



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE
GADO E O AFASTAMENTO DA PREVISÃO DIANTE DA SÚMULA 166 DO
STJ**

DALBERTH VINICIUS SANTOS

**CUIABÁ - MT
2023**

DALBERTH VINICIUS SANTOS

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE
GADO E O AFASTAMENTO DA PREVISÃO DIANTE DA SÚMULA 166 DO
STJ**

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Universidade Federal de Mato Grosso
– Campus Cuiabá, como requisito parcial para
obtenção do título de bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientadora: Prof.^a. Ma. Maria Felícia Santos Silva

**CUIABÁ - MT
2023**

DALBERTH VINICIUS SANTOS

**A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE
GADO E O AFASTAMENTO DA PREVISÃO DIANTE DA SÚMULA 166 DO
STJ**

FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Universidade Federal de Mato Grosso
– Campus Cuiabá, como requisito parcial para
obtenção do título de bacharel em Ciências
Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof.^a. Ma. Maria Felícia Santos Silva
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso -
UFMT.

Examinadora Interna: Prof.^a. Dra. Lucia Fernanda de Carvalho.
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso -
UFMT.

Examinadora Interna: Prof. Me. Marilene Dias de Oliveira
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso -
UFMT.

Para minha mãe, meu pai e minha irmã.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pelo dom da vida, sabedoria e forças para concretizar este trabalho.

À minha família, pelo apoio, generosidade e amor.

À minha mãe, Lindalva Maria de Fátima, a minha eterna gratidão pelo incansável incentivo e presença carinhosa, por ter confiado em mim nos momentos mais difíceis.

À minha irmã Rayane Thaynara Santos, pelo carinho e incentivo constantes.

Ao meu pai Almiro Lopes Santos por ser meu parceiro na correria que foi equilibrar serviço e estudo.

À professora Maria Felícia Santos Silva, pelos conselhos, acolhida, respeito, orientações, discussão e sugestões que foram indispensáveis para a realização da pesquisa, além do apoio e paciência sempre despendidos a mim ao longo deste trabalho. E, principalmente por acreditar no meu potencial.

À UFMT, por proporcionar à sociedade este curso de graduação e a todos os funcionários e corpo docente que compõe a Instituição.

“Deus escolheu o que para o mundo é sem importância e desprezado, o que não tem nenhuma serventia, para assim mostrar a inutilidade do que é considerado importante”.

Primeira Carta de São Paulo aos Coríntios 1, 28

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso aborda a questão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual, com o intuito de estudar a sua incidência sobre a comercialização do gado, na cadeia produtiva da pecuária e sua relação com a Súmula 166 do STJ observando a não configuração de um negócio jurídico e, dessa forma, afastando a incidência do ICMS. O problema de pesquisa consiste no questionamento da incidência do ICMS no deslocamento de bovinos entre unidades de mesmo contribuinte, conforme preceitua a Lei Complementar nº 87/96 na sistemática da não cumulatividade. Constituem como objetivo geral apresentar os principais aspectos pertinentes ao ICMS e posteriormente afunilando o mesmo para a comercialização de gado realizados pelo estado de Mato Grosso, nas operações interestaduais. Apresentou-se, o posicionamento sobre o tema junto ao poder judiciário, constata-se a opção por uma interpretação guiada pela teoria sistemática em Direito Tributário, privilegiando o texto constitucional. Como objetivos gerais foram evidenciados a correlação do tema com a Contabilidade e a incidência do tributo. Concluiu-se que o entendimento do STJ não é acatado pelo Estado de Mato Grosso.

PALAVRAS-CHAVES: ICMS. Transferência Interestadual de Gado. Incidência de ICMS.

ABSTRACT

This paper addresses the issue of ICMS, Tax on Circulation of Goods and Services, under state jurisdiction, with the aim of studying its impact on the commercialization of livestock and its relationship with Precedent 166 of the STJ, observing the non-configuration of a legal business and, in this way, avoiding the incidence of ICMS. The research problem consists of questioning the incidence of ICMS on the movement of cattle between units of the same taxpayer, as stipulated by Complementary Law No. 87/96 in the non-cumulative system. The position on the topic with the judiciary was presented, showing the option for an interpretation guided by the systematic theory in Tax Law, privileging the constitutional text.

Keywords: ICMS; interstate transfer of cattle; incidence.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Incidência do ICMS sobre o gado entre unidades do mesmo contribuinte ..	24
Tabela 2 - A não incidência do ICMS sobre o gado entre unidades do mesmo contribuinte	24
Tabela 3 - Apuração do ICMS no destino.	25
Tabela 4 - Apuração do ICMS no destino sem a incidência do tributo na origem.....	25
Tabela 5 - Comparativo do aproveitamento	26

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 A definição de Agronegócio	11
2.1.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor do Agronegócio	12
2.1.2 A influência da Contabilidade Tributária	12
2.1.3 O Planejamento Tributário	12
2.2 Incidência e Fato Gerador do ICMS	14
2.2.2 O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço)	15
2.2.3 A Origem do ICMS	17
2.2.4 O Princípio da Não Cumulatividade do ICMS	18
2.2.5 A Incidência do ICMS nos Deslocamentos de Mercadorias entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte	20
2.2.6 A Cobrança de ICMS nos Deslocamentos entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte: Uma Interpretação Jurisprudencial	20
3. METODOLOGIA	22
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	24
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
6. REFERÊNCIAS	29

1. INTRODUÇÃO

A atividade agropecuária representa um dos principais setores impulsionadores do país em especial no aspecto econômico, especialmente para a região centro-oeste. Esse termo é utilizado para se referir à relação estabelecida entre o comércio ou indústria e a atividade pecuária. Apenas nos últimos seis anos, o estado de Mato Grosso vem batendo recordes e garantindo a liderança entre os estados com o maior número de cabeças de gado. Atualmente, o rebanho conta com 34,3 milhões de animais, de acordo com o estudo realizado pelo Instituto de Defesa Agropecuária do Estado de Mato Grosso (Indea-MT), a partir do cruzamento dos dados do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa). Isso significa que com esse quantitativo, Mato Grosso detém 14,80% do rebanho bovino nacional, resultando em nove bovinos por pessoa considerando a população com 3,7 milhões de pessoas.

