência de um imposto, seja considerando os efeitos na oferta, seja na demanda. O preço de equilíbrio não se altera.

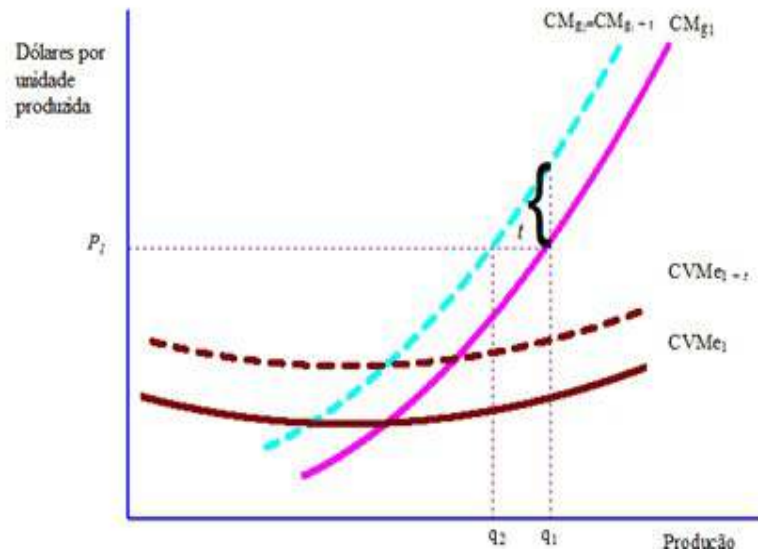
2.3.1.1 Efeitos (impactos) da tributação sobre a produção em mercados competitivos

Ao incidir sobre o processo produtivo, o imposto induz distorções no sistema econômico e afeta a oferta e a demanda como demonstrado acima, assim como aumenta os custos marginais e os custos médios.

Conforme esclarece Pyndick e Rubinfeld (2013), a análise pode ser feita para uma empresa ou para várias (mercado). Para o caso de um imposto sobre a produção sendo aplicado a apenas uma empresa, o modelo sugere que esse tipo de imposto estimula a empresa a reduzir seu nível de produção.

É o que se pode verificar na Figura 6, que mostra as curvas de custo no curto prazo relevantes para uma empresa que desfruta de lucro econômico positivo, por meio da produção de $q1$ unidades e da venda de seu produto ao preço de mercado $P1$.

Figura 6 — Impactos de um imposto no custo marginal e no custo médio



Fonte: Pyndick; Rubinfeld (2013). Elaborado pelo autor

Como o imposto atinge cada unidade produzida, ele eleva a curva de custo marginal da empresa de $CMg1$ para $CMg2 = CMg1 + t$, em que t é o imposto arrecadado por unidade produzida pela empresa. A incidência desse imposto também eleva a curva de custo variável médio no montante t .

Dessa forma, a incidência de um imposto sobre a produção aumenta a curva de custo marginal da empresa no montante do imposto. Caso queira continuar no mercado, a empresa terá de reduzir seu nível de produção até o ponto em que o custo marginal mais o imposto sejam iguais ao preço do produto.

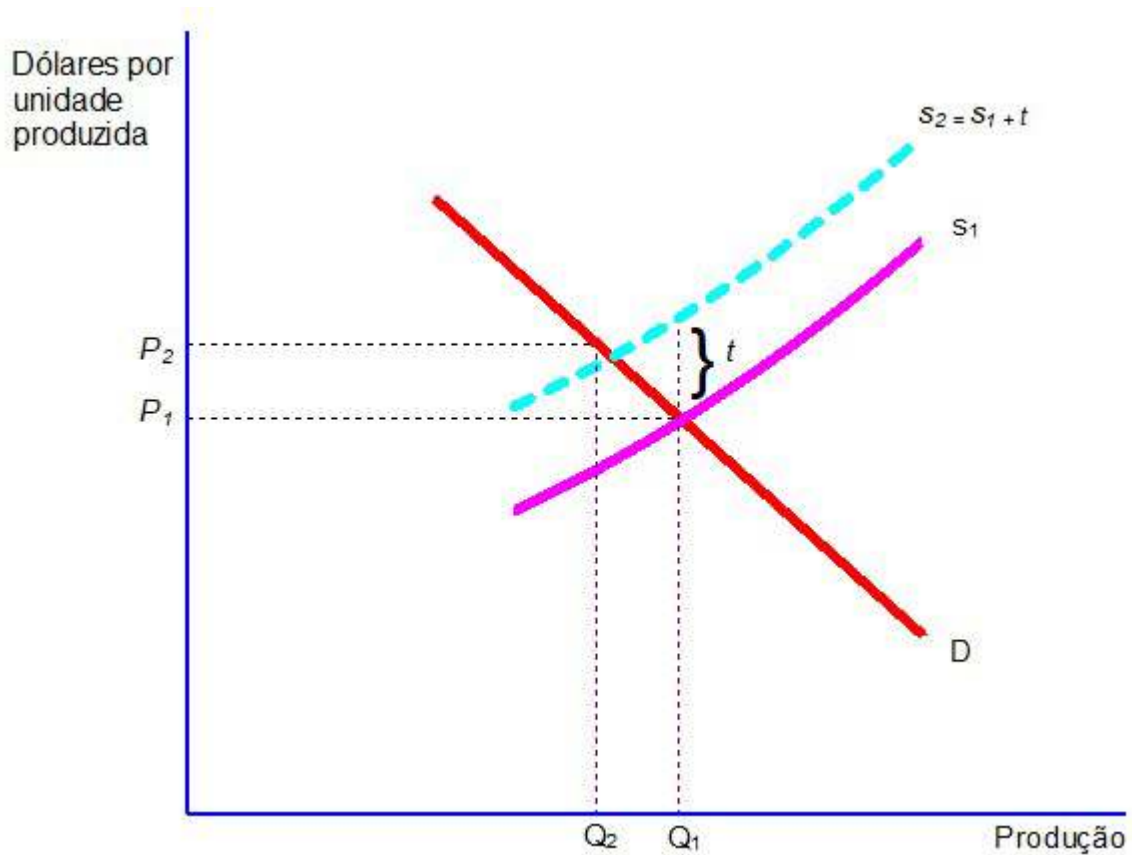
O efeito implícito do imposto será o deslocamento para cima da curva de oferta da empresa no curto prazo (na medida do valor do imposto). Essa é a forma para conseguir maximizar o lucro e implica em reduzir o nível de produção da empresa que cairá de $q1$ para $q2$. (PINDYCK; RUBINFELD, 2013).

Caso a tributação incida sobre todas as empresas, ou somente sobre todas de um setor, elas terão seus custos marginais elevados e, assim, como no caso anterior, terão de se readaptar à nova realidade. Sendo assim, cada empresa irá reduzir seu nível de produção para aquele que corresponda ao atual preço de mercado e o volume total ofertado pelo setor também apresentará redução, o que faz o preço do produto sofrer uma elevação (PINDYCK; RUBINFELD, 2013).

Conforme ilustrado na Figura 7, um deslocamento para cima na curva de oferta, de $S1$ para $S2 = S1 + t$, provoca um aumento no preço de mercado de $P1$

para P_2 .

Figura 7 — Impacto de um imposto específico no preço final



Fonte: Pyndick; Rubinfeld (2013). Elaborado pelo autor

Conforme assinalado, esse aumento corresponde ao valor do imposto. Entretanto, nada impede que esse aumento seja inferior ao montante do imposto e ajudar a reduzir os efeitos apresentados antes. As empresas diminuirão seus níveis de produção menos do que o fariam caso não houvesse essa elevação de preços.

2.3.1.2 Distribuição do ônus da tributação

A razão de ser da tributação é a obtenção de uma receita suficiente para financiar os gastos governamentais. Esses gastos cumprem as mais diversas funções no que diz respeito ao nível e à alocação dos recursos utilizados, assim como os efeitos quanto à distribuição de renda entre os consumidores (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980; OLIVEIRA, 2020).

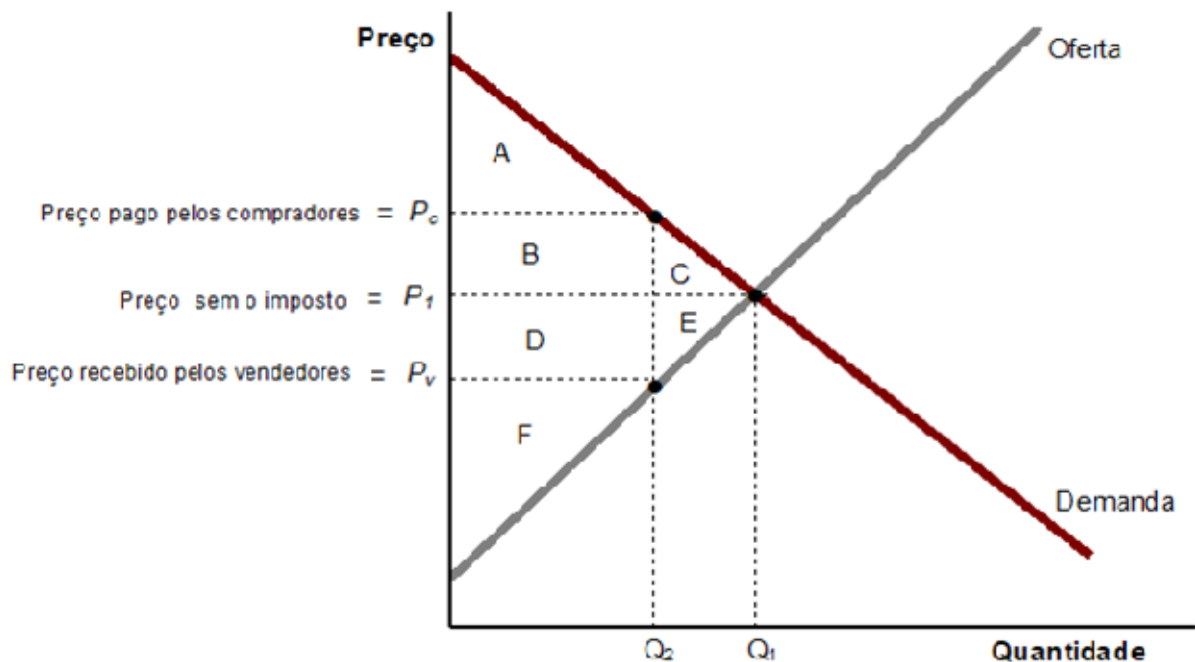
Conforme descrito no item anterior, a incidência de um imposto irá impactar o mercado para torná-lo menos eficiente. Essa perda de eficiência, avaliada em

termos de bem-estar, ocorre porque tanto compradores quanto vendedores ficam em pior situação quando um bem é tributado. Isso acontece em razão do imposto elevar o preço que os compradores pagam e reduz o preço que os vendedores recebem (MANKIW, 2016).

Os benefícios obtidos por vendedores e compradores, nos seus respectivos excedentes, são medidas de economia do bem-estar e são as ferramentas para essa análise (MANKIW, 2016). Além de compradores e vendedores, há também o governo que deve ser considerado na relação.

Interessa, para este trabalho, comparar a situação antes do imposto com a situação após a incidência. A Figura 8 traz um diagrama em que são destacadas as áreas relevantes para essa análise.

Figura 8 — Repasse do ônus da tributação para um tributo específico (por quantidade)



Fonte: Mankiw, (2021). Elaborado pelo autor

Em um cenário sem o imposto, o preço de equilíbrio e a quantidade se encontram na intersecção das curvas de oferta e demanda. O preço é P_v e a quantidade vendida, Q_1 . Como a curva de demanda reflete a disposição para pagar dos compradores, o excedente do consumidor é a área entre a curva de demanda e o preço sem o imposto, ou seja, $A + B + C$. Da mesma forma, como a curva de oferta espelha os custos dos vendedores, o excedente do produtor é a área entre a curva de oferta e o preço, ou seja, $D + E + F$. Nesse caso, como não há imposto, a receita tributária é igual a zero.

No cenário com imposto, a situação é a seguinte: o preço pago pelos

compradores sobe de P_1 para P_c de modo que o excedente do consumidor passa a ser apenas a área A, localizada abaixo da curva de demanda e acima do preço para o comprador. O preço recebido pelos vendedores cai de P_1 para P_y , de modo que o excedente do produtor passa a ser apenas a área F, localizada acima da curva de oferta e abaixo do preço para o vendedor. A quantidade vendida cai de Q_1 para Q_2 e o governo coleta uma receita tributária igual à área B + D.

O excedente total com o imposto, obtém-se somando o excedente do consumidor, o excedente do produtor e a receita tributária. Assim, conclui-se que o excedente total corresponde à área A + B + D + F.

