

**GUERRA FISCAL:  
COMPARATIVO SOBRE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS EM UMA INDÚSTRIA  
DE LEITE UHT NA REGIÃO SUL DO BRASIL<sup>1</sup>**

**FISCAL WAR:  
COMPARATIVE ABOUT TAX INCENTIVES OF ICMS ON UHT MILK INDUSTRY  
IN THE SOUTHERN REGION OF BRAZIL**

Matheus Bezerra Lucas Bittencourt<sup>2</sup>

Eduardo Gomes Plastina<sup>3</sup>

**RESUMO**

A guerra fiscal é um dos assuntos mais criticados no Sistema Tributário brasileiro. No caso do ICMS, a guerra fiscal é refletida na quantidade de reduções de carga tributária de diversos produtos em diferentes estados, incentivando o produtor regional ou atraindo empresas de outros entes. A fim de averiguar um exemplo concreto de guerra fiscal, o produto escolhido foi o leite UHT, conhecido como longa vida, visto sua importância como um dos elementos da cesta básica brasileira. O objetivo do presente estudo é identificar quais os incentivos de ICMS sobre o leite UHT nos estados da região sul do Brasil e qual é mais interessante para uma empresa do produto se fixar, vendendo para o estado de São Paulo. A pesquisa é classificada como qualitativa, descritiva e documental, procurando-se a legislação de cada estado, buscando os benefícios sobre o leite. A seguir, analisar os incentivos pertinentes de cada ente e finalmente, comparando a situação de venda de mercadoria para o estado escolhido por meio de cenários. Como resultado foi encontrado pouco incentivo para compra e venda interestadual no Rio Grande do Sul, focando mais na indústria interna, alguns incentivos que beneficiam tanto a compra e venda interna e interestadual em Santa Catarina e, os benefícios na entrada e saída interna e entre entes no Paraná. Após a análise foi constatado que a menor carga tributária, portanto, o estado mais atrativo para empresas do setor foi Santa Catarina, seguido de Rio Grande do Sul e Paraná. Por fim, verifica-se a situação dos três estados com relação ao desemprego, que é um dos focos que os incentivos buscam fechar, acarretando mais arrecadação futura.

**Palavras-chave: Guerra Fiscal; ICMS; Incentivos; Leite**

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2019, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS (matheusblbittencourt@gmail.com).

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

## ABSTRACT

The fiscal war is one of the most criticized issues in the Brazilian Tax System, discussing its pros and cons. In the case of ICMS, the fiscal war is reflected in the amount of reductions in the tax burden of various products in different states, encouraging the local producer or attracting companies from other regions. In order to sort out a concrete example of fiscal war, the product chosen was UHT milk, known as long life, since its importance as one of the elements of the Brazilian basic food basket. The aim of this study is to identify ICMS incentives on UHT milk in the states of the southern region of Brazil and which is more interesting for a company of the product to settle, selling to the state of São Paulo. The research is classified as qualitative, descriptive and documentary, looking to the laws of each state, seeking the benefits of milk. Next, analyze the pertinent incentives of each entity and finally, comparing the situation of sale of merchandise to the chosen state through scenarios. As a result, there was little incentive for interstate buying and selling in Rio Grande do Sul, focusing more on the domestic industry, some incentives that benefit both internal and interstate buying and selling in Santa Catarina and, the benefits in the entrance and exit internal and cross entities in Paraná. After the analysis it was found that the lowest tax burden, therefore, the most attractive state for companies in the sector was Santa Catarina, followed by Rio Grande do Sul and finally Paraná. Finally, the situation of the three states in relation to unemployment is verified, which is one of the focuses that the incentives seek to close, leading to more future collection.

**Keywords: Fiscal War; ICMS; Incentives; Milk**

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a Constituição de 1988, leis complementares podem “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (BRASIL, 1988, art.155, XII, g). Após, com a lei complementar 24 de 1975, lei esta que foi recepcionada pela Constituição, permitiu que incentivos relacionados ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), somente seriam possíveis se permitidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), onde deveria haver decisão unânime entre os estados. Com isso, os estados passam a competir entre si, com o uso da concessão de incentivos, buscando novos empreendimentos. Com essa ‘guerra’, os estados, que passaram a manipular seus respectivos ICMS, começaram a sofrer de redução de receita.