Como o setor alimentício possui relevância na economia mundial, ao decorrer do tempo sofreu adaptações quanto a forma de controle das receitas e despesas, acarretando a obrigação do acompanhamento por um profissional contábil. O profissional contábil é o responsável por gerar informações organizadas e controladas, conforme previsão legal vigente, a fim de atender as necessidades das entidades, uma vez que servirão ao pecuarista na tomada de decisão, bem como na adoção de estratégias para seu negócio.

Este trabalho acadêmico tem como objeto de estudo a área tributária, com a intenção de apresentar noções sobre a legislação estadual por meio do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no estado de Mato Grosso, uma vez que este tributo está diretamente vinculado a circulação de toda e qualquer mercadoria, o mesmo é regido por legislação estadual que delimita todos os deveres daqueles que exercem atividade de comércio de bens e mercadorias, por consequência essas pessoas jurídicas necessitam de inscrição estadual.

O assunto apresentado é de extrema relevância para a vida acadêmica assim como para qualquer usuário da área contábil, pois apresenta explicações baseadas em dados reais do estado de Mato Grosso, descrevendo a incidência do ICMS na cadeia produtiva da pecuária.

Procura-se com este trabalho apresentar os principais aspectos pertinentes ao ICMS e posteriormente afunilando o mesmo para a comercialização de gado realizados pelo estado de Mato Grosso, nas operações interestaduais, verificando o reflexo deste

tributo na cadeia da pecuária, sendo este um dos principais produtos da balança comercial estadual.

É importante frisar que a agropecuária contribui com outros ramos da economia, servindo como base e subsídio de matéria prima, em diversos setores, desde confecção de roupas até a tecnologia. Portanto, sem a agropecuária, vários setores econômicos param, impactando negativamente o desenvolvimento regional.

Todavia, por vezes, a “mão” do judiciário atinge a função social da propriedade, causando impactos na capacidade do campo de produzir e desenvolver. Assim, é conferido ao ICMS, a máxima importância financeira no cenário agropecuário, sendo objeto de constantes intervenções e questionada a sua aplicação, tanto que originou um Recurso Especial culminando na edição da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A temática acerca do ICMS tem influência no campo da discussão tributária e, por conseguinte, relevância de pesquisa. O debate da Súmula 166 do STJ ultrapassou o contexto discutido, sendo presença marcante no Judiciário mato-grossense com os frequentes ajuizamentos de ações declaratórias e, mandados de segurança, para alegar a não incidência de tributação em caso de transferências interestaduais de gado entre estabelecimentos de mesma titularidade, ou seja, do mesmo produtor rural.

Dessa maneira, nota-se que até o presente momento, os produtores agropecuários do Estado de Mato Grosso encontram problemas com o fisco estadual ao transferir seus semoventes entre suas propriedades rurais de titularidade idêntica, mas de estados diferente, causando além de prejuízos econômicos e financeiros aos contribuintes, um aumento do estoque processual no poder judiciário em matéria tributária.

Tais demandas levam como mérito a Súmula 166 do STJ que estipula em seu enunciado não constituir fato gerador para o devido imposto o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.

Ante o exposto, compreender o conceito e entender a correta aplicação do ICMS, desmistificando o tributo é um dos desafios dos profissionais contábeis para auxiliar os produtores, contribuindo para a arrecadação tributária eficaz e levando justiça social e melhoria a toda sociedade mato-grossense.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Definição de Agronegócio

De acordo com Batalha (2001), o Agronegócio ou do inglês agribusiness, “é uma junção de vários negócios relacionados a agricultura do ponto vista econômico”. No mesmo sentido, Callado (2006) afirma que “o agronegócio abrange as empresas que produzem insumos agrícolas, as propriedades rurais, as indústrias de processamentos e toda a distribuição, até o produto chegar nas mãos do cliente”.

Por sua vez, Marion (1996) diz que “é um conjunto das relações ao longo de um sistema produtivo que vai desde os testes em laboratórios até a entrega do produto ao consumidor final”. E, uma das atuações no ramo de agronegócio é a pecuária, dentre outras atividades que podem ser exercidas para caracterizar o agronegócio. Por constituir-se numa atividade complexa, vai além da criação, engorda e abate do gado. “Ela também é a atividade complementar de preparação e transformação de alguns produtos agrícolas, atividade essa denominada como indústria agrícola” (Aloe; Valle, 1981).