Essa análise permite comparar o bem-estar antes e depois do imposto. A imposição do imposto faz que o excedente do consumidor se reduza ao equivalente à área B + C e que o excedente do produtor se reduza ao equivalente à área D + E. A receita tributária aumenta o equivalente à área B + D.

A constatação é de que vendedores e compradores são prejudicados e governo, beneficiado. A mudança total do bem-estar, portanto, inclui a modificação do excedente do consumidor (que é negativa), do excedente do produtor (que também é negativa) e da receita tributária (que é positiva). A soma desses três componentes resulta que o excedente total do mercado sofre uma queda equivalente às áreas C + E.

Isso mostra que as perdas para os compradores e vendedores, a partir da implementação do imposto, superam a receita obtida pelo governo. Essa diferença corresponde à área C + E. Comumente essa queda no excedente total distorce um resultado de mercado e é referida na literatura como peso morto dos impostos (MANKIWI, 2016; ROSEN; GAYER, 2015).

2.3.2 Mercado de concorrência imperfeita

Um mercado pode ser perfeitamente competitivo, sem nenhuma competição (monopólios) ou com pouca competição (oligopólios). Para se contrapor à análise feita no item anterior, que tratou de mercados competitivos, será desenvolvido neste uma abordagem no outro extremo do mercado sem competição, o monopólio.

Uma das características de empresas com poder de monopólio é o fato de que elas podem escolher preços e níveis de produção para maximizar os lucros (PINDYCK; RUBINFELD, 2013).

"O poder de monopólio não exige que a empresa seja monopolista pura. Em muitos setores, ainda que diversas empresas estejam competindo, cada uma tem pelo menos algum poder de monopólio: possui controle sobre o preço e pode, de maneira lucrativa, cobrar um valor superior ao custo

marginal" (PINDYCK; RUBINFELD, 2013).

Para a análise dos efeitos dos impostos em um mercado monopolizado é preciso compreender como se dá a curva de demanda linear em um monopólio. Adotando a lição de Varian (2015) e designando $p(y)$ para representar a curva de demanda inversa do mercado e $c(y)$ para representar a função custo. Sendo $r(y) = p(y)y$ a função receita do monopolista.

Assim, o problema de maximização do lucro do monopolista assume forma

$$\max r(x) - c(y) \quad (3)$$

A implicação dessa questão é que na escolha ótima da produção, a receita marginal tem de ser igual ao custo marginal. Caso a receita marginal seja menor que o custo marginal, vai haver incentivo para a empresa diminuir a produção, pois a economia obtida no custo mais do que compensaria a perda de receita.

Porém, se a receita marginal fosse maior do que o custo marginal, haveria, então, incentivo para a empresa aumentar a produção. Assim, o único ponto em que falta incentivo à empresa para mudar a produção é quando a receita marginal e o custo marginal são iguais.

Matematicamente a condição de otimização pode ser escrita como

$$RM = CMa \quad (4)$$

Essa condição também se aplica à empresa competitiva, visto que, nessa hipótese, a receita marginal é igual ao preço e a condição reduz-se a que o preço seja igual ao custo marginal. Para o monopolista, a situação não é tão simples, pois o monopolista tem o poder de influenciar tanto pelo preço como pela produção.

Dessa forma, em uma situação em que o monopolista se depara com uma curva de demanda linear expressa por

$$p(y) = a-by \quad (5)$$

Então, a função receita será

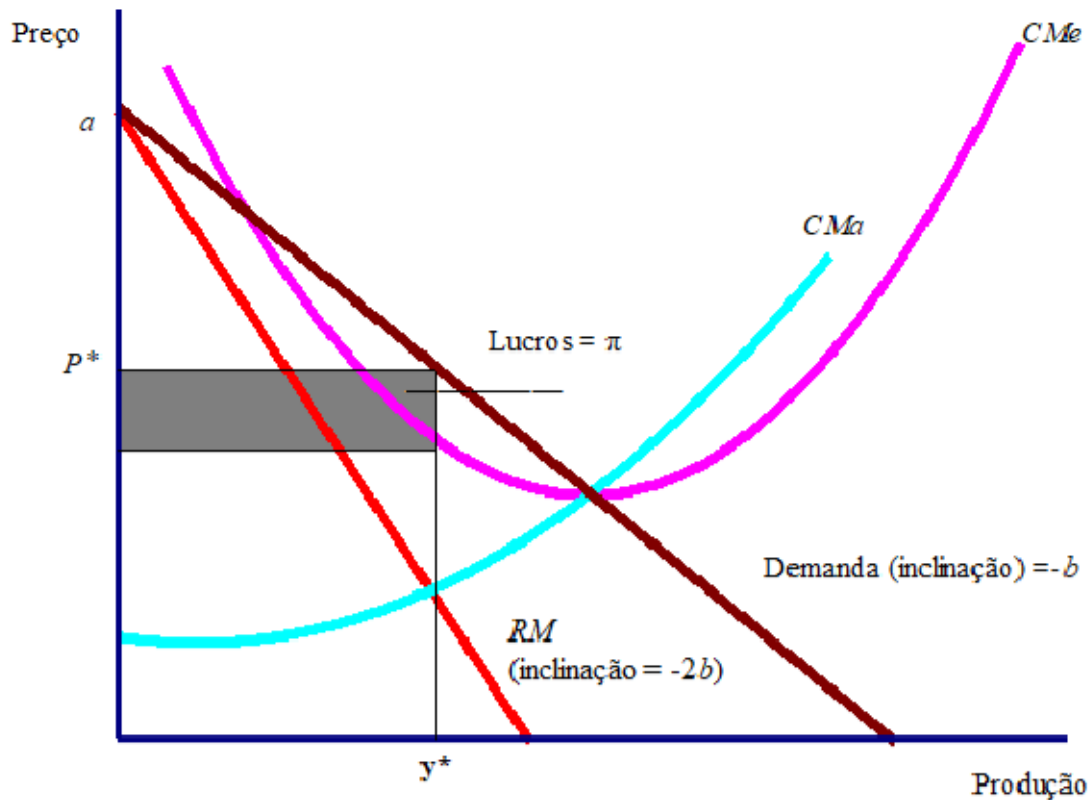
$$r(y) = p(y)y = ay-by^2 \quad (6)$$

Já a função receita marginal será

$$RM(y) = a-2by. \quad (7)$$

A Figura 9 ilustra essa questão que relaciona receita marginal e custo marginal em um mercado monopolizado.

Figura 9 — Curva de demanda e a curva de receita marginal em um monopólio



Fonte: Varian (2015). Elaborado pelo autor

Ao avaliar a Figura 9, constata-se que a função receita marginal tem o mesmo intercepto vertical, tal qual a curva de demanda, porém com uma inclinação duas vezes maior. Então, sendo o intercepto vertical em "a" o intercepto horizontal corresponderá à metade do intercepto horizontal da curva de demanda.

Verifica-se, também, que a produção ótima y^* , é o ponto em que a curva de receita marginal intercepta a curva de custo marginal. Assim, o monopolista vai cobrar o preço máximo que puder obter a esse nível de produção $p(y^*)$. Isso vai permitir ao monopolista a receita de

$$p(y^*)y^* \quad (8)$$

da qual se subtrai o custo total

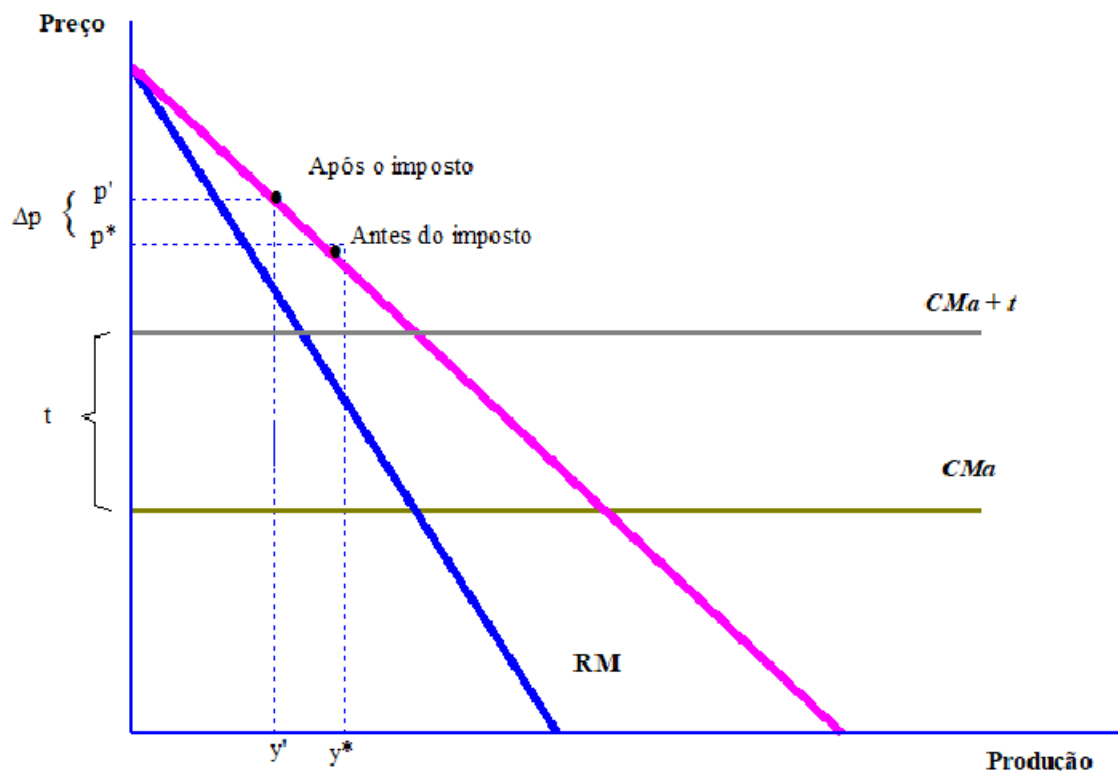
$$c(y^*) = CMe(y^*)y^* \quad (9)$$

A área representada pelo retângulo sombreado corresponde aos lucros.

Feitas essas considerações, adentra-se no tema deste tópico que é abordar os efeitos de um imposto em um mercado monopolista. Se considerarmos uma empresa com custos marginais constantes e o preço cobrado quando é estabelecido um imposto sobre a quantidade, verifica-se que os custos marginais sobem na mesma proporção do valor do imposto e o preço de mercado sofrerá alterações (VARIAN, 2015).

A Figura 10 ajuda a entender essa questão para o caso de um monopólio com uma curva de demanda linear.

Figura 10 — Efeito de um imposto sobre o monopolista



Fonte: Varian (2015). Elaborado pelo autor

Conforme a figura acima, quando a curva de custo marginal CMa , desloca-se para cima no valor total do imposto para $CMa + t$, o intercepto da receita marginal e do custo marginal move-se para a esquerda. Como a curva de demanda tem metade da inclinação da curva de receita marginal, o preço aumenta em metade do valor do

imposto.

Assim, para que a receita marginal se iguale ao custo marginal mais impostos é preciso que

$$a - 2by = c + t. \quad (10)$$

Resolvendo a equação acima para y tem-se:

$$y = a - c - t/2b \quad (11)$$

Assim, a variação na produção será expressa por

$$\Delta y / \Delta t = -1/2b \quad (12)$$

Isso vai resultar em uma curva de demanda definida por

$$p(y) = a - by \quad (13)$$

de modo que o preço mudará em $-b$ vezes a variação na produção:

$$\frac{\Delta p}{\Delta t} = -bx - 1/2b = 1/2 \quad (14)$$

Destaca-se, nessa equação, o fator $1/2$ que ocorre aqui em razão dos pressupostos da curva de demanda linear e dos custos marginais constantes. Analisados em conjunto, esses pressupostos implicam que o preço aumenta menos que o imposto (VARIAN, 2015). Mas essa não é uma regra geral, pois o imposto pode elevar o preço em mais ou em menos que o valor do imposto. Seria o caso de

uma curva de demanda constante, que foge ao escopo deste trabalho.