Segundo Varsano (1997), a guerra fiscal é um conflito federativo, em que, quando há um ganho para um ente, outros entes deverão ter perdas. E, as armas usadas são incentivos diversos, normalmente de natureza financeiro-fiscal, que proporcionam redução ou devolução parcial do imposto a recolher, buscando fisgar empresas interessadas.

Segundo Serra e Afonso (1999), existem duas consequências da guerra fiscal, uma sendo o déficit público aumentando, devido à queda da receita, o que afeta a federação como um todo; e a segunda é na concentração regional da economia, afinal, quanto mais desenvolvidos economicamente forem alguns estados, eles possuirão óbvias vantagens sobre outros estados, como o local do mercado consumidor e uma infraestrutura socioeconômica melhor para as empresas.

Neste estudo, foi visto como a guerra fiscal através do ICMS afeta a inserção de uma nova empresa em um dos estados da Região Sul do Brasil, especificamente uma indústria de leite Ultra High Temperature (UHT) que busca o ente que possui os melhores incentivos fiscais para sua atividade produtiva. Os saldos obtidos em cenários onde a venda ocorre de

cada estado analisado para o estado de São Paulo, um dos maiores consumidores do produto trabalhado no nosso caso, foram comparados para concluir o objetivo pesquisado.

A questão problema deste estudo é “Diante dos incentivos fiscais que existem na região sul do Brasil, qual dos estados do Sul é mais interessante para uma indústria de leite UHT fixar sua sede?” Para tal, o objetivo geral foi analisar qual dos estados da Região Sul é mais atrativo, com objetivo específico de encontrar os incentivos de cada um destes, entendendo a situação tributária do leite UHT em cada um, comparando seus respectivos acordos de apoio do produto, buscando suporte na legislação estadual dos entes e demonstrando as diferenças encontradas, quando da venda para o estado de São Paulo.

O presente estudo buscou identificar qual estado da Região Sul sofre menos desse desequilíbrio e qual o impacto a guerra fiscal acarreta nos outros estados, para medir o funcionamento dos incentivos na perspectiva geral, a taxa de desocupação de cada estado no quarto trimestre de 2018 foi brevemente comparada, auxiliando em futuros artigos sobre o assunto como apoio para pesquisa deste estado. Tal assunto se faz cada vez mais necessário devido à situação financeira atual dos estados que vem enfrentando dificuldades com déficit crescendo nos recentes anos. Trazendo um dos itens da cesta básica no meio da guerra fiscal, o estudo proporciona conhecimento de guerra fiscal, ICMS, incentivos fiscais e como os entes levam em consideração as políticas fiscais que trazem nas suas legislações.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção do trabalho fica elaborado o referencial teórico, que explica conceitos como o que é um imposto e sua importância e o que é a guerra fiscal e o porquê do seu surgimento no Brasil.

A primeira subseção aborda o que são impostos e quais deles são de competência dos estados, bem como a importância deles para os cofres públicos e do próprio ICMS. A segunda subseção discursa sobre o que é a guerra fiscal e por que ela acontece, percorrendo brevemente sobre seus prós e contras. A terceira subseção introduz o leite UHT que foi estudado. Por fim, a subseção de estudos relacionados citou autores do tema e como seus estudos relatam o que foi trabalhado no presente artigo.

### 2.1 IMPOSTO

Imposto é a espécie de tributo que não depende de uma atividade estatal, a obrigação tributária ocorre por força de lei. Os impostos são o maior meio que os entes possuem para preencher os cofres públicos. A Constituição Federal (1988), em seu artigo 145, permite as três esferas federais – União, Estados e Municípios – o poder de instituir tributos, sendo eles os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Segundo Calmon (1999, p.45): “O imposto tem como base fática um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontra. Em outras palavras, o imposto, para existir, exige sempre um fato qualquer em que esteja envolvido o particular, sem a participação estatal.”. Os impostos podem ser fixos, como no caso do Imposto Sobre Serviços (ISS), onde o montante a ser pago é certo; proporcionais, como no ICMS, onde a alíquota depende da base de cálculo e; progressivo, como no Imposto de Renda, onde as alíquotas se estabelecem em porcentagens variadas. Não há com instituir novos impostos, a não ser os previstos na constituição, salvo se a mesma for emendada para tal.