A atividade do Agronegócio duas grandes vertentes: o agroindustrial e a agropecuária. O primeiro, conforme Austin (1992), “é o setor que processa, transforma materiais de origem vegetal ou animal, sendo projetos únicos devido as três características da matéria prima, que são a sazonalidade, perecibilidade e variabilidade”. E, a agropecuária é definida como “toda atividade humana voltada para o cultivo da terra e à criação de animais, abrangendo a produção de alimentos destinados ao homem, e a produção de alimentos para animais, além da produção de matérias primas” (GUIMARÃES; PEREIRA, 2014).

Mesmo com pouco incentivo e apoio de políticas governamentais para o setor, a agropecuária “tem movido milhões de reais em recursos, com isso, gerando empregos e fazendo com que algumas regiões do país se tornem polos econômicos de grande riqueza” (MARION, 1996). E, Gasques et al. (2004) complementam a informação ao considerar que a tecnologia e as inovações são grandes responsáveis pelo crescimento dos ganhos de produtividade do trabalho do agronegócio no Brasil nas últimas décadas.

Em síntese, o agronegócio é de suma importância para a economia, pois, por meio dessa atividade que chega o alimento a mesa da população, razão pela qual diante de tamanho fluxo merece uma atenção maior da contabilidade para maior controle.

2.1.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor do Agronegócio

Oliveira (2010) afirma que “a contabilidade tem por finalidade analisar, interpretar e registrar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas”. Desse postulado, pode-se começar a discutir sobre a contabilidade aplicada ao setor do agronegócio e no seu submódulo pecuária.

E, conforme Lima Oliveira e Dhein Oliveira (2014) “a contabilidade do agronegócio é um ramo da contabilidade aplicada que se utiliza de todos os conceitos e da metodologia contábil para mensurar o patrimônio e o resultado”.

Denota-se dessa permissa que a contabilidade aplicada ao agronegócio é uma continuidade da contabilidade geral compreendendo a aplicação das técnicas contábeis em diversas atividades do setor sendo uma delas a atividade pecuária. Tratando-se desta área do agronegócio pode-se falar em cadeia do gado sendo os principais produtos de exportação de Mato Grosso.

2.1.2 A Influência da Contabilidade Tributária

A contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por finalidade aplicar as normas e princípios concomitantemente com a legislação tributária em vigor. E, de acordo com o artigo 96 da Lei nº 53.172/1966 - Código Tributário Nacional - “a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que servem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Dessa maneira, deve haver um vínculo direto entre o tributo e uma legislação específica. Pois, qualquer que seja a natureza jurídica da entidade haverá tributação, dentro dos possíveis regimes tributários; lucro real, lucro presumido ou simples nacional.

2.1.3 O Planejamento Tributário

De modo simplório, a contabilidade é a ciência comumente utilizada para controlar o patrimônio das entidades mediante a aplicação de princípios, normas e procedimentos próprios como intuito de mensurar, interpretar e informar os fatos contábeis aos tomadores de decisões, por intermédio de relatórios contábeis. Dentre as

ferramentas usadas com intuito de atingir esse fim, está o planejamento tributário, que nas palavras de Fabretti (2009) “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. E, diante da preocupação com a saúde financeira do negócio, Souza e Rios (2011), afirma que “uma das ferramentas da Contabilidade Gerencial é o planejamento tributário”.

Pode-se entender o planejamento tributário como um conjunto de sistemas existentes na legislação visando a escolha da melhor alternativa de ação que resulte em diminuição, eliminação ou postergação do ônus tributário, assumindo um papel de extrema importância na estratégia financeira de uma empresa. Assim, Oliveira et. al. (2009, p. 29) conceitua planejamento tributário como “uma forma lícita de reduzir a carga fiscal”. Dessa forma, por meio de uma boa gestão, principalmente de recursos financeiros, a entidade teria economia fiscal.

Pois, conforme Gallo (2007), Pohlmann (2005) e, Borges (2000), o planejamento tributário se faz necessário em face da carga tributária atual e da vasta gama de legislações que dispõem sobre as normas tributárias, acarretando dispêndios para pesquisas e estudos que possam encontrar uma forma legal de amenizar o encargo fiscal. E, por via lógica, o contribuinte sempre vai estruturar o seu empreendimento de forma a diminuir custos e tributos em sua operação.

Boa parte dos custos de uma entidade é destinada ao pagamento de impostos, contribuições e taxas. Para que haja redução de encargos tributários, existe uma possibilidade jurídica, a chamada elisão fiscal ou o planejamento tributário (economia legal), as demais formas são ilegais e, são entendidas como evasão ou sonegação fiscal.

A evasão fiscal consiste em fraudar, adulterar, omitir ou alterar o valor do tributo ao fisco por meio de artifícios ilícitos com o objetivo de diminuir ou não recolher o tributo. Por sua vez, na elisão fiscal há comando legislativo que permite a economia/isenção tributária, ocasionando benefícios fiscais para determinada área ou setor. Um exemplo típico de elisão fiscal é o convênio que é celebrado com base na legislação vigente. No âmbito do agronegócio, o mais lembrado é o Convênio 100/1997 que reduz a base de cálculo de ICMS para insumos agropecuários buscando o desenvolvimento econômico do setor agronegócio.

É importante ressaltar que o planejamento tributário é permitido por lei, desde que não contrarie qualquer outro dispositivo legal, no entanto o entendimento vigente é de que, se a operação for executada com a única intenção de reduzir tributo sem a finalidade

negocial para a operação, poderá ocorrer fraude fiscal e a desconsideração do ato pelos órgãos fiscalizadores. Gallo (2002, p. 256) assinala que:

Entretanto, a situação nem sempre é muito tranquila, pois, na verdade, há uma linha divisória muito tênue entre a elisão e a evasão fiscal. Alguns doutrinadores abordam, inclusive, a elisão ilícita como aquela resultante de um plano organizado pelo contribuinte que - apesar de considerado dentro dos limites legais - tenha como objetivo único no negócio a economia de tributos, realizado, portanto através de formas jurídicas inadequadas e anormais, configurando-se como abuso de direito.