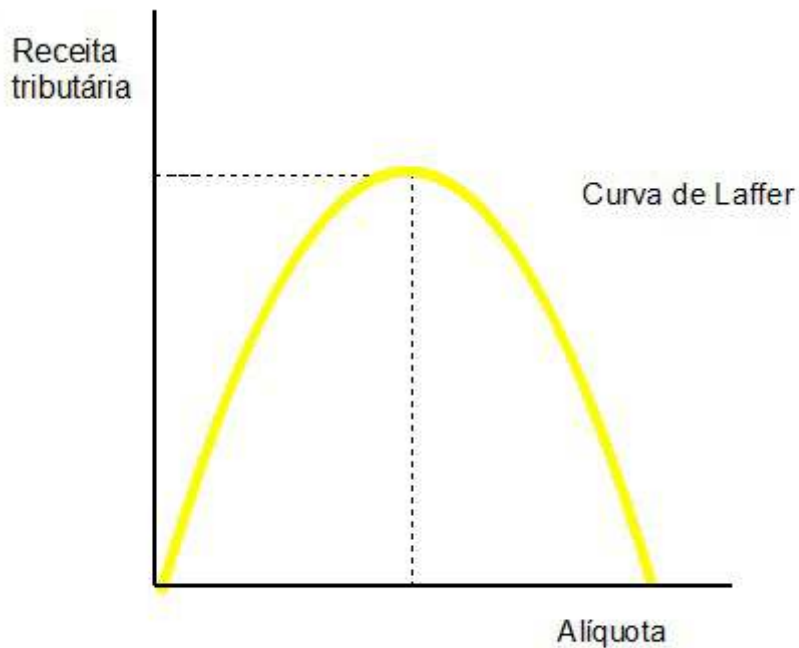
2.3.3 Variação da arrecadação em relação ao tamanho do imposto - Curva de Laffer

Conforme analisado no item 2.3.1, a imposição de um tributo gera distorções no sistema econômico e introduz uma cunha fiscal entre o preço que os compradores pagam e o que os vendedores recebem. Isso representa perda de bem-estar econômico ou peso morto dos impostos (VARIAN, 2015). Conforme aumenta o valor do imposto, maior é a cunha fiscal até o ponto que os aumentos começam a reduzir a receita (MANKIW, 2016).

Essa questão vem sendo teorizada desde os anos 1980 e avalia um comportamento interessante da tributação e que diz respeito ao nível máximo de uma alíquota que poderia ser aplicado e que assegurasse um aumento contínuo da receita. O nome dessa curva é uma homenagem ao economista Artur Laffer, que se perguntou qual seria o limite para que um aumento de alíquotas continuasse propiciando aumento de receitas (MANKIW, 2016).

A Figura 11 expressa a chamada curva de Laffer, que procura representar a relação entre aumento de impostos e receita tributária.

Figura 11 — Curva de Laffer



Fonte: Elaborado pelo autor

A forma do gráfico mostra que alíquotas excessivas tendem a reduzir a receita tributária. Assim, alíquotas mais baixas aumentariam a receita e seriam mais eficientes. Mas é um debate que continua e muitos economistas não creem nessa relação (MANKIW, 2016). Contudo, é uma relação que faz sentido se considerarmos a tributação que vigora atualmente no país, especialmente em relação ao ICMS. A lógica atual que buscam aumentar tributos para socorrer os desequilíbrios fiscais dos entes governamentais.

2.3.4 A Reforma Tributária

Esperada há décadas, uma reforma que atualize o sistema tributário brasileiro se arrasta devagar, perde-se entre os diversos entraves representados pelos interesses federativos conflitantes (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018). Em razão desses impasses e das variadas propostas apresentadas ao longo dos anos, as medidas adotadas se concentram em pontos específicos da tributação e que poderiam ser definidas como minirreformas de efeitos restritos (VARSANO, 1996).

Mais recentemente o tema voltou à pauta e começou-se a definir uma linha de trabalho que indique a direção que a reforma quer tomar. As Proposta de Emendas

Constitucionais PEC nº 110/2019 e PEC nº 45/2019 definiram uma reforma que pretende alterar a tributação sobre o consumo no Brasil. Entretanto, a falta de diálogo com todos os envolvidos, principalmente o Executivo Federal, emperrou mais uma vez a proposta.

Entretanto, a pressão pela reforma e um consenso entre os envolvidos levou à apresentação de outra proposta. Na realidade, retoma as duas propostas anteriores e procura conciliar seus conteúdos de forma a tornar possível a sua aprovação. Trata-se do Substitutivo ao texto da PEC nº 110/2019, incorporando ideias da PEC nº 45/2019 e do Projeto de Lei de autoria do Executivo Federal - PL 3887/2020 - que apresenta algumas novidades (BRASIL, 2021).

A proposta cria o chamado IVA dual, ou seja, uma IVA com duas faces. Essa foi a saída encontrada para contornar as resistências dos entes federativos e construir um modelo que signifique modernização do sistema tributário brasileiro de tributos indiretos (BRASIL, 2021). A proposta sugere a criação de um IVA federal, de competência da União, e de um IVA de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

De acordo com o substitutivo da PEC nº 110/2019 serão criados a Contribuição de Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A CBS, resultante da fusão do PIS e da COFINS, será de competência federal. Estados, Distrito Federal e Municípios terão competência compartilhada na criação do IBS, resultante da fusão do ICMS e ISS (BRASIL, 2021).

O Quadro 2 resume os principais aspectos do futuro IBS, contidos no substitutivo da PEC nº 110/2019.

Quadro 2 — Principais pontos propostos na PEC 110/2019 relativos ao Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

(continua)

I - Incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços, bem como sobre as importações.
II - Não incidirá sobre as exportações, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores
III - Terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvada a autonomia de cada ente federativo para fixar sua própria alíquota. A alíquota do IBS poderá, portanto, variar entre os entes federativos, mas será uniforme para todas as operações com bens e prestações de serviços, ressalvadas as exceções previstas em lei complementar
IV - Terá como alíquota aplicável a cada operação ou prestação o resultante da soma das alíquotas do Estado ou do Distrito Federal com a alíquota do Município, sempre considerando o local de destino da operação ou prestação
V - Será não cumulativo, compensando-se integralmente o que for devido em cada operação ou prestação com o montante devido nas operações e prestações anteriores, exceto no caso de bens e serviços destinados a consumo pessoal ou em casos em que a operação subsequente não

Quadro 2 — Principais pontos propostos na PEC 110/2019 relativos ao Imposto sobre Bens e Serviços - IBS

(conclusão)

esteja sujeita à incidência, ou seja, imune ou isenta
VI - Não integrará sua própria base de cálculo, ou seja, será calculado “por fora” e não mais “por dentro”, aumentando a transparência das operações
VII - Não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, excetuadas as hipóteses que serão previstas em lei complementar
VIII - Será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente

Fonte: BRASIL (2021). Elaborado pelo autor

A aprovação desse substitutivo da PEC nº 110/2019 representa um avanço nas negociações pela reforma tributária. É bastante ousado e pode ajudar a superar diversos pontos negativos do atual ICMS. Mas ainda existe um longo caminho a ser percorrido na implementação de tais medidas depois de aprovadas. Subjacente a essa proposta, existe um quadro real de déficit fiscal crônico que precisa ser enfrentado. O caminho é a busca da eficiência da tributação, sem torná-la menos equânime.

3 METODOLOGIA

O presente capítulo apresenta o percurso metodológico percorrido durante a realização desta pesquisa. Trata-se de pesquisa descritiva, exploratória, aplicada, bibliográfica e documental e caracteriza uma abordagem qualitativa (GIL, 2008; MARCONI; LAKATOS, 2003). Este trabalho se insere entre os estudos voltados a identificar e analisar os principais problemas que atingem o agronegócio brasileiro e contribuir para aperfeiçoar o desempenho desse setor e para elaboração de políticas públicas, como a tributária (CHADDAD; JANK, 2006).

A maioria das análises envolvendo tributação apresentam dificuldades inerentes a própria diversidade e complexidades de sistemas tributários existentes o que dificulta o uso de um método generalista. Requer, portanto, adaptações para cada caso e até dentro de um caso para situações específicas relativas à natureza da operação, ao produto, serviço, ou ao contribuinte (PAES, 2015).

Para avaliação dos efeitos da tributação na cadeia produtiva do café, a análise foi feita para um único tributo, o ICMS. Para tanto, foram levantados na literatura os aspectos econômicos do imposto causadores de maiores distorções no sistema econômico e na Jurisprudência Tributária, os que são focos de maior litigiosidade sobre a incidência desse imposto.

Na revisão da literatura, foram selecionados os trabalhos recentemente publicados e ligados a temas específicos da tributação como Afonso; Lukic e Castro (2018), Resende (2016), Varsano (2014) e Varsano (2013). Para a revisão sobre a cafeicultura nacional a pesquisa usou dados históricos (PRADO JUNIOR, 1987; SIMONSEN, 2005; FURTADO, 2005; DELFIM NETTO, 2009; BACHA, 1992); e dados estatísticos da Companhia Nacional de Abastecimento - CONAB, associação Brasileira da Indústria do Café - ABIC e Organização Internacional do Café - OIC.

A Jurisprudência tributária considerada foi a do Supremo Tribunal Federal (STF), sobre matéria tributária, decididas ou em julgamento. O ICMS é um imposto cujo regramento básico começa na Constituição, o que leva às contendas tributárias quase sempre ao crivo desse Tribunal.

Para as implicações práticas dos problemas levantados, foi usado como referência exemplos com situações relativas à cadeia produtiva do café, quando possível. Mas as conclusões, em geral, podem ser estendidas à maioria das operações com mercadorias, especialmente as do agronegócio. Procurou-se simplificar os cálculos para facilitar a análise e facilitar a discussão acerca do custo econômico do ICMS.

A presente pesquisa se deu em cinco passos: i) construção do referencial

teórico a partir de levantamento bibliográfico e documental das questões ligadas à cafeicultura e tributação; ii) recorte do tema da tributação para restringir a análise ao único imposto - o ICMS; iii) identificação das principais distorções do ICMS, relatadas na literatura ou que causam mais litigiosidade segundo a Jurisprudência Tributária; iv) análise, interpretação e discussão dos resultados do levantamento; e v) conclusão.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

No percurso desse trabalho, procurou-se analisar alguns efeitos da tributação na cadeia produtiva do café e que podem impactar a competitividade do setor. Para tanto centrou-se a análise em um único tributo, o ICMS, por ser o de maior expressividade na arrecadação nacional e por ser um imposto complexo e com alto custo de *compliance* (ALMEIDA, 2018). Além disso, a tendência atual de reforma tributária é no sentido de adotar um imposto sobre valor agregado autêntico, moderno e menos ineficiente. O ICMS, apesar da sua complexidade operacional, é um imposto moderno sobre valor agregado, mas algumas alterações introduzidas na sistemática do imposto ao longo dos anos foram descaracterizando esse imposto como tributo sobre valor adicionado, em razão das restrições ao aproveitamento de créditos (RESENDE, 2016).

Foram levantados, na literatura econômica, especialmente nos estudos de Finanças Públicas, os pontos negativos do ICMS, tal qual sua configuração atual, e na Jurisprudência tributária, as questões que suscitam maior demanda do Poder Judiciário e que demonstram os pontos de maior conflito relativos ao ICMS. Esses resultados foram confrontados com a atual proposta de reforma tributária para verificar se tais problemas estão sendo considerados e enfrentados.

4.1 ESTRUTURA ATUAL DA CADEIA PRODUTIVA E DO MERCADO DO CAFÉ

Com a globalização da economia a partir da década de 1980, as forças de mercado atuaram de forma mais intensa para assegurar a liberdade econômica e o livre comércio internacional. Perdeu sentido a regulamentação do mercado do café. Em 1989, foi editado o último acordo sobre café com cláusulas sobre quotas de exportação, de natureza anticoncorrencial e o livre mercado do café fora restabelecido. No Brasil, a extinção do Instituto Brasileiro do Café (IBC), em maio de 1990, encerra esse ciclo da história cafeeira nacional (FARINA; AZEVEDO; SAES, 1997; SAES, 1997).

Esse processo de desregulamentação do setor gerou um ambiente mais competitivo, com a entrada de novos países produtores e exportadores. E o mercado de café tornou-se mais exigente, em termos de qualidade do produto, com crescente preferência pelos tipos especiais (CONCEIÇÃO; ELLERY JUNIOR; CONCEIÇÃO, 2019).

Os números da cafeicultura brasileira são expressivos e recorrentes desde a segunda metade do século XIX e colocou o país na liderança nesse relevante

segmento do agronegócio mundial. Grande produtor, exportador e consumidor e com um moderno parque industrial, o país tem de estar atento aos novos cenários para perder espaço para os concorrentes nesse mercado globalizado.

Tabela 6 apresenta os dados do mercado de café em grãos em termos de volume produzido para a safra 2021/22.

Tabela 6 — Principais países produtores de café em volume de produção e participação de mercado na safra 2021/22

Posição	País	Produção (mil sacas de 60 kg)	Participação (%)
1	Brasil	56,3	33,6
2	Vietnam	31,1	18,57
3	Colômbia	13,8	8,24
4	Indonésia	10,58	6,32
5	Etiópia	7,62	4,55
6	Honduras	6,8	3,55
7	Uganda	5,95	3,3
8	Índia	5,53	2,39
9	Guatemala	4	2,14
10	Peru	4	2,14
	Outros	21,79	15,2
	Total	167,474	100

Fonte: USDA (2021). Elaborado pelo autor com adaptações

O Brasil lidera com folga a produção mundial de café, produz arábica e robusta, enquanto o Vietnam, especializado na produção de robusta, vem em segundo. O Vietnam é o país que experimentou as mais altas taxas de expansão da produção nas últimas décadas e aproveitou a desregulamentação do mercado e saiu de uma produção inexpressiva no início dos anos 2000 para se consolidar como segundo maior produtor mundial de café.