Para este estudo, o foco visualizou a figura do ICMS, que aparece em maior proporção como arma da guerra fiscal. O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços é atribuído

aos Estados e ao Distrito Federal para sua instituição, incidindo sobre, conforme o artigo segundo da lei complementar 87/96, as seguintes situações expostas no quadro 1 abaixo:

**Quadro 1 – Incidência do ICMS**

Artigo	Texto da Lei Resumido
Art.2º, I	Sobre operações de circulação de mercadorias, abrangendo alimentação e bebidas em estabelecimentos comerciais.
Art.2º, II	Sobre o transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer meio, de pessoas, bens, valores e mercadorias.
Art.2º, III	Sobre serviços de comunicação, seja geração, emissão, recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e/ou ampliação de comunicação de toda e qualquer natureza.
Art.2º, IV	Sobre mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.
Art.2º, V	Sobre mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, quando lei complementar aplicável claramente permitir a incidência do ICMS.
Art.2º, §1º, I	Sobre a entrada de mercadoria e bens importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, independente da finalidade.
Art.2º, §1º, II	Sobre serviço prestado ou iniciado no exterior.
Art.2º, §1º, III	Sobre a entrada, no território do estado, de petróleo, mesmo lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele advindos, e de energia elétrica, decorrentes de operações interestaduais, sendo o imposto de competência do adquirente.

Fonte: Elaborado a partir da Lei Complementar nº87(BRASIL, 1996).

Por ser um imposto de responsabilidade estadual, é regido por regulamento próprio de cada estado (sendo capaz sancionar incentivos e benefícios, e até multas), podendo ser especificado por tipo de produto ou por operação. Cada estado do Brasil possui um conjunto de decretos que alteram certo aspecto da legislação do ICMS, proporcionando incentivos maiores a indústrias em comparação com outros estados, o que causa a saída de empresas para antes mais vantajosos a suas atividades. Cada estado possui seu Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS).

Distorções na tributação do ICMS suscitam barreiras tributárias à livre circulação de mercadorias na nação. Segundo Rezende (2006, p.105)

A sustentação destas barreiras induz a decisões ineficientes e à quebra do princípio da solidariedade nacional. A aquisição de insumos e a distribuição de mercadorias são fortemente influenciadas pelo planejamento tributário. Indústrias que agregam pouco valor na elaboração do produto final podem se beneficiar do deslocamento de suas plantas para regiões onde a alíquota do ICMS aplicada à aquisição de insumos em outros estados é mais baixa, principalmente quando o objetivo é incrementar as exportações, uma vez que essa decisão reduz o risco de acumulação de créditos que não podem ser integralmente aproveitados. O comércio atacadista dos bens mais fortemente tributados pelo ICMS concentra-se do outro lado da divisa do estado que constitui seus principais mercados, fornecedor e consumidor, para aproveitar a vantagem decorrente do diferencial de alíquotas nas compras e vendas interestaduais.

Cabe lembrar que o ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, nas etapas subsequentes aquela que um imposto foi pago/recolhido não incidirá o mesmo imposto que o da etapa anterior. Assim, se um fornecedor compra o produto A da indústria por R\$100,00, com 18% de ICMS (R\$12,00), para posteriormente vender por R\$150,00 com os mesmos 18% de alíquota, o imposto anterior pago na compra será reduzido do ICMS da operação de venda, no valor de R\$27,00. Assim, o fornecedor terá que recolher R\$9,00 ao governo.

Ainda, o ICMS é um imposto cobrado indiretamente, no sentido que o tributo está fazendo parte do preço do produto ou serviço. Já que é indireto, incide sobre o consumo e não sobre a renda do contribuinte.

## 2.2 GUERRA FISCAL

A guerra fiscal é um conflito que ocorre dentro da federação, ou seja, é travado entre estados, buscando vantagem para sua respectiva população. Para Varsano (1977), a guerra fiscal busca empresas para empreender no estado, utilizando de incentivos, na maior parte financeiro-fiscais, que influenciam no imposto a recolher, reduzindo ou devolvendo parcialmente do tributo.