Nas palavras de Scholes e Wolfson (1992) e Shackelford e Shevlin (2001), “por meio do planejamento tributário, observando todas as partes, todos os custos e todos os tributos envolvidos nas transações, com atenção à assimetria de informação e evidenciação” que se materializa uma boa gestão tributária. O foco não deve ser somente o lucro ou a maximização da riqueza, tampouco se restringir a economia dos tributos na sua utilização, mas também se preocupar com outros fatores como as partes envolvidas e os custos que podem surgir com a operação.

Sem exaurir as práticas de planejamento tributário, Chaves (2010) as elencou em: (a) reconhecimento das perdas de créditos não liquidados; (b) juros sobre o capital próprio; (c) depreciação acelerada; (d) depreciação acelerada incentivada; (e) reorganização societária; e (f) incentivos fiscais. Já, Pohlmann e Iudícibus (2006) também incluem a realização de reorganização societária como uma prática de planejamento tributário.

Para uma boa contabilidade gerencial, uma contabilidade tributária que proporcione um bom planejamento tributário, um dos tributos mais impactantes nos custos das entidades e que deve ser bem analisado é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Antes é preciso falar um pouco sobre tributação.

2.2 Incidência e Fato Gerador do ICMS

2.2.1 O Ato de Tributar

Essa é a definição de tributação: consiste no ato de incidir tributos sobre um determinado bem, produtos ou serviços. Há a ocorrência de um fato gerador que justifica a incidência do tributo, que pode ser de competência federal, estadual ou municipal.

As modalidades de tributação variam entre os tributos federais, estaduais e municipais, sendo alguns deles: Impostos federais: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social). Impostos estaduais: ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço) e Impostos municipais: ISS (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza).

Um tributo federal tem uma forma de tributação uniforme em todos o país, já os impostos estaduais e municipais além de obedecerem a Constituição Federal, estão sujeitos a edição de cada estado e município em consonância com a Carta Magna.

2.2.2 O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço)

Este é o tributo que mais gera receitas aos estados. É de competência dos Estados e do Distrito Federal, segundo o art. 155, II, da Constituição Federal, instituído sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior". Compete a cada estado instituir o imposto estabelecendo o valor de suas alíquotas, prazo de recolhimento e documentos a ser utilizados conforme prevê a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir). E, numa interpretação Brandão Júnior (2013) pode-se inferir que "mesmo sendo um imposto de competência estadual, ele tem uma legislação uniformizada de caráter nacional em uma série de situações, como por exemplo, a não cumulatividade, incidências em operações interestaduais, alíquotas e concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais".

Já, as alíquotas do ICMS, podem ser interestaduais e de exportação e são estabelecidas por resolução do Senado Federal. Tendo também alíquotas internas próprias de cada estado, desde que "respeitada a alíquota mínima e máxima também estabelecidas pelo Senado Federal, não podendo ser inferiores as previstas para as operações interestaduais" (CASSONE, 1989).

Pelo viés econômico, o ICMS foi criado para incidir sobre vendas, sobre operações relativas à circulação de mercadorias. E, ainda segundo Machado (2010, p. 385), importante é a compreensão do significado das expressões 'operações' e 'circulação de mercadorias'; a primeira, conforme o renomado autor, são quaisquer atos ou negócios que implicam mudança da propriedade destas, dentro do roteiro econômico que as leva do produtor até o consumidor (idem, p. 387).

Oliveira; Chiergato; Perez Junior; Gomes (2014) afirmam que o “fisco estadual considera como fato gerador a saída da mercadoria, independente do resultado financeiro”. Dessa maneira, consideram a análise por uma perspectiva semântica, o termo "operação", vem do latim *operare*, que está relacionado a operar, realizar um esforço; uma faculdade de um agente que, em ação, gera um evento. É uma ação produtiva, no campo da atividade desenvolvida pelos agentes. Já a palavra "circulação refere-se a movimento, fluxo; na linguagem econômica, são os meios que fazem a alteração do capital, ou a transformação destes em novos capitais.

Assim, ao analisar a aceção das palavras "operação de circulação de mercadorias", não se enquadra situações em que há o somente deslocamento de mercadorias, ou seja, sem que tenha um negócio jurídico de trasladação de um bem, ou pelo menos sem que tenha havido uma mudança de titular.

Uma parte de doutrinadores e tributaristas entendem que a operação mercantil se materializa não só com a circulação física do produto, mas também quando ocorre a modificação de titularidade do bem, a saber:

[...] vestibularmente, havemos de ressaltar que circulação, para fins de incidência de ICMS, não é a movimentação física; não é o deslocamento da mercadoria. A circulação em comento implica a troca de titularidade, ou seja, o produto deixa de ser de propriedade de uma pessoa (física ou jurídica) e passa a ser de outra. De se notar, houve troca de titularidade porquanto tenha mudado a propriedade da mercadoria. Pronto, para fins de ICMS se efetivou a necessária circulação para que se opere a incidência do mesmo. (Pereira, 2016, p. 51)

Então surge um questionamento: Se a circulação de mercadorias para fins de incidência de ICMS supõe que o bem de uma pessoa passe para as mãos de outro, como poderia incidir o imposto sobre o produto que circulou na mesma empresa, apenas se deslocando nos diferentes estabelecimentos, como no caso de movimentação de gado?