O mercado de café vem de expansões constantes. Nos trinta últimos anos uma demanda crescente resultou na expansão da produção e das exportações de café. A produção global (em volume) aumentou mais de 60% desde os anos 1990 (ICO, 2020). Esse incremento na produção atende à demanda pelo produto, visto que o consumo doméstico de vários países produtores, países em desenvolvimento, também aumentou.

A Tabela 7 relaciona os principais países consumidores de café no mundo e seus respectivos consumos e posição mundial

Tabela 7 — Principais países/Blocos econômicos consumidores de café no mundo na safra 2021/22

Posição	País/Bloco Econômico	Consumo (mil sacas 60kg)
1	União Europeia	41,4
2	Estados Unidos	26,4
3	Brasil	23,655
4	Japão	7,45
5	Filipinas	6,250
6	Canadá	5,025
7	Indonésia	4,750
8	China	4,200
9	Rússia	4,150
10	Reino Unido	3,650
	Outros	37,932
	Total	164,862

Fonte: USDA (2021). Elaborado pelo autor com adaptações

A tabela acima mostra que os principais consumidores são os países desenvolvidos. Entretanto, os países em desenvolvimento vem aumentando seu consumo doméstico e já consomem boa parte do café produzido no mundo.

Os maiores importadores de café na safra 2021/22 foram a União Europeia com um volume de 42,5 milhões de sacas de 60 kg, e os Estados Unidos, com 25 milhões de sacas de 60 kg. A demanda do mercado europeu é suprida pela oferta de Brasil (34%), Vietnã (24%), Honduras (8%) e Colômbia (6%). Os principais fornecedores de café para os Estados Unidos são: Brasil (30%), Colômbia (21%) Vietnã (11%) e Nicarágua (5%) (USDA, 2021).

Um outro dado relevante que caracteriza o mercado de café atual e que serve para avaliar o comportamento de ofertantes e demandantes é o volume final do produto mantido em estoque. Os dados mostram que a União Europeia possui o maior estoque final com 11,27 milhões de sacas de 60 kg; Estados Unidos com 5,8 milhões de sacas; o Vietnã com 2,94 milhões de sacas; e o Brasil com 2,864 milhões de sacas (USDA, 2021).

Esses resultados mostram que a competitividade no comércio internacional de café é bastante intensa. Entre os produtores, o Brasil sustenta a liderança, mas novos produtores estão direcionando seus esforços para a produção dessa commodity de alto valor comercial e de relevância social.

O consumo está mais "democratizado" e verifica-se crescente o consumo nos países em desenvolvimento, embora os países industrializados ainda dominem o consumo (OIC, 2021a). Em termos per capita os países nórdicos lideram o consumo.

A Finlândia apresenta um consumo de 12 kg por habitante a cada ano, seguido da Noruega com 9,9 kg. A Islândia com 9 kg, Dinamarca com 8,7 kg e Holanda com 8,4 kg completam o ranking dos cinco maiores consumidores (OIC, 2021a).

As novas tendências de consumo como os chamados cafés especiais agregam valor à cadeia de produção e representam nichos de mercado importante a serem explorados por países exportadores e importadores com foco na qualidade. O investimento em tecnologia e inovação também são fundamentais para sobreviver nesse mercado.

4.2 A TRIBUTAÇÃO DO ICMS NA CADEIA PRODUTIVA DO CAFÉ

A partir do momento em que o café se constitui em uma riqueza para o país seria inevitável que o Estado reivindicasse sua parte. Cobrar tributos é parte essencial das atividades da Administração Pública e quando o café se torna uma mercadoria de expressivo valor comercial, já existia uma estrutura, mesmo que precária, para arrecadar os impostos incidentes na produção (*dízimos*) ou cobrados na exportação (AMED, 2000).

Hoje, no entanto, em cenário de intensa competitividade nenhum país quer taxar as exportações. Isso significa exportar tributos e praticamente todos os países do mundo evitam essa prática (VARSANO, 2014). A lógica desse sistema é fundamentada no princípio do destino. O imposto deve ser pago pelo consumidor final e a receita desse tributo é do país onde é consumido.

O ICMS adota a lógica contrária, pois segue o princípio da origem desde a sua instituição como ICM, embora essa sistemática seja debatida e combatida constantemente (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018; RESENDE, 2016). Com esse desenho esse imposto se torna um imposto que pesa mais sobre a produção do que sobre o valor adicionado. O efeito perverso desse modelo é a chamada guerra fiscal, em que os estados-membros procuram atrair empresas para seus territórios, em troca de benefícios fiscais.

4.2.1 Estrutura normativa

A tributação no Brasil se assenta em uma estrutura normativa que começa na Constituição Federal de 1988 (CF/88), para formar o Sistema Tributário Nacional, que trata dos princípios gerais, limitações ao poder de tributar e dos tributos em espécie (CF/88, art. 146 a 176) (BRASIL, 1988). Daí derivam leis complementares,

leis ordinárias, decretos, portarias, instruções normativas e outros que regulamentam a incidência tributária em minúcias.

O ICMS é um imposto sobre a circulação de mercadoria e alguns serviços (transporte e telecomunicações) e a competência para instituir, regulamentar e cobrar esse tributo é dos Estados e do Distrito Federal, conforme o art. 155, II da CF/88 (BRASIL, 1988). A Lei Complementar nº 87/96 estabelece as normas gerais a serem observadas pelos estados membros na instituição do imposto e é o principal documento legal desse tributo (BRASIL, 1996).

Tendo como referência a Lei Complementar nº 87/96, as vinte e sete Unidades Federativas elaboram a sua própria legislação por meio de leis ordinárias estaduais ou distrital que instituem o imposto. Além disso, regulamentam, por decreto do Poder Executivo estadual, a sua incidência, nos chamados regulamentos do ICMS - RICMS.

A coexistência de 27 legislações diferentes é possível por intermédio de um órgão colegiado, o Confaz, criado pela Lei Complementar nº. 24, de 7 de janeiro de 1975, que delibera sobre situações que impactam os outros membros da Federação, notadamente as isenções. É formado pelos Secretários de Fazendas estaduais e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Economia (BRASIL, 1975).

As deliberações do Confaz se dão por unanimidade e são instrumentalizadas por meio de convênios e protocolos. No caso dos convênios a deliberação abrange todos os membros e os protocolos são válidos entre as partes signatárias, desde que não envolvam isenções.

4.2.2 A incidência do ICMS

O conceito de incidência tributária está relacionado à forma como o ônus de um imposto é dividido entre os participantes de um mercado (MANKIWI, 2016). É um fenômeno complexo que comporta diversos enfoques, e que, neste trabalho, se efetuou um recorte para concentrar a pesquisa em uma única espécie tributária, o ICMS.

O ICMS, incide sobre a circulação de bens e os serviços de transporte interestadual e de comunicações. É o tributo de maior complexidade do sistema tributário brasileiro, pois envolve vinte e sete legislações diferentes (RESENDE, 2016). É também o responsável pela maior parcela da arrecadação geral.

Como mostram os resultados, as distorções, na aplicação do ICMS, o tornam um imposto difícil de administrar para as empresas. Esses problemas acarretam aumento de custos que encarecem o produto, tornam-no menos competitivo, e que, normalmente, são repassados ao consumidor.

4.2.3 Aspectos da incidência do ICMS que causam as maiores distorções econômicas e litigiosidades na cadeia econômica do café

As distorções do atual ICMS representam fatores de ineficiência na incidência desse tributo e este trabalho identificou sete pontos de relevância a serem enfrentados em uma reforma tributária. Os impactos dessas distorções são de várias ordens e inclui oneração excessiva para o consumidor com incidência em cascata e aumento de custos com a não devolução de créditos na exportação de café.

Evidentemente, não é possível, em único estudo, exaurir a análise desses problemas todos. Sendo assim, buscou-se os temas mais recorrentes apresentados na literatura relativos aos problemas do ICMS, avaliando a situação de cada ponto na Jurisprudência Tributária. Os resultados, depois de tabulados, foram dispostos em tópicos para cada distorção e discutidas as suas consequências econômicas. O presente trabalho identificou sete pontos problemáticos, ou distorções, que acompanham esse tributo desde a origem ou que foram sendo introduzidos ao longo do tempo.

O Quadro 3 sintetiza os resultados do levantamento, que serão detalhados nos tópicos seguintes.

Quadro 3 — Pontos críticos de distorção do ICMS levantados na pesquisa e que podem impactar o agronegócio do café

Princípio da origem e do destino
O cálculo por dentro
A questão dos créditos
Substituição tributária
Acúmulo de créditos de ICMS nas exportações
Tributação do investimento em bens de capital
Tributos sobre outros tributos

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esses pontos críticos são representativos das distorções apresentadas pelo ICMS. Mas não esgotam suas imperfeições e que poderiam ser evitadas se se respeitasse os requisitos de funcionamento desse tipo de imposto, sobre o valor adicionado, como uma simples conta de débito e crédito.

4.2.3.1 Origem ou destino

No comércio internacional, sob um sistema de tributação sobre valor agregado, fala-se em princípio da origem e princípio do destino. Segundo o princípio de destino, são tributados todos os bens e serviços destinados ao país, incluindo os produzidos no país que são usados no país e os importados.

Quando adotado o princípio de origem, tributam-se todos os bens e os serviços que se originam no país, ou seja, todos os bens produzidos no país, sejam eles usados no país, sejam exportados. Isso significa que o princípio de destino implementa a tributação do consumo; o de origem, a tributação da produção (VARSANO, 2014).

Em um país de estrutura federativa com o Brasil, essa ideia pode ser aplicada às operações entre os estados membros nos casos de tributos sobre valor agregado. É o que acontece com o ICMS, que nas operações interestaduais, adotou o princípio da origem, que, como visto, transforma um tributo que deveria ser sobre o consumo em um tributo sobre a produção. O ICMS brasileiro é um misto que onera tanto a produção quanto o consumo (PAES, 2009).

Para mitigar o efeito negativo da adoção desse princípio que acaba acentuando as desigualdades regionais, adotam-se alíquotas diferenciadas entre os estados membros, segundo o seu grau de desenvolvimento. Para favorecer os estados "importadores" cria-se a possibilidade de que eles aproveitem um diferencial de alíquota entre a interestadual e a sua interna. Na realidade, é um novo imposto, agora sobre o consumo, conhecido como DIFAL.

Como exemplo, uma torrefadora de café localizada em um estado do Norte, Nordeste ou Centro-Oeste que adquira mercadoria produzida nos estados da região Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo, estará sujeita a uma alíquota interestadual de 7%. Caso essa mercadoria seja internamente tributada a 18% no estado do adquirente, este exigirá a diferença de 11% da empresa torrefadora, a título de DIFAL.

A adoção do princípio da origem para o ICMS adicionou complexidades ao sistema e desconsiderou a estrutura federativa do país e incentivou a guerra fiscal entre os estados membros. A literatura econômica mais abalizada condena essa prática (VARSANO, 2014; VARSANO, 2013; AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018; APPY, 2017). A razão básica para a persistência desse modelo é o receio dos estados produtores em perderem receita e isso é um dos fatores que vem emperrando uma reforma tributária.

4.2.3.2 O cálculo por dentro

A falta de transparência é um dos principais problemas de um sistema tributário. Nesse sentido, foram alcançados mundo afora importantes aprimoramentos relativos à transparência fiscal durante as últimas décadas. Nesse período os princípios fiscais que sustentam o sistema global financeiro passaram da opacidade e da incongruência para a transparência e a coerência (SAINT-AMANS, 2018).

Entretanto, por ser a tributação um fato sob estrita reserva de lei, as análises econômicas mais racionais são substituídas por outras, de ordem prática, feitas pelas administrações tributárias ou pelo Poder Judiciário, quase sempre com o fim de corrigir desequilíbrios fiscais. Desse modo, o comportamento do Poder Público gera reações dos contribuintes, que ingressam com ações na Justiça e cria-se uma litigiosidade desnecessária para um sistema tributário moderno (ALMEIDA, 2018).

Um dos temas mais controversos no cálculo dos chamados tributos indiretos, como o ICMS, é a inclusão do valor do imposto na sua própria base de cálculo. No caso do ICMS, essa prática, conhecida como "cálculo por dentro", já foi referendada pelo STF que entendeu ser constitucional tal forma de cálculo no RE 582.461/SP (BRASIL, 2011).