No país, devido a sua amplitude territorial, há diferenças culturais entre regiões, com diferentes polos, cada qual com suas necessidades, tendências e vocações. As regras, as leis, devem ser genéricas para que cada ente molde suas necessidades em possibilidades diversas e abrangentes, sem amarrar as características regionais de cada estado. Para Oliveira (2013, p.51):

A luta, pois, pela captação de recursos privados, a concessão de incentivos, a prática de renúncia fiscal, é perfeitamente amoldável no sistema federativo. O que não se pode permitir, e para isso o estado federal tem que impor limites, é o destino sempre indesejado de todos os recursos apenas para uma ou duas unidades federadas. [...] não se pode, a pretexto de evitar conflitos, que se elimine a federação, retirando desta a possibilidade de buscar recursos particulares, oferecendo vantagens. [...] jamais pode mutilar a ação inventiva de cada governante, no sentido de buscar o desenvolvimento de seu estado e que estados se unam para buscar o desenvolvimento regional.

Os incentivos fiscais são necessários para o mercado, já que estimula competição e inovação, não se deve acabar com os conflitos, afinal, este é o direito que os estados têm para desenvolver-se. Tampouco se deve permitir a concessão de incentivos de forma descontrolada, que afetar a federação como todo.

A guerra fiscal é uma competição tributária, ou seja, um ente manipula sua carga tributária e sua estrutura fiscal, com o simples intuito de estimular o seu desenvolvimento econômico e assim, maximizar a arrecadação, para Varsano, Ferreira e Afonso (2002) tal competição é bem-vinda já que aproximam as políticas públicas dos interessados, os residentes desta jurisdição, mantendo aquelas com melhores resultados. Porém, com a mobilidade dos agentes econômicos, a possibilidade de manobras na estrutura tributária e no gasto público com política para atrair empresas cresceu conjuntamente, trazendo assim, uma competição por investimentos que causam distorções na economia.

A guerra fiscal é um dos aspectos que possui mais críticas no Sistema Tributário Brasileiro, salientando que a competição desmedida acarreta desgaste das contas públicas de todos os entes, e distorce irracionalmente a economia nacional. Um dos motivos para que haja distorção é que os entes, requerendo investimentos independentes dos custos, editam leis estaduais em que concedem benefícios fiscais unilateralmente, sem a aprovação do CONFAZ, o conselho nacional de política fazendária, conselho que deve aprovar de forma unânime, por todos os estados. A chance de um benefício fiscal que ajuda somente um estado possuiria chances remotas de ser aprovado, pois minaria as chances de investimento privado dos outros.

Os incentivos dos estados são reduções de base de cálculo, isenções totais ou parciais, de créditos presumidos, diferimento do pagamento do imposto. Para melhor entendimento da guerra fiscal, algumas definições ajudam a elucidar os efeitos causados decorrentes dos incentivos.

1. Crédito Presumido: é o valor atribuído como crédito fiscal que o estado dá ao contribuinte em forma de benefício fiscal, direito de se apropriar em valor proporcional ao valor da nota fiscal de venda, sobre esse valor não há tributação na etapa anterior (MODESTO, [20--]).

2. Diferimento: consiste em postecipar o tributo que seria lançado para a etapa posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. (ZANLUCA, [200-]) O contribuinte substituto tributário é responsável pelo recolhimento do ICMS referente às operações que já aconteceram.

3. Isenção: é uma hipótese que dispensa o contribuinte do pagamento do imposto devido, tratando-se de uma exclusão do crédito tributário, podendo ser por prazo determinado ou indeterminado e sendo específico ao produto que a lei atribuiu a isenção.

4. Redução da Base de Cálculo: é o benefício fiscal concedido pelas autoridades tributárias, principalmente por atos do Executivo, com objetivo de reduzir carga fiscal de algum insumo da economia. (SILVA e ALVES, 2005).

### 2.3 LEITE UHT

No Brasil, a produção leiteira passou a ser fonte de renda, a partir da década de 1950, devido ao período de industrialização do Brasil. Até 1990, o comércio de leite cru era regulamentado e o preço era igual em todas as regiões brasileiras. (BORTOLETO e WILKINSON, 2000). Após 1990, com abertura econômica e comercial, recebendo duas empresas multinacionais, aumentando a variedade de produtos, com novos tipos de processamento e novos derivados. (JANK, 1999).