Resta evidente, dessa maneira que a exigência do pagamento de imposto sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é um "não-fato" gerador de ICMS, num entendimento à luz da Constituição Federal de 1988 sobre as expressões "operações" e "circulação", só encontra respaldo na prática comumente utilizada pelo fisco com sua sanha arrecadatória. Nesse sentido, convém falar um pouco sobre a origem do ICMS, características e outros aspectos importantes.

2.2.3 A Origem do ICMS

Recortes históricos apontam que durante o ano de 1922 não existia o ICMS, mas exista um parecido, chamado de IVC (Imposto sobre Vendas Mercantis), entretanto, em 1965 por meio da EC 18/1965 foi instituído a não cumulatividade passando a existir o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadoria), conforme Machado (2010, p. 382). Já com a Constituição cidadã de 1988 incorporou-se a este imposto, a prestação de serviço de transporte, comunicação, energia elétrica, combustíveis, lubrificantes. Desta forma, surgiu o ICMS da forma que se conhece e, que está diariamente e gradativamente sofrendo modificações de acordo com cada estado, segundo Andrade; Lins; Borges (2013, p. 57)

Todavia, a preocupação com a tributação e a alta carga tributária no Brasil remonta os idos do império. Depois da proclamação da Independência em 1822, havia muita queixa sobre a má distribuição da carga tributária que incidia fortemente sobre os bens de consumo:

(...) o sistema tributário se apresentava precário, pois não existia uma sistematização das receitas e despesas. Os tributos eram mal distribuídos. A jovem nação herdou do período anterior um quadro tributário que impedia o seu crescimento. Os bens de consumo, ao iniciar o 1º Reinado, suportavam a maior carga dos impostos. (UFS, 2019, p. 250-251)

Criado em 1923, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) era de competência dos Estados, e o Imposto sobre o Consumo de Mercadorias (ICM) instituído no início da República, de competência da União, possuíam efeito cascata, ou seja, consideravam como fato gerador cada operação sobre o valor total da anterior. Portanto, era cumulativo e constituiu numa grande fonte de arrecadação para o custeio das atividades estatais, como preleciona Aliomar Baleeiro (2006, p. 447):

[...] mais rendosos do nosso sistema, tanto mais quanto a regulamentação determinava que fossem aplicados aos casos de integração, isto é, aqueles em que a mesma empresa produzia todas ou quase todas as matérias-primas ou semi-acabadas, até o produto final, como, p.ex., a usina de açúcar que fabricasse também doces e caramelos, ou a empresa que partisse da fabricação do fio de lã até a manufatura de roupas etc.

Deste excerto, depreende-se que o bem ao passar pelas diversas etapas do sistema produtivo, ainda que fabricada por um mesmo titular, teria a incidência tributária sobre ele em cada etapa até o produto acabado.

2.2.4 O Princípio da Não Cumulatividade do ICMS

O ICMS tem como característica a sua não cumulatividade. Pela força do art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal “I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Assim, em cada operação haverá a compensação do que for devido com o montante cobrado anteriormente por ele ou por outro estado.

Como inovação tributária advinda do pós-guerras mundiais, no Brasil firmou-se a ideia de tributação não cumulativa, a não incidência sobre o valor agregado, mas somente sobre o incremento havido em relação ao valor da operação anterior, como apontado na doutrina:

Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um 'crédito', que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias-primas ou produtos semi-acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante (Baleeiro, 2006, p. 448).

Tal método foi colocado em prática inicialmente com o Imposto de Consumo e, ante a promulgação da Emenda Constitucional nº 18/1965, passou a ser regra constitucional para o IPI e o ICM, com alguma vantagem temporal em relação a países europeus, como a Alemanha, que o introduziu em 1968, a Irlanda, em 1972, a Dinamarca, em 1967, e Luxemburgo e Bélgica, ambas em 1969 (Baleeiro *apud* Derzi, 2006, p. 450).

A redação dos artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, II, da CF/88 permite inferir que a sistemática da não cumulatividade foi adotada no Brasil para o IPI e o ICMS frente as problemáticas a incidência de imposto sobre o consumo, na antiga regra, trazia, conforme aponta Derzi:

[...] a) incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo preço bruto da venda, o imposto era *cumulativo* (...). Isso provocava uma *injusta repercussão nos preços* (...); b) causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em cascata; c) nem sempre permitia uma justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção (BALEEIRO *apud* DERZI, 2006, p. 449).

No ensinamento da autora:

“a técnica brasileira da não cumulatividade não é a mesma para um imposto sobre o valor agregado, pois, nesta última, permite deduzir todos os insumos diretamente, como por exemplo, o trabalho assalariado, a depreciação dos bens do ativo fixo, entre outros, notoriamente interferentes no processo industrial ou produtivo” (op. cit., 2006, p. 452).

O congressista Rubens Gomes de Sousa afirmava que "... não logrou formular um modelo único e definitivo de imposto de valor agregado [...]. Reconheceu que contávamos com um ICM caboclo, que não era novidade, e que existia desde 1956, na sistemática de imposto de consumo" (GODOY, 2020, p. 77).