Analisando a questão, Coelho (2010) explica que se chamar de t a alíquota real ou por fora e por t' a alíquota do ICMS ou por dentro, as duas alíquotas se relacionam segundo a expressão;

$$t = 1/(1 - t') \quad (15)$$

Percebe-se que os acréscimos constantes (lineares) na alíquota t' vão resultar em acréscimos exponenciais (mais que proporcionais) na alíquota t . Para o caso da alíquota mais comum do ICMS, 18%¹ resultará em uma alíquota real ou por fora $t = 21,95\%$ e que é 22% maior que a correspondente alíquota por dentro $t' = 18\%$. No caso da energia elétrica em que a alíquota é, em regra 25%, a alíquota por fora incidente sobre energia elétrica ($t = 33,33\%$) é 1/3 maior que a correspondente alíquota nominal por dentro $t' = 25\%$. Portanto, a tributação por dentro se torna progressivamente gravosa para produtos sujeitos às alíquotas mais elevadas.

Essa metodologia de apuração do ICMS também terá impacto na definição da base de incidência ou de cálculo do imposto (BC). Algebricamente a relação é dada por

¹ Exceções são Amapá e Roraima com alíquota geral de 17%.

$$BC = Preço / (1 - alíquota) \quad (16)$$

Basicamente todas as legislações estaduais entendem que para definição da base cálculo o preço é formado pelo valor da mercadoria mais frete, seguros e outras despesas que sejam pagas pelo comprador. Caso seja tomado como base somente o preço do café torrado e moído no varejo em fevereiro de 2021 (Figura 2) cotado a R\$ 20,00/kg, tem-se o seguinte:

$$BC = 20 / (1 - 0,18) \quad (17)$$

$$BC = 24,39 \quad (18)$$

Percebe-se que a base de cálculo foi majorada o que vai implicar em aumento do imposto a pagar. Caso o cálculo fosse por fora o valor sobre o qual incidiria a alíquota seria o preço de R\$ 20,00.

4.2.3.3 A questão dos créditos

Tomando como referência um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), moderno, o ICMS apresenta inúmeros desvirtuamentos e as restrições à apropriação de créditos constitui um dos pontos de maior conflito (VARSAÑO, 2014; CNI, 2018). A questão básica reside na diferenciação que as administrações tributárias fazem entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros.

O entendimento das administrações tributárias, já referendadas pelo STF, é de que somente o crédito físico, ou seja, aquele referente a insumos que se incorporam ao bem final, ou são consumidos durante o processo de fabricação, são apropriáveis (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018; VARSAÑO, 2013).

Entretanto, o aproveitamento de créditos referentes aos insumos de uso e

consumo já está assegurada desde a edição da Lei Kandir, em 1996 (BRASIL, 1996). Desde então vem sendo postergada essa possibilidade sob argumento de desequilíbrios fiscais dos estados. O mais recente adiamento, da Lei Complementar nº 171/2019, joga essa possibilidade para 2033 (BRASIL, 2019).

O direito ao creditamento do imposto pago na operação anterior é garantido pela Constituição, com vistas a evitar um efeito cascata que oneraria excessivamente o consumidor. Juridicamente é referido como princípio da não cumulatividade (BRASIL, 1988).

Os impostos sobre valor adicionado, como o ICMS, caracterizam por serem plurifásicos e incidem quando começa a circulação econômica da mercadoria até o consumo final (ARAÚJO, 1999). A partir do momento em que a apropriação desse crédito se torna difícil ou impossível, é de supor que um pilar do imposto começa a ruir. Essa comparação mostra no que se tornou o ICMS: um IVA desfigurado que precisa ser reformado, sob o risco de desabar.

4.2.3.4 Substituição tributária

A substituição tributária é um regime de tributação no qual há substituição de responsabilidade pelo recolhimento do tributo e presume-se que a operação subsequente vá se realizar, e, mais ainda, estipula por meio da chamada Margem de Valor Agregado (MVA) ou de pauta de valores, o preço final do produto.

O regime de substituição tributária é uma modalidade de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Sem limites para sua adoção os estados começaram a incluir praticamente todas as mercadorias nesse regime, sob argumento de diminuir a sonegação e aumentar a arrecadação tributária (BRASIL, 1993).

O Convênio ICMS 92/2015, enfim, listou as mercadorias passíveis de serem incluídas em tal regime (BRASIL, 2015). Esse abuso ia contra o argumento original para adoção da substituição tributária, ou seja, de que ela seria usada apenas para as mercadorias cujo varejo fosse muito pulverizado, dificultando a fiscalização e favorecendo a sonegação. Entretanto, já no Convênio ICMS 81/1993, o primeiro a tratar do tema, muitas mercadorias incluídas não se enquadravam naquele critério (BRASIL, 1993).

Conforme esclarece Chagas (2011):

"A ST, ao estimar a margem de valor agregado e concentrar o recolhimento em uma única etapa do processo produtivo, perde a maior parte dos benefícios advindos de um imposto sobre o valor adicionado, e adiciona distorções não desejadas ao sistema econômico".

Houve reação dos contribuintes e o Poder Judiciário firmou entendimento no sentido da validade da substituição tributária (RE nº 213.396/SP) (BRASIL, 2000). Entretanto, há uma tendência no sentido de assegurar a devolução do imposto quando a operação se realizar com valor inferior ao estipulado pela substituição tributária (RE nº 593849/MG) (BRASIL, 2017).

Os produtos industrializados do café são passíveis de substituição tributária e estão listados no Convênio ICMS 92/2015, conforme foi exposto no item 2.2.3. Esta possibilidade não está aberta ao café em grão.

Um exemplo aplicável ao café é o protocolo, protocolo ICMS nº 217, de 18 de dezembro de 2012, assinado entre o Distrito Federal e o estado de São Paulo sobre a substituição tributária nas operações com produtos alimentícios e que engloba alguns produtos de café:

- Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base desses extratos, essências ou concentrados ou à base de café, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 500 g;

- Bebidas prontas à base de café.

De acordo com o referido Protocolo a base de cálculo do imposto é o preço vigente no mercado consumidor do destinatário, a chamada pauta fiscal. Caso não haja esse valor, adota-se uma metodologia de cálculo para fixar a Margem de Valor Agregado ajustada (BRASIL, 2012).

$$MV \text{ Aajustada} = [(1 + MV \text{ AST orig}) \times (1 - ALQ_{inter})] / (1 - ALQ_{intra}) - 1$$

I - “MVA ST orig” é a margem de valor agregado prevista na legislação do Estado do destinatário para suas operações internas com os referidos produtos;

II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com tais mercadorias.

Caso a alíquota interestadual seja de 12%, a interna no estado destinatário, 18% e a margem de valor agregado nas operações internas do estado destinatário seja de 30 %, então, tem-se:

$$MV \text{ Ajustada} = [(1 + 0,3) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1 \quad (20)$$

o que resulta em

$$MV \text{ Ajustada} = 0,39 \quad (21)$$

Isso mostra que, embora fosse suficiente para o contribuinte uma margem de valor agregado de 30%, o imposto será cobrado considerada a MVA de 39%, maior, portanto.

Nas palavras de Chagas (2011):

"[...] essa fixação não consegue abarcar a complexidade do sistema econômico e tributa de maneira igual, agentes desiguais. Ademais, a mudança na forma de tributação, com a adoção da ST gera incentivo ao aumento de preços que incide ao longo da cadeia de distribuição da indústria até o consumidor final".

A substituição tributária é uma ferramenta muito prática para a administração tributária e instrumento poderoso de combater a sonegação. Entretanto, do ponto de vista econômico, é bastante prejudicial, pois adiciona distorções, como a definição da margem de lucro e a interferência no preço final dos produtos. Isso implica antecipação de pagamento de tributo e provoca alteração no fluxo de caixa das empresas.

4.2.3.5 A perda da competitividade das exportações e o problema do acúmulo de créditos de ICMS

Em relação às exportações, um dos principais pontos que inibem a competitividade das empresas exportadoras brasileiras é o acúmulo de créditos tributários. No que se refere ao ICMS, os obstáculos encontrados são diversos, conforme apontado quando analisou-se a questão dos créditos no item 4.1.3.3. A cadeia produtiva do café, no segmento exportador, é seriamente afetada pela não devolução dos créditos de exportação, causando um acúmulo de créditos difíceis de serem recuperados

Estudo da Confederação Nacional da Indústria (CNI) demonstra que

"[...] para assegurar a competitividade do produto nacional, a desoneração das exportações e o direito à manutenção dos créditos devem necessariamente vir acompanhadas da possibilidade efetiva de recuperação

dos créditos acumulados. O valor não recuperado transforma-se em custo e é incorporado ao preço da mercadoria exportada, conseqüentemente, reduzindo a vantagem competitiva brasileira em relação a outro país competidor" (CNI, 2018).

Uma das grandes virtudes da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) e que ajudou muito o agronegócio foi a isenção das exportações dos produtos primários e semielaborados (BRASIL, 1996). Além dessa isenção é permitido o aproveitamento integral dos créditos pelas empresas exportadoras. Isso gera um valor grande de créditos para essas empresas (RESENDE, 2016).

Acontece que, por serem empresas exportadoras, não há incidência do ICMS nas saídas (exportação), mas elas têm direito ao crédito do imposto que pagaram quando adquiriram a mercadoria. Como não tem débitos na saída, continuam acumulando créditos e causando prejuízos ao setor exportador (CNI, 2018).

A legislação permite que esses créditos sejam compensados ou transferidos para outro estabelecimento do mesmo grupo econômico, mas as administrações tributárias estaduais impõem regras que dificultam ou inviabilizam esse ressarcimento (CNI, 2018; AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018).

4.2.3.6 Tributação do investimento em bens de capital

A atividade cafeeira, como toda ação produtiva, requer, em maior ou menor grau, máquinas e equipamentos para seu funcionamento, os chamados bens de capital ou ativo imobilizado. De acordo com o Código de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 27, o ativo imobilizado é o item do ativo tangível que é mantido para uso na produção ou no fornecimento de mercadorias e serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e que se espera utilizar por mais de um período (1 ano).

Em uma situação na qual necessite adquirir uma nova máquina empacotadora de café, uma indústria de torrefação e moagem pagará um preço em que está incluso o próprio tributo. Caso adquira também um novo veículo para transporte dos seus funcionários, também pagará o ICMS na aquisição, mas o aproveitamento de créditos será diferente para cada caso.

No caso da aquisição da máquina empacotadora que vai ser utilizada diretamente na atividade produtiva é possível fazer o aproveitamento dos créditos. Já para o caso do veículo de transporte de funcionários, entende-se que este está apenas indiretamente ligado à produção e, portanto, não dá direito a crédito. Para a hipótese permitida de crédito tributário este deve ser apropriado em 48 parcelas (BRASIL, 1996).

Então, o cálculo da parcela a ser apropriada será

$$ICMS(\text{crédito}) = [(a + b)/48] \cdot [(d + f)/c] \quad (22)$$

em que:

- a - valor do ICMS destacado no documento fiscal da aquisição do ativo;
- b - valor do ICMS referente ao diferencial de alíquota, quando aplicável;
- c - valor Total de saídas ou prestações (d + e + f);
- d - valor das saídas ou prestações destinadas ao exterior;
- e - valor das saídas ou prestações isentas ou não-tributadas;
- f - valor das saídas ou prestações tributadas (c - d - e).

No caso analisado, considere-se que a empacotadora adquirida custe R\$ 50.000,00, produzida no mesmo estado que tem alíquota interna do ICMS em 12%. O crédito será o valor que está destacado no documento fiscal e que, nesse caso, será de R\$ 6.000,00. Esse valor deve ser apropriado em 48 parcelas mensais e o valor dessas parcelas ainda depende da relação entre o valor das saídas tributadas e o das não tributadas. Saídas para o exterior consideram-se tributadas, mesmo sem o ingresso de valores nos cofres públicos. Admitindo que todas as saídas sejam tributadas, essa relação será igual a 1 e o valor da parcela poderá ser integralmente apropriado.

Para esse caso, desconsidera-se as variáveis b e d e toma-se como dado o valor Total de saídas ou prestações no valor de R\$ 500.00,00, todas tributadas.

$$ICMS(\text{cred}/\text{parc}) = [(a)/48] \cdot [(f)/c] \quad (23)$$

$$ICMS(\text{cred}/\text{parc}) = [(6.000)/48] \cdot [(500.000)/500.000] \quad (24)$$

$$ICMS(cred/parc) = 125 \quad (25)$$

Caso a empresa tenha dado saída a produtos não tributados como a remessa em bonificação, brindes, amostra grátis, o valor a ser apropriado em cada parcela será menor. No caso analisado, supondo saídas não tributadas no valor de R\$ 20.000,00, o cálculo seria o seguinte:

$$ICMS(cred/parc) = [(a)/48].[(f)/c] \quad (26)$$

$$ICMS(cred/parc) = [(6.000)/48].[(500.000)/520.000] \quad (27)$$

$$ICMS(cred/parc) = 120,2 \quad (28)$$

Essa restrição impede ganhos de eficiência econômica com a compensação imediata do ICMS sobre o investimento (PAES, 2015)., mas, sobretudo, deve-se repensar a tributação do ICMS sobre o investimento no Brasil.