Após esse período, houve aumento na importação de leite da Argentina e do Uruguai, ocorrido pela isenção de tarifas de comércio e a carga tributária favorável dos dois integrantes do MERCOSUL, trazendo preços mais competitivos do que os produtos nacionais. Apesar disso, a produção de leite e seus derivados foi aumentando junto com a demanda dos consumidores, que começaram a adicionar itens mais nutritivos na cesta de consumo diário na medida em que a renda familiar foi acrescida.

Atualmente, o cenário do leite vem de altas e baixas, até 2017, voltou a crescer depois de dois anos de queda, a produção interna subiu 5,03% com relação a 2016, citando como os maiores produtores os estados de Santa Catarina, São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul e Goiás. (CARVALHO, ROCHA E GOMES, 2018) O consumo de leite no Brasil foi de 166,7 litros por habitante, assim como mostra a tabela abaixo:

**Tabela 1 Produção, Exportação, importação e consumo aparente de leite no Brasil – valores anuais e variação entre 2016 e 2017**

	Produção Mil Litros	Exportação Mil Litros	Importação Mil Litros	Consumo Aparente Mil Litros	População Habitantes	Consumo per capita litro/habitante
<b>2016</b>	33.656.162	236.067	1.880.492	35.300.587	206.081.432	171,3
<b>2017</b>	34.490.810	136.502	1.270.130	34.624.438	207.660,929	166,7
<b>Variação (%)</b>	-0,5%	-42,2%	-32,5%	-1,9%	0,8%	-2,7%
<b>Variação (Unidades)</b>	-165.352	-99.566	-610.363	-676.149	1.579.497	-4,6

Fonte: CARVALHO, ROCHA e GOMES (2018, P. 21)

A tabela demonstra que mesmo com a alta da produção, a baixa da importação e da exportação prejudicou a capacidade dos habitantes de ter a oportunidade de consumir leite em 2017.

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Nesta seção serão introduzidas publicações do assunto que fora trabalhado nesse estudo, brevemente mostrando os objetivos do autor e quais foram as conclusões obtidas. Os artigos foram organizados pela ordem cronológica.

Chaves (2009) limita-se à análise da guerra fiscal entre os estados, focando-se no ICMS. Elenca as diferenças regionais como fonte inicial de competição, acarretando práticas extremas para sobrevivência em estados menos desenvolvidos, utilizando-se de incentivos fiscais como chamariz de investimentos. Conclui-se que a guerra fiscal traz mais desvantagens, porque atrasa o desenvolvimento econômico e social, contrariando o interesse da federação. Os benefícios iniciais da guerra, no médio e longo prazo, se tornam variáveis devido a força econômica variada entre estados. Também notou instabilidade jurídica, já que houveram ações judiciais interestaduais sobre as políticas aplicadas, com a interferência jurídica constante, anulando os incentivos. A guerra fiscal não gera desenvolvimento econômico nem cria empregos, apenas migrações de investimentos entre estados. Finalmente, propõe que a parada total ou enfraquecimento da guerra fiscal são necessários para que a crise vivida pelos estados seja resolvida.

Nascimento (2008) publicou o artigo Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes, onde analisa os estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Ceará, Bahia, Mato Grosso, Goiás e Mato Grosso do Sul, quanto à participação percentual de cada um destes na arrecadação do ICMS, na geração de empregos na indústria de transformação e nos demais setores, no PIB industrial, do comércio, serviços e agrícola. Para analisar os efeitos da disputa tributária, fez uso de dois modelos econométricos. Como resultado, após aplicar os modelos, notou-se que as taxas de crescimento de participações percentuais na área de produção industrial nos estados foram maiores do que em São Paulo, foi averiguado que a taxa de geração de empregos industriais não cresceu proporcionalmente a taxa de produção industrial. Não houve evidências da guerra fiscal ter alterado a tendência da geração de empregos da área. Concluiu que os fenômenos analisados possuem uma forte ligação com os incentivos fiscais, mesmo que possam haver

motivos diversos que influenciam conjuntamente aos benefícios. A migração das empresas prejudicou a receita do ICMS no estado de São Paulo.

Prado (