Um dos graves defeitos do sistema tributário brasileiro, na visão de Machado seria a cópia francesa da técnica de não cumulatividade, que a instituíram como forma de aumentar a integração da Comunidade Europeia e, elencou as algumas desvantagens:

1ª. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes. 2ª. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. 3ª. Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. 4ª. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza. 5ª. Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto. 6ª. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência. 7ª. Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo nos últimos vinte anos. (2010, p. 399-400)

A má utilização de créditos de ICMS é um dos principais motivos ensejadores de autuações fiscais pelos Estados, geralmente questionadas em âmbito administrativo e junto ao poder judiciário por algumas razões como: a complexidade de administração do imposto, as muitas oportunidades para fraudes, e um arcabouço jurídico pormenorizado, que não consegue prever e evitar situações nas quais a tributação se traduz em manifestamente injusta.

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho em seus estudos sobre a regra matriz de incidência do ICMS, constatou que a base de cálculo confirma o critério material formulado pelo legislador ("realizar operações relativas à circulação de mercadorias"), mas destacou que o ICMS está bem distante de ser um imposto sobre o valor agregado, mesmo tendo a sua não cumulatividade estabelecida pela Constituição, *in verbis*:

Não é verdade que o ICM fosse um imposto sobre o valor agregado, acrescido ou acrescentado. A prova evidente é que a base de cálculo media o valor global da operação e não a quantia que nela o sujeito passivo acrescia para obter seu lucro. As normas reguladoras da não cumulatividade operavam num outro momento, que dissemos arrecadatário, quando o devedor abatia da importância efetivamente devida os créditos que a legislação lhe facultava, recolhendo tão só o saldo porventura existente. (2012, p. 422-423)

Por isso a necessidade premente de se diferenciar bem o que se relaciona com o fato gerador do ICMS ou, regra-matriz de incidência. Tendo em vista que a não cumulatividade preconizada na Constituição Federal não opera quando ocorre a hipótese

de incidência, porém, somente no momento da arrecadação do tributo, sendo uma segurança ao contribuinte.

No caso brasileiro, o sistema de não cumulatividade do ICMS não consegue evitar o efeito cascata, mesmo com a verticalização das empresas, devida a tantas regras definidas por Lei Complementar, uma vez que estabelece como regra matriz de incidência do tributo, qualquer saída de mercadorias, mesmo que ocorra entre os mesmos titulares, em seus diferentes estabelecimentos (distribuidora e atacadista, matriz e filial, por exemplo). E tal entendimento seria reafirmado justamente pela existência de tal sistema.

2.2.5 A Incidência do ICMS nos Deslocamentos de Mercadorias entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte

A Lei Complementar nº 87/1996 ao tratar do ICMS dispôs em seu art. 2º, I, que incide também no fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, dentre outros. E que o fato gerador do ICMS ocorre na saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que o destino seja para outro estabelecimento do mesmo titular conforme o art. 12, I, da LC nº 87/1996 da mesma lei:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)

Tal situação como aponta Brito Machado decorre da não cumulatividade do imposto, a saber:

Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto. Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento a condição de contribuinte, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte". (2011, p. 387)

2.2.6 A Cobrança de ICMS nos Deslocamentos entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte: Uma Interpretação Jurisprudencial

O Superior Tribunal de Justiça conforme posicionamento na Súmula nº 166, diz que “o simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM”.

Tal posicionamento foi reforçado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar em sede de recurso repetitivo o assunto. No presente caso, foi analisada a movimentação de gado bovino de um Estado para outro, ainda que permaneça com um mesmo proprietário.

Tal fato consolidou o Tema 1099 que afirma “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Deve haver transferência de titularidade do gado para o domínio de outrem, para se configurar uma transação comercial, um negócio jurídico somente assim, haverá a incidência do ICMS.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho acadêmico foi desenvolvido por meio de pesquisa explicativa, realizada no intuito de apresentar a tributação estadual incidente na comercialização de gado tendo por base o estado de Mato Grosso. Tem natureza aplicada, que visa solucionar problemas encontrados na realidade do cotidiano de forma prática (Barros; Lehfeld, 2014). Quanto aos objetivos, classificou-se como descritiva, que tem como característica exemplificar um determinado fenômeno através de coletas de dados (Silva; Menezes; 2000). Pretende-se fornecer informações para gestores que tem interesse sobre a tributação do ICMS e seus impactos nas empresas do setor agropecuário, dentro do estado de Mato Grosso.

De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2013, p.107), o estudo é responsável pelas causas dos eventos e fenômenos físicos ou sociais. Seu principal interesse é explicar por que um fenômeno ocorre e em quais condições ele se manifesta, ou porque duas ou mais variáveis estão relacionadas.

A pesquisa explicativa refere-se ao ato de registrar e interpretar fatos, gerando hipóteses de ângulos diversificados quanto ao tema trabalhado, desta forma este trabalho vem apresentar valores reais quanto a comercialização de gado no estado de Mato Grosso no ano de 2022, relatando a incidência do ICMS na esfera municipal, estadual e internacional. Assim, este tipo de pesquisa preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, Gil (2007).

Este trabalho constitui-se numa pesquisa explicativa que visa a apresentação de dados reais com sua respectiva incidência do ICMS, relatando os cálculos da tributação do imposto, os resultados encontrados serão expostos por meio de tabelas comparativas apontando as possíveis vantagens ou desvantagens existentes no processo de comercialização de gado no meio intermunicipal, interestadual e internacional.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, foi utilizado a bibliográfica. Uma estratégia que consiste no levantamento de bibliografias já publicada, podendo ser por meio de livros, revistas, publicações avulsas, de sites ou impressas. Tendo por finalidade, levar o pesquisador em contato direto, com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto (Lakato; Marconi, 2001).