Essa sistemática, conforme foi exposto, não implica em diminuição dos créditos no final da operação, mas em um tempo maior para devolução. É um recurso que a empresa poderia estar aplicando no seu processo produtivo, mas está "emprestado" ao governo que poderá pagá-lo em suaves prestações.

4.2.3.7 Tributos sobre outros tributos

Um sistema tributário é, por natureza, distorcivo e gerador de ineficiências que afetam o funcionamento da economia (STIGLITZ, 2000). Mas, além disso, a metodologia de apuração do imposto pode não ser a mais adequada para certas espécies tributárias como é o caso do ICMS. Essas metodologias tendem a ser mais gravosas para o contribuinte como acontece com a substituição tributária ou atenta contra a transparência do sistema, conforme visto no caso do cálculo do imposto por dentro. Outro expediente injusto no cálculo de um imposto é incluir outros tributos, além do próprio tributo, na base de cálculo do imposto, o que acarreta a sobreposição de bases de incidência.

Na esteira de decisões judiciais como a que justifica o cálculo por dentro do imposto, surgem oportunidades para que as administrações tributárias possam adotar formas de calcular do imposto que melhor atendam aos seus interesses arrecadatórios (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018). Não há preocupação com o impacto dessas "inovações" na economia. Os tribunais também decidem pela lógica econômica do governo, ou seja, aquela em que o interesse público se sobrepõe ao interesse econômico privado (SCHOUERI, 2009).

Recentemente uma decisão judicial de enorme repercussão econômica reacendeu o debate sobre a prática de incluir impostos na base de cálculo de outros impostos (SALTO, 2021). Essa decisão refutou a possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo dos tributos federais da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da seguridade Social (COFINS) (RE nº 574.706) (BRASIL, 2021).

Nesse caso, o ICMS é incluído na base de cálculo dos tributos PIS e COFINS de competência federal. Como visto, a jurisprudência rechaçou essa possibilidade, mas, em outro caso, ocorre o inverso. A inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal na base de cálculo do ICMS, um imposto de competência estadual e distrital é permitida e amplamente usada pelos Estados (MINAS GERAIS, 2002).

Para mostrar como isso acontece, adota-se um caso hipotético de uma empresa torrefadora de café, sediada no estado de Minas Gerais, que normalmente comercializa sua produção de café torrado e moído para o atacado e para o varejo. São operações entre contribuintes, portanto, não haverá inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS (MINAS GERAIS, 2002).

Com as novas tendências do mercado, com o aumento do consumo dos chamados cafés especiais ou cafés *gourmet*, a empresa resolve vender diretamente aos consumidores esses produtos diferenciados. Como, nesse caso, a venda é para

consumidor final, o IPI comporá a base de cálculo do ICMS (MINAS GERAIS, 2002).

Supondo uma venda de R\$ 200,00, sem o ICMS, alíquota de 18% de ICMS e de IPI de 5%, a apuração obedece ao seguinte cálculo:

$$ICMS = [A + (A \times B)] / [1 - A - (A \times B)] \times C \quad (29)$$

Em que:

A = alíquota do ICMS

B = alíquota do IPI

C = valor da operação sem o ICMS

$$ICMS = [0,18 + (0,18 \times 0,05)] / [1 - 0,18 - (0,18 \times 0,05)] \times 200 \quad (30)$$

$$ICMS = 46,60 \quad (31)$$

Na operação entre contribuintes, conforme foi debatido no item 4.2.3.2, o imposto adotará a metodologia do cálculo dentro do imposto. Assim

$$BC = Preço / (1 - alíquota) \quad (32)$$

$$BC = 200 / (1 - 0,18) \quad (33)$$

$$BC = 243,90 \quad (34)$$

Apurando-se tem

$$ICMS = BC \times \text{alíquota} \quad (35)$$

$$ICMS = 243,90 \times 0,18 = 43,90 \quad (36)$$

Se fosse adotado o cálculo por fora do imposto, o resultado seria diferente. Nesse caso, o imposto é apurado multiplicando-se o preço pela alíquota

$$ICMS = \text{Preço} \times \text{alíquota} \quad (37)$$

$$ICMS = 200 \times 0,18 = 36 \quad (38)$$

Essas situações evidenciam a dificuldade em lidar com um imposto com essas características. Conforme foi dito na abertura desse tópico, a metodologia de apuração pode tornar mais distorcivo um imposto, pode torná-lo mais gravoso, iníquo e ineficiente. Enfim, pode piorar algo que já não é bom.

4.2.3.8 Avaliação dos resultados

Os resultados deste trabalho mostram que as características que fizeram do

ICMS um imposto com tantos problemas foram sendo adicionados ao longo do tempo. Fruto de uma reforma tributária moderna, o precursor ICM se mostrava um tributo adequado àqueles tempos. A introdução de regimes especiais, aumentos de alíquotas, vedação aos créditos, guerra fiscal, entre outros, foram adicionando "perturbações" e moldando a estrutura desse tributo tal qual é hoje (VARSANO, 1996). Não à toa é apontado pelos empresários como o mais trabalhoso e caro do sistema tributário brasileiro (CNI, 2018).

Os pontos levantados não estão dispostos no texto em ordem de relevância. Nem teria sentido falar de relevância de falhas. O peso que cada uma dessas falhas tem no conjunto de falhas do imposto, como um todo, depende de situações relativas a local, tipo produto (mercadoria) e, ainda, à existência ou não de benefício fiscal.

O item intitulado origem e destino aborda a questão que dificulta muito a aplicação do ICMS. Em um contexto federativo, esse tipo de imposto sobre valor adicionado é difícil de administrar. A existência de diversas legislações torna tortuosa a tarefa de estar em dia com as obrigações fiscais desse imposto, a chamada conformidade. Tributar na origem significa tributar a produção e foge à finalidade de um imposto sobre valor agregado (APPY; , 2017; VARSANO, 2014). Isso gera incentivos à guerra fiscal entre os estados, pois cria dois tipos de estados: os produtores exportadores que se beneficiam do princípio da origem e os estados consumidores importadores, que tentam se compensar com o diferencial de alíquota, quase um novo imposto.

Quando se analisa o chamado cálculo por dentro, que é uma metodologia de apuração do imposto devido, verifica-se que essa sistemática encobre o verdadeiro valor pago (COELHO, 2014). Esconde a alíquota real e afronta o princípio da transparência que deve nortear qualquer atividade desenvolvida pelo Poder Público. Apesar de ter amparo legal na Lei Kandir (BRASIL, 1996) e a chancela da Jurisprudência (RE nº 582.461/SP), tende a ser proibida na reforma tributária (BRASIL, 2021).

A substituição tributária no ICMS ou ICMS-ST é um dos pontos mais problemáticos do ICMS. Criada para facilitar a fiscalização em setores com varejo pulverizado, tornou-se um instrumento muito eficiente de arrecadação e generalizou-se de forma a abranger quase todas as mercadorias (RESENDE, 2016). Chegou ao ponto em que foi preciso colocar um limite.

Assim foi com o Convênio ICMS 92/2015, estipulando quais mercadorias estariam sujeitas ao ICMS-ST. E são muitas ainda. Tem o referendo da jurisprudência (RE nº 256.536/SP). Entretanto, tem efeitos perversos na dinâmica da economia, pois obriga o contribuinte a recolher o imposto antes da ocorrência do

fato gerador, ou seja, da venda da mercadoria e ainda estipula a margem de valor agregado que deve ser adotada.

A tributação do ICMS sobre os investimentos também causa problemas, justamente pela restrição ou vedação ao aproveitamento de créditos do imposto já pago. Ao se investir em um bem de capital, como uma empacotadora mais moderna para uma indústria de torrefação, o crédito do ICMS pago na aquisição será devolvido parceladamente em 48 parcelas, conforme dispõe a Lei Complementar 87/1996 (BRASIL, 1996). Isso gera desestímulo aos investimentos e dificulta a modernização da economia.

No tocante aos créditos, as restrições impostas pela lei ou pelas administrações tributárias, via atos infra legais como decretos, portarias, instruções normativas, estão no centro do desvirtuamento do ICMS (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018; RESENDE, 2016).

A jurisprudência tem posicionamento favorável às restrições ao aproveitamento de créditos de insumos de uso e consumo, diferenciando os créditos físicos dos créditos financeiros (RE nº 689001/RS), permitindo creditamento somente aos primeiros. É uma distinção sem fundamento econômico.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado à questão do acúmulo de créditos da exportação (CNI, 2018). As restrições geram muitos prejuízos para as empresas exportadoras, que se veem na situação de detentoras de grandes volumes de créditos sem ter o que fazer com esses créditos. A compensação seria o caminho, mas normalmente as exportadoras têm suas saídas sem ICMS. Assim, a solução seria a transferência desses créditos para outras empresas. Mas isso só é possível entre empresas do mesmo grupo econômico.

Os problemas levantados nesta pesquisa não são os únicos afetos ao ICMS. Existem muitas outras questões relativas a esse imposto que precisam ser revistas. A oportunidade é a reforma tributária que transforme o ICMS em um imposto moderno, que seja um bom exemplo de imposto sobre valor agregado e que combine eficiência e equidade.

A inclusão de um imposto na base de cálculo de outro, ou na própria base de cálculo, são métodos criativos que tornam opaco o sistema tributário e acentuam a litigiosidade, o que gera um gigantesco contencioso tributário, que na atualidade equivale a três vezes o valor do Produto Interno Bruto (PIB) (BRASIL, 2021). É uma prática que poderia ser evitada e contribuir para o aperfeiçoamento da tributação.

4.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA E A COMPETITIVIDADE DO CAFÉ BRASILEIRO

Nos últimos cinco anos, começou-se a debater, de forma mais contundente, a questão da reforma tributária, sendo elaborada a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, na Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110/2019, no Senado Federal. Entretanto, essas duas propostas isoladamente não prosperaram, em virtude da falta de acordo das partes envolvidas: União, estados e municípios. Os interesses individuais expõem uma crise federativa que impede o avanço da reforma há anos (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018).

Até o momento da redação desse texto, de concreto há o substitutivo da PEC 110/2019, elaborado pela Comissão que analisa o tema no Senado Federal e que pretende conciliar as posições da União, dos estados e dos municípios. Para tanto adota o chamado IVA dual de forma a repartir as competências tributárias e evitar que qualquer das partes tenha diminuição de arrecadação.

Segundo essa proposta, resumida no Quadro 4, serão criados dois novos impostos a partir dos já existentes. A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) - resultado da fusão do PIS e da COFINS e de competência da União. O Imposto sobre Bens e Serviços -IBS - resultado da junção do ICMS e ISS e de competência dos estados e municípios (BRASIL, 2021).

Quadro 4 — Principais pontos PEC 110/2019 e a relação com os pontos críticos do ICMS levantados no trabalho

(continua)

Pontos da PEC 110/2019 relativos ao IBS	Relação com os pontos críticos do ICMS levantados
I - Incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e sobre prestações de serviços, bem como sobre as importações	Sem relação.
II - Não incidirá sobre as exportações, sendo assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações e prestações anteriores	Acúmulo de créditos na exportação.
III - Terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvada a autonomia de cada ente federativo para fixar sua própria alíquota. A alíquota do IBS poderá, portanto, variar entre os entes federativos, mas será uniforme para todas as operações com bens e prestações de serviços, ressalvadas as exceções previstas em lei complementar	Sem relação.
IV - Terá como alíquota aplicável a cada operação ou prestação o resultante da soma das alíquotas do Estado ou do Distrito Federal com a	Princípio da origem e do destino.

Quadro 4 — Principais pontos PEC 110/2019 e a relação com os pontos críticos do ICMS levantados no trabalho (conclusão)

Pontos da PEC 110/2019 relativos ao IBS	Relação com os pontos críticos do ICMS levantados
alíquota do Município, sempre considerando o local de destino da operação ou prestação	
V - Será não cumulativo, compensando-se integralmente o que for devido em cada operação ou prestação com o montante devido nas operações e prestações anteriores, exceto no caso de bens e serviços destinados a consumo pessoal ou em casos em que a operação subsequente não esteja sujeita à incidência ou seja imune ou isenta	A questão dos créditos e a restrição ao aproveitamento.
VI - Não integrará sua própria base de cálculo, ou seja, será calculado “por fora” e não mais “por dentro”, aumentando a transparência das operações	O cálculo por dentro.
VII - Não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários e financeiros, excetuadas as hipóteses que serão previstas em lei complementar	Sem relação.
VIII - Será apurado por estabelecimento e recolhido de forma centralizada nacionalmente	Sem relação.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Analisando a reforma, no tocante ao IBS, que será o substituto do ICMS, percebe-se que alguns dos pontos críticos do ICMS levantados neste trabalho serão enfrentados. O relatório do substitutivo da PEC 110, no item IV informa que o imposto será devido no destino, o que acabará com a injusta distribuição da arrecadação e com a guerra fiscal. Assegura, também, o integral ressarcimento dos créditos na exportação (item II). Acaba com o cálculo por dentro do imposto, que conforme demonstramos é uma técnica que agrava os problemas da tributação e esconde a verdadeira carga tributária (item VI) (BRASIL, 2021).

Essa proposta é um avanço, mas diversos aspectos ainda ficarão pendentes e não foram atacados de início. Pressupondo que o IBS seja um imposto sobre valor agregado autêntico, nada justifica regimes especiais como a substituição tributária. A restrição ao aproveitamento de créditos não deve existir em um IVA, ou existir em situações excepcionais. Porém, como conciliar essa regra com o disposto na Lei Complementar nº 171/2019, que joga para o ano de 2033 a possibilidade de aproveitamento de créditos de insumos de uso e consumo não está dito. Uma saída seria escalonar essa possibilidade de aproveitamento, gradativamente, em 10 anos, por exemplo.

Também, não se pode esperar que a reforma resolva todos os problemas do

sistema tributário. A reforma deve, sobretudo, representar avanços e melhorias na eficiência e na equidade da tributação. O ICMS, avaliado neste trabalho, é eficiente em termos de arrecadação, mas onera desproporcionalmente o setor produtivo e o consumo com suas "idiossincrasias". Não cumpre, portanto, a equidade. Esse é um desafio para qualquer sistema tributário no mundo atual.

4.3.1 O IVA dual

A principal inovação apresentada pelo substitutivo em relação à PEC nº 110 original e à PEC nº 45 é a adoção do IVA dual. Para contornar os conflitos federativos, foi proposta a criação de dois impostos sobre valor agregado (IVA), sendo um de competência da União, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e outro de competência compartilhado entre estados e municípios, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Foi inspirada na experiência internacional dos IVA's do Canadá e da Índia, referendada por especialistas internacionais no assunto (CARVALHO *et. al.*, 2018).

Os chamados IVAs são impostos sobre valor adicionado e são os mais difundidos mundo afora, aplicados em mais de 150 países (VARSAÑO, 2014). Dentre as grandes economias, somente os Estados Unidos não usam esse tipo imposto. Esse tipo de imposto tem a vantagem de neutralizar o efeito cascata sobre a produção e permite que o imposto do último elo da cadeia, o consumidor, seja o imposto realmente devido (APPY, 2017).

Nos países que adotam esse sistema a tributação sobre os bens e serviços é feita por meio de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA). Em um imposto que adota essa sistemática de apuração, há incidência em todas as etapas do processo produtivo e da comercialização e abate-se em cada etapa o montante cobrado na etapa anterior, por um sistema de débito e crédito. Essa característica do IVA faz que ele seja um tributo neutro, ou seja, cuja incidência independe da forma como está organizada a produção (APPY, 2017; ARAÚJO, 1999).

A novidade do substitutivo está em propor o IVA dual. É uma tarefa complexa porque tributos sobre valor adicionado funcionam melhor em estados centralizados. Federações representam um desafio para este tipo de imposto. Mas é possível como mostra os exemplos de Índia e Canadá (CARVALHO *et. al.*, 2018). No caso do Brasil foi a saída encontrada para superar as divergências federativas e permitir, de certo modo, a manutenção das receitas no mesmo patamar atual.

4.3.2 Desafios para implementação

O Brasil foi um dos primeiros países do mundo a adotar um imposto sobre valor adicionado, como referência tem-se o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) - instituído com a reforma tributária implementada na década de 1960 e era um dos mais modernos da época (VARSANO, 2014).

Entretanto, com o passar dos anos foram feitas alterações no imposto que o descaracterizaram enquanto imposto sobre valor adicionado. As necessidades de caixa dos governos levaram o fisco a restringir a apropriação de créditos em diversas situações, o que tornou o imposto, na prática, cumulativo.

A questão federativa é outro ponto de preocupação. Como haverá extinção de vários tributos, os estados e os municípios relutam em aceitar as mudanças sob o medo de perder receita. Assim, o consenso político deve ser buscado e assegurar a todos os entes que não haverá perda de arrecadação. A ideia é a criação de um fundo de compensação para cobrir as eventuais perdas (BRASIL, 2021).

A sistemática atual do ICMS está cheia de distorções e a maior delas talvez seja a restrição ao creditamento do imposto pago nas operações anteriores, relativos a insumos. Por meio de alterações legislativas, o governo vem restringindo esse aproveitamento desde 1996, sempre sob o argumento das dificuldades de caixa da Administração (VARSANO, 2013).

Porém um IVA moderno, transparente e eficiente requer a retirada de tais restrições. Não pode ficar ao sabor das dificuldades fiscais do Estado e gerar insegurança e prejuízo aos contribuintes (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018). Se a ideia é fazer um IVA de verdade, deve-se respeitar os princípios de funcionamento desse tipo de imposto, que exige o aproveitamento integral do imposto pago na operação anterior.

Enquanto as dificuldades fiscais forem a razão para moldar o funcionamento de um tributo, este não cumprirá sua função. É preciso pensar além de tais dificuldades. É importante entender o papel do tributo como algo que melhora a situação de todos. Não apenas das receitas públicas.

5 CONCLUSÃO

A tributação é dos fenômenos econômico e social mais relevantes para uma sociedade. A sua origem está na oposição de forças, pois os primeiros tributos eram obtidos com violência, muitas vezes constituídos como espólio de guerra. Mas isso ficou na história e os impostos nos tempos modernos são frutos de acordos entre as partes da sociedade e toda uma técnica de tributação que se desenvolveu com limites e regras preestabelecidas.

A inserção de um tributo nas relações econômicas irá afetar as decisões dos agentes e impedirá o funcionamento normal do mercado. São as chamadas distorções econômicas e este trabalho procurou identificar as principais distorções na incidência do ICMS e que são aplicáveis à tributação do café.

O levantamento indicou 7 pontos de estrangulamento na aplicação do ICMS e que merecem a atenção dos legisladores em uma futura reforma tributária. Esse levantamento não abrange, evidentemente, os diversos gargalos, mas é uma amostra representativa dos problemas relacionados à aplicação do imposto.

O princípio da origem não tem aplicação nos sistemas tributários mais atualizados, pois onera a produção, quando deveria tributar, pelo valor adicionado, a circulação econômica. Criar assimetrias na arrecadação tributária, no mercado interno, dividir estados produtores e estados consumidores são fortes indutores da chamada guerra fiscal.

O cálculo por dentro é uma metodologia de apuração do imposto que coloca o próprio imposto na sua respectiva base de cálculo. Essa é uma forma pouco transparente de tributar, pois "esconde" a verdadeira alíquota da operação e quanto mais alta for esta alíquota maior será essa distorção.

A substituição tributária representa uma evolução na degradação do ICMS. Sob o argumento de combater a sonegação e facilitar a fiscalização nas operações com determinados produtos, foram incluídos nesse regime especial de apuração e recolhimento do imposto, mercadorias com varejo pulverizado.

Com o passar dos anos, os excepcionais resultados dessa medida incentivaram os estados a incluírem as mais variadas mercadorias nesse regime. É um regime com características antieconômicas, visto que representa antecipação de pagamento de imposto, o que influencia o fluxo de caixa das empresas. Além disso impõe margens de lucros ou mesmo determinam o preço final do produto. Enfim, não há justificativas econômicas para esse regime.

No cerne da discussão do ICMS, que precisaria funcionar como imposto sobre valor adicionado, está a questão dos créditos. Impedir ou restringir a apropriação de créditos em imposto dessa natureza significa onerar e

excessivamente o consumidor, que arcaria com uma tributação em cascata.

Ainda na esteira desse problema dos créditos, há outras implicações. Nenhum país quer exportar tributos, então o caminho é isentar as exportações. Entretanto, as empresas exportadoras pagam ICMS quando adquirem produtos para exportação.

Normalmente créditos de ICMS são compensados no sistema débito/crédito nas saídas. Como não tem saídas tributadas essas empresas não têm o que fazer com esses créditos. Isso afeta a competitividade, pois esses créditos não recuperados se transformam em custos, que vai diminuir a competitividade do produto brasileiro.

Em relação à tributação do investimento, o ICMS também acarreta ineficiências para a economia. A estrutura atual do imposto só permite o aproveitamento dos créditos relativos aos investimentos em bens do ativo fixo, de forma parcelada em quarenta e oito (48) meses. Essa restrição retira recursos do caixa da empresa e tem baixo impacto na arrecadação tributária. O melhor caminho seria a não incidência da tributação do ICMS nessas operações.

E, por fim, os tributos sobre outros tributos. Além de incluir o valor do imposto na sua respectiva base, o cálculo por dentro, é possível na apuração do ICMS, considerar outros tributos na base de cálculo do imposto, como o IPI. Isso torna mais onerosa a tributação e incentiva a sonegação.

Os problemas relativos ao ICMS levantados ao longo desse trabalho não são novos, não são inéditos e nem são exclusivos do ICMS. O sistema tributário brasileiro vem sendo construído ao longo de décadas e pode se dizer um sistema moderno. Mas alguns impostos apresentam problemas que não deveriam apresentar e, assim, afeta a competitividade de diversos setores competitivos da nossa economia, como o setor cafeeiro.

Portanto, são desafios que muitos sistemas tributários enfrentam. A oportunidade de uma reforma tributária, que corrija diversos desses problemas, não pode ser perdida. Não existe um modelo tecnicamente perfeito que possa ser construído. O ICMS com suas imperfeições também tem virtudes. Devem ser aproveitadas as virtudes e aprimorado o sistema para diminuir imperfeições. O sistema construído pode não ser o ideal, mas deve representar um avanço em relação ao atual.

REFERÊNCIAS

- ABIC, Associação Brasileira da Indústria de Café. Estatísticas. **Indicadores da Indústria de Café - 2020**, 2020. Disponível em: <https://estatisticas.abic.com.br/estatisticas/indicadores-da-industria/>. Acesso em: 23 mar. 2022.
- ABICS, Associação Brasileira da Indústria do Café Solúvel. Análise de desempenho-janeiro 2020. **Relatório do Café Solúvel do Brasil**, 2020.
- ABRANTES, L. A.; REIS, R. P.; SILVA, M, P. Tributação indireta nos custos de produção e comercialização do café. **Custos e @gronegocio on line**, v. 5, n. 1, 2009.
- AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; CASTRO, K. P. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista de Direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, 2018.
- ALMEIDA, C. O. P. Notas Sobre Litigiosidade Tributária e Compliance Cooperativo no Brasil. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 469-482, 2018.
- AMED, F. J. **História do Tributos no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.
- APPY, B. Tributação e produtividade no Brasil. *In*: Bonelli, (Org.). **Anatomia da produção no Brasil**. FGV/IBRE, 2017. cap. 12, p. 322-366.
- ARAÚJO, E. **A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão**. Campinas, 1999 Dissertação (Instituto de Economia) - Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1999.
- BACHA, E. Política brasileira de café: uma avaliação centenária. *In*: Bacha, Greenhill (Org.). **150 anos de café**. 1 ed. Rio de Janeiro: Salamandra, 1992, p. 13-133.
- BASSANEZI, M. S. B. **Colonos do café**. São Paulo: Contexto, 2019.
- BATALHA, M. O. Gestão e Economia dos Sistemas Agroindustriais. *In*: BATALHA, M. O. (Coord.). **GESTÃO AGROINDUSTRIAL**. São Paulo: Grupo GEN, v. único, 2021, p. 1-48.
- BIAVA JÚNIOR, R; OYADOMARI, J, C. T,. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **XVI Congresso Brasileiro de Custos**, Fortaleza, 2009.
- BOAVENTURA, P. S. M.; et. al. Value co-creation in the speciality coffee value chain: the third-wave coffee movement. **Revista de Administração de Empresas**, v. 58, n. 3, p. 254-266, 2018.
- BRASIL. Confaz. Convênio ICMS n. 81, de 09 de setembro de 1993. Estabelece

normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, 15 de setembro de 1993.

BRASIL. Confaz. Convênio ICMS n. 92, de 19 de agosto de 2015. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. **Diário Oficial da União**, 28 de outubro de 2015, ano 2015.