Além disso, a técnica de coleta utilizada é a documental e o caso exemplo. Onde, para Silva (2009), a técnica documental é aquela onde busca-se entender de maneira indireta os documentos feitos pelo homem. E, de acordo com Roesch (1999), a técnica de

caso exemplo é muito utilizada nas pesquisas organizacionais, cujo objetivo principal é relatar e/ou recomendar alternativas de políticas. Utilizou-se a abordagem de avaliação qualitativa. A pesquisa qualitativa estuda um fato ligado às ciências, sendo elas sociais ou humanas, e por predominância na definição de pessoas, situações, acontecimentos e reações (Theophilo; Martins, 2009).

Por sua vez, em relação a aplicabilidade da Súmula nº 166 do STJ e a forma como essa decisão poderá impactar as empresas e entes federados foi analisada através de planilhas com simulações do imposto a ser pago.

Verificou-se a base de cálculo, alíquotas e o tratamento tributário nas transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo proprietário para operações interestaduais, tanto no método anterior a edição da súmula como pela interpretação da decisão judicial proferida com repercussão geral, culminando no Tema 1099. Após, foi feita uma comparação entre os métodos a fim de verificar as possíveis vantagens/desvantagens da nova sistemática.

4 – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Como forma de evidenciar a incidência do tributo, foram realizadas simulações com demonstrativo de cálculo dos valores de imposto a pagar nas seguintes hipóteses: a) incidência do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e; b) não Incidência do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Para tanto, serão desconsiderados benefícios fiscais, tais como: crédito presumido, redução da base de cálculo e outros que possam influenciar na incidência do tributo.

4.1 A Incidência do ICMS na Transferência de gado entre Unidades de Mesmo Titular

Nesta hipótese é apresentado exemplo de um contribuinte que possui uma fazenda no Estado de Mato Grosso e deseja transferir o seu gado para uma unidade em São Paulo, cuja operação se dá da seguinte forma:

Tabela 1 – Incidência do ICMS sobre o gado entre unidades do mesmo contribuinte

Com aproveitamento de Crédito				
UF origem	UF Destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a Pagar
MT	SP	50.000,00	12%	6.000,00

Fonte: Elaborado pelo Autor

Essa situação permite o aproveitamento do crédito, então o gado que sai de Mato Grosso possui uma alíquota interestadual de 12%, calculado sobre R\$ 50.000,00, chegando ao montante de imposto a pagar no valor de R\$ 6.000,00. Esse imposto pertence aos cofres de Mato Grosso, mas será aproveitado nas próximas operações, por meio de um crédito fiscal, tendo por fundamento o art. 19, Lei Complementa nº 87/1996 e art. 155, § 2º, I, CF/88. Dessa forma, chegando ao destino, a apuração do ICMS nas próximas etapas será a seguinte:

Tabela 2 – Apuração do ICMS no destino

Gado chega ao destino						
UF origem	UF Destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a Pagar	Crédito	Saldo
SP	SP	80.000,00	18%	14.400,00	6.000,00	8.400,00

Fonte: Elaborado pelo Autor

O gado chegou a São Paulo e foi vendido internamente pelo valor de R\$

80.000,00, com uma alíquota de 18%, o que gera um imposto a pagar de R\$ 14.400,00.

Todavia, existe um crédito fiscal de R\$ 6.000,00, o que cria um saldo de R\$ 8.400,00, representado pela diferença entre o imposto a pagar e este crédito. Dessa maneira, o imposto pertencente ao Estado de São Paulo é de R\$ 8.400,00. A carga tributária total dessa operação é R\$ 14.400,00, porém esse valor fica repartido entre os Estados de Mato Grosso (R\$ 6.000,00) e São Paulo (R\$ 8.400,00).

Há, portanto, nessa metodologia uma partilha do imposto entre os Estados, numa tentativa de equilibrar a arrecadação para os entes federados e evitar uma guerra fiscal.

4.2 A Não Incidência do ICMS na Transferência de Gado entre Unidades de Mesmo Titular

Neste tópico é apresentado o mesmo exemplo de um contribuinte que possui uma fazenda no Estado de Mato Grosso e deseja transferir o seu gado para uma unidade em São Paulo, cuja operação se dá da seguinte forma:

Tabela 3 – A não incidência do ICMS sobre o gado entre unidades do mesmo contribuinte

Sem aproveitamento de Crédito				
UF origem	UF Destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a Pagar
MT	SP	50.000,00	0%	0,00

Fonte: Elaborado pelo Autor

Sem imposto a pagar, também não haverá direito ao aproveitamento de crédito, tendo em vista que ele não existe e o gado seguirá para o seu destino sem essa tributação. Dessa maneira, chegando ao destino, a apuração do imposto nas próximas etapas se dará da seguinte forma:

Tabela 4 – Apuração do ICMS no destino sem a incidência do tributo na origem

Gado chega ao destino						
UF origem	UF Destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a Pagar	Crédito	Saldo
SP	SP	80.000,00	18%	14.400,00	0,00	14.400,00

Fonte: Elaborado pelo Autor

O gado chegou ao estado de São Paulo e foi vendido internamente pelo valor de R\$ 80.000,00, com uma alíquota de 18%, o que gera um imposto a pagar de R\$ 14.400,00.

Contudo, sem um crédito fiscal originado da operação anterior ocasiona um saldo de R\$ 14.400,00, sendo este o imposto pertencente ao Estado de São Paulo. A carga

tributária total dessa operação é R\$ 14.400,00, porém esse valor não será repartido entre os Estados envolvidos na operação.

Nesta metodologia o imposto pertence integralmente ao Estado onde ocorrerá a circulação da mercadoria, o negócio jurídico com a transferência de titularidade do gado, nos ditames da teoria sistemática do direito tributário.

4.3 Síntese das Hipóteses

Para melhor exemplificar o demonstrativo de cálculo de valores pertencentes a cada Estado nas situações apresentadas foi elaborada a seguinte tabela comparativa:

Tabela 5 –Comparativo do aproveitamento

	Com aproveitamento de Crédito		Sem Aproveitamento de Crédito	
UF	MT	SP	MT	SP
Valores	6.000,00	8.400,00	R\$ 0,00	R\$ 14.400,00
Total	R\$ 14.400,00		R\$ 14.400,00	

Com a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, não há o aproveitamento de crédito e, consequentemente, o não pagamento no momento da transferência, permitindo que o fluxo de caixa da fazenda não seja afetado quando ainda não se concretizou a venda do gado.

Supondo uma fazenda que movimente em transferência de bovinos, cerca de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) a cada mês, sendo necessário desembolsar 120.000,00 (cento e vinte mil reais) para pagar um imposto de uma “venda” que ainda não se efetivou, nessa situação, o imposto só será pago quando realmente ocorrer a transferência de titularidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Poder Judiciário, por meio de decisão do STF, fixou entendimento com o Tema 1099, interpretando conforme a Constituição de que não há incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, independentemente de estarem localizados em Estados diferentes da Federação.

A transferência para estabelecimento de mesmo contribuinte em outro local, leva para este também o produto da arrecadação, causando uma guerra fiscal com um estado podendo arrecadar mais que outro. Assim, um estado poderia reduzir sua alíquota de ICMS, conceder incentivos para aumentar indiscriminadamente sua arrecadação.

Sempre que um boi circular de maneira interestadual e/ou intermunicipal, seja, entre estados ou municípios, haverá o ICMS e, será aplicado uma alíquota em seu valor final, em conformidade com a legislação, desde a Constituição de 1988, Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) até os Decretos Estaduais. Dessa forma, ficou evidenciado no trabalho que os principais aspectos pertinentes ao ICMS até chegar a comercialização de gado realizados pelo estado de Mato Grosso, nas operações interestaduais, foram plenamente atingidos e se apoiaram na correlação da temática com a Contabilidade para evidenciar o tributo, retratando-o e evidenciado para reforçar que mesmo com decisão judicial, isso não vem sendo cumprido pelo estado de Mato Grosso.

É preciso verificar se a transferência de gado entre unidades de mesma titularidade em diversos estados, houve um negócio jurídico e mudança de titularidade. Pois, se isso não ocorrer, não há circulação e, por consequência, não ocorrerá a incidência do ICMS.

Mesmo diante da insistência dos fiscos estaduais em cobrar o ICMS nas transferências de gado entre fazendas de mesmo titular em estados diferentes, o entendimento jurídico é que não há fato gerador que possa acarretar na incidência do tributo.

Essa decisão judicial tem ocasionado insegurança jurídica aos fiscos estaduais, devido ao grande número de autuações pelo não pagamento de ICMS no deslocamento de gado pelo próprio contribuinte. Contudo um problema maior, é o aproveitamento indevido de créditos na conta corrente fiscal advindas da base de cálculo do imposto errada, em vez da não incidência do tributo.

Dessa maneira, o princípio da não cumulatividade do ICMS não deve o principal elemento a ser considerado na hipótese de incidência tributária no deslocamento entre unidades de mesmo contribuinte. Mas sim, o aproveitamento de créditos em cada etapa

da cadeia produtiva, conforme uma interpretação aliando a Constituição Federal e o Direito Tributário. Assim, não haverá uma subsunção da regra ao fato ocorrido, mas um entendimento da tributação à luz dos princípios constitucionais, para melhor dirimir os conflitos tributários.

6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Euridice S. Mamede de; LINS, Luiz dos Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade Tributária**, São Paulo: Atlas, 2013

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/1996, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF.

BRASIL. **Súmula nº 166 Superior Tribunal de Justiça**. Tributário. ICMS. Deslocamento. Estabelecimento do mesmo contribuinte. Fato gerador não caracterizado.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, de 22 de setembro de 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Antonio Carrazza. **ICMS**. - 14. ed. - São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário** – 27. Ed. – São Paulo: Editora Atlas LTDA, 2018.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática** – 6. Ed. – Curitiba: Editora Juruá, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Rural**. 13º ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SACHSIDA, Adolfo. **Tributação no Brasil** – 1. Ed. – Brasília: Editora Ipea, 2017.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIERGATO, Renato; PERES JUNIOR, Jose Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**, 13º ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Neuza Corte do. **Contabilidade do Agronegócio**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2010

UFS - Universidade Federal de Sergipe. **A Tributação na História do Brasil, Aula 20**. Temas de História Econômica. Disponível em: https://www.cesadufs.com.br/ORBI/public/uploadCatalogo/10370606032012Temasde_Historia_Economica_Aula_20.pdf. Acesso em: 27 fev 2023.