BRASIL. Conselho de Política Fazendária - CONFAZ. Protocolo ICMS n. 217, de 17 de dezembro de 2012. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de dezembro de 2012, ano 2012.

BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF. Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 23 mar. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei Complementar n. 24, de 06 de janeiro de 1975. **Diário Oficial da União**, 09 de janeiro de 1975, ano 1975.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei Complementar n. 87, de 12 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. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, 16 de junho de 1996, ano 1996, p. 18261.

BRASIL. Lei Complementar n. 171, de 26 de dezembro de 2019. **Diário Oficial da União**, 30 de dezembro de 2019, ano 2019.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 12 de setembro de 1996. **Diário Oficial da União**: Seção 01, Brasília, 16 de setembro de 1996, p. 18261.

BRASIL. Presidência da República. Decreto n. 1568, de 20 de julho de 1995. Dispõe sobre a execução do Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, de 30 de dezembro de 1994. **Diário Oficial da União**, 24 de julho de 1995.

BRASIL. Senado Federal. Complementação de voto à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110, de 2019, que dispõe sobre a reforma tributária. Relatório Legislativo, 5 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Decisão Recurso Extraordinário – ICMS – Substituição Tributária – Irretroatividade – Anterioridade – Observância – Precedentes – Agravo – Desprovimento**. Recurso Extraordinário n. 213.396/SP. Relator: Ilmar Galvão. Julgamento em 02 de agosto de 1999. **Diário Oficial da União**. Brasília, 01 de dezembro de 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Repercussão geral de que “o icms nao compõe a base de cálculo para fins de incidência do pis e da cofins”**

- , **ressalvadas as ações judiciais e procedimentos administrativos protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito. Embargos parcialmente acolhidos.** Recurso Extraordinário n. 574.706. Relator: Carmém Lúcia. Julgamento em 15 de março de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, 12 de agosto de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário. Relator: Gilmar Mendes. Julgamento em 18 de maio de 2011. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 de agosto de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Substituição Tributária Progressiva ou para frente. Cláusula de Restituição do Excesso. Base de Cálculo Presumida. Base de Cálculo Real. Restituição da Diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição Da República. Revogação parcial de precedente. Adi 1.851.** Recurso Extraordinário n. 593.849/MG. Relator: Edson Fachin. Julgamento em 19 de outubro de 2016. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 de março de 2017.

CARVALHO, A. X. Y et. al. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. **Texto para Discussão/IPEA**, Rio de Janeiro, n. 2418, p. 1-34, 2018.

CHADDAD, F. R.; JANK, M. S. The Evolution of Agricultural Policies and Agribusiness Development in Brazil. **Choices**, v. 21, n. 2, p. 85-90, 2006.

CHAGAS, A. L. S. Impacto da Substituição Tributária sobre Preços de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo, Brasil: uma Aplicação De Cointegração com Quebra Estrutural: Texto para Discussão n. 14. **Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - FIPE**, São Paulo, 2011.

CNI, Confederação Nacional da Indústria. **Perda da competitividade das exportações: o problema do acúmulo de créditos de ICMS**. Brasília, 2018.

COELHO, I. Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo. **Revista Brasileira de Comercio Exterior**, n. 120, 2014.

CONAB, COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. Acompanhamento da safra brasileira de café: 3º Levantamento. **Boletim da Safra do Café**, Brasília, v. 8, n. 3, 2021.

CONCEIÇÃO, J. C. P. R.; ELLERY JUNIOR, R.G.; CONCEIÇÃO, P. H. Z. Cadeia Agroindustrial do Café no Brasil: agregação de valor e exportação. **Boletim de Economia e Política Internacional -BEPI-IPEA**, Brasília, n. 24, p. 37-47, 2019.

DELFIM NETTO, A.. **O problema do café no Brasil**. 3ª ed. São Paulo: UNESP, 2009.

FARINA, E. M. M. Q. A desregulamentação do mercado cafeeiro e as perspectivas para o mercado nacional. **R. Econ. Sociol. Rural**, Brasília, v. 33, n. 3, p. 7-34, 1995.

FARINA, E. M. M. Q.; AZEVEDO, P. F.; SAES, M. S. M.. **Competitividade: Mercado, Estado e Organizações**. São Paulo: Singular, 1997.

FASSIO, L. H ; SILVA, A. E. S. Importância econômica e social do café Conilon.. *In*: FERRÃO, R. G. (Org.). **Café Conilon**.. 1ª ed. Vitória: Incaper, 2007.

FURTADO, C. **Formação Econômica do Brasil**. 32 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, C. C. M. P.; SIMPRINI, E. S.; NOGUEIRA, J.G. A. Análise do varejo e da indústria cafeeira. *In*: NOGUEIRA, J.G.A. (Coord.); NEVES, M. F. (Coord.). **Estratégias para a cafeicultura no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2015. cap. 3, p. 55-76.

ICO, International Coffee Organization. The Value of Coffee: Sustainability, Inclusiveness, and Resilience of the Coffee Global Value Chain. **COFFEE DEVELOPMENT REPORT**, 2020.

MANKIW, N. G. **Princípios de Microeconomia**. 6 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

MAPA, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Janeiro - 2022. **Sumário Executivo - Café**, Brasília, 2022.

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

MARINHO, E. **História do Café para quem tem pressa**: Origem da bebida mais popular do mundo, depois da água! . São Paulo: Milk, 2018.

MARQUESE, R. B. As origens de Brasil e Java: trabalho compulsório e a reconfiguração da economia mundial do café na Era das Revoluções, c.1760-1840. **História (São Paulo)**, São Paulo, v. 34, n. 2, p. 108-127, 2015.

MARTINS, A. L. **História do café**. São Paulo: Contexto, 2008.

MEDEIROS, R. D. V. V.; RODRIGUES, P. M. A. A economia cafeeira no Brasil e a importância das inovações para essa cadeia. **A Economia em Revista - AERE**, v. 25, n. 1, p. 1-18.

MEDEIROS, R. D. V. V.; RODRIGUES, P. M. A. A economia cafeeira no Brasil e a

importância das inovações para essa cadeia. **A Economia em Revista**, v. 25, n. 1, p. 11-18, 2017.

MILL, J. S. **Princípios de Economia Política**: Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social. Tradução Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, v. 1, 1996.

MINAS GERAIS. Governo Estadual. Decreto n. 43.080, de 12 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). **Diário Oficial**, 14 de dezembro de 2002, ano 2002.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças Públicas**: Teoria e Prática. São Paulo: Campus, 1980.

NAZARETH, M. E.; ABRANTES, L. A.; SIQUEIRA, M. R. Estrutura de mercado e transferência tributária: Um estudo hipotético no segmento produtor de grãos e processador de café solúvel. *In*: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS . 2005. Anais [...] Florianópolis, p. 1-13.

OIC, Organização Internacional do Café. Preços do café ultrapassam o marco de 200 centavos de dólar por libra-peso e registram a maior alta de uma década. **Relatório sobre o mercado de café**, v. 4, Dezembro 2021a.

OIC, Organização Internacional do Café. Mercado cafeeiro. **Relatório sobre o mercado cafeeiro – setembro 2021**, 2021.

OIC, Organização Internacional do Café. THE VALUE OF COFFEE: Sustainability, Inclusiveness, and Resilience of the Coffee Global Value Chain. **Coffee Developmnet Report**, 2020.

OLIVEIRA, F. A. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo fiscal no Brasil**: A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

PAES, N. L. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. **Revista Brasileira de Economia**, v. 63, n. 3, 2009.

PAES, N. L. Os efeitos econômicos da compensação integral do crédito do ICMS sobre o investimento no Brasil: o papel da União. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 29, n. 2, 2015.

PERISSINOTTO, R. M. Classe dominante e política econômica na economia cafeeira (1906-1930). **Perspectivas**, n. 16, p. 165-189, 1993.

PERISSINOTTO, R. M. State and Coffee Capital in São Paulo's Export Economy (Brazil 1889–1930). **J. Lat. Amer. Stud.**, Cambridge, v. 35, p. 1-23, 2003.

PETTY, W. **Tratado dos Impostos e Contribuições**. Tradução Luís Henrique Lopes dos Santos. São Paulo: Nova Fronteira, 1996.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. 8 ed. São Paulo: Pearson Education, 2013.

POMERANZ, K.; TOPIK, S. **The World That Trade Created** : Society, Culture, and the World Economy, 1400 to the Present. 3 ed. New York: M.E. Sharpe, 2013.

PRADO JUNIOR, C. **História Econômica do Brasil**. 26 ed. São Paulo: Brasiliense, 1987.

RESENDE, F. ICMS – Gênese Mutações Atualidade – e Caminhos para a Recuperação. **FGV PROJETOS**, v. 2, 2016.

RICARDO, D. **Princípios de economia política e tributação**. Tradução Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

RICCI, F. A economia cafeeira e as bases do desenvolvimento no Vale do Paraíba paulista . **Revista de História Econômica e Economia Regional Aplicada**, v. 1, n. 1, p. 21-34, 2006.

ROSEN, H. S.; GAYER, T. **Finanças Públicas**. Tradução Rodrigo Dubal. 10 ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

SAES, M. S. M. **A Racionalidade Econômica da Regulamentação no Mercado Brasileiro de Café**. 1 ed. São Paulo: ANNABLUME, 1997.

SAES, M. S. M.; FARINA, L. M. M. Q. **O Agribusiness do Café no Brasil**. São Paulo: Pensa/Milkbiz, 1999.

SAINT-AMANS, P. Tributação Internacional no Mundo: Desafios e Perspectivas. *In*: FGV. **Reforma Tributária: Debates e Reflexões**. São Paulo, v. 13, 2018. (Cadernos FGV Projetos).

SALTO, F. Simulações para a retirada do ICMS da base do PIS e da Cofins. **Instituição Fiscal Independente**, Brasília, 2021. Nota Técnica n. 48.

SCHOUERI, L. E. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. . *In*: R., Ferraz (Org.). **Princípios e Limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 2, 2009, p. 139-164.

SILVA, S. **Expansão Cafeeira e origens da indústria no Brasil**. 6 ed. São Paulo: Alfa-Ômega, 1985.

SIMONSEN, R. **História econômica do Brasil: 1500-1820**. Brasília: Senado Federal, 2005.

SMITH, A. **A Riqueza Das Nações. Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. São Paulo: Nova Cultural, v. 1, 1996. (Série os Economistas).

SOSSO, C. O.; DUARTE, L. B. Análise da Competitividade Internacional do Agronegócio Brasileiro no Período de 2003 a 2013. **Desenvolvimento em Questão**, v. 17, n. 49, p. 59-78, 2019.

STIGLITZ, J. E. **La economia del sector publico**. 3 ed. Barcelona: Antonio Bosch Editor, 2000.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. **Boletim 2020**, Brasília, 2021.

TOPIK, S. Where is the coffee? Coffee and Brazilian identity. **Luso-Brazilian Review**, São Paulo, v. 36, n. 2, p. 87-93, 1999.

TOPIK, S. Culture, Economy, and Coffee. **Latin American Research Review**, v. 32, n. 1, p. 124-138, 1997.

TOPIK, S. How Brazil Expanded the World Coffee Economy. **Austrian Journal of Historical Studies**, v. 30, n. 3, p. 11-41, 2019.

TOPIK, S. How Brazil expanded the world coffee economy. **Osterreichische Zeitschrift fur Geschichtswissenschaften**, v. 30, n. 3, p. 11-41, 2019.

TOPIK, S. The Hollow State: The effect of the world market on state building in Brazil in the nineteenth century. *In*: JAMES, D. (Coord.). **Studies in the formation of the Nation State in Latin America**. London: Institute of Latin American Studies, 2002. cap. 5, p. 112-132.

TOSI, P. G. S; FALEIROS, R. N. O Café no Brasil: Produção e Mercado Mundial na primeira metade do século XX. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE HISTÓRIA ECONÔMICA, n. XII. 2017.

USDA, United States Department of Agriculture. Coffee: World Markets and Trade. **Foreign Agricultural Service**, 2021. Disponível em: <https://downloads.usda.library.cornell.edu/usda-esmis/files/m900nt40f/pr76g081c/0v838x351/coffee.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

VARIAN, H. R. **Microeconomia**: Uma abordagem moderna. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **IPEA - TD 0405**, Rio de Janeiro, 1996.

VARSANO, R. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, 2014.

VARSANO, R. Fazendo e desfazendo a Lei Kandir. **Textos Para Debate IDB-DP-304 - Banco Interamericano de Desenvolvimento**, 2013.

ZYLBERSTAJN, D. (Coord.); GIORDANO, S. R. (Coord.); DE VITA, C. L. R. (Coord.). **Estudos de caso sobre inovação na cafeicultura brasileira**. São Paulo: Universitá del caffè, 2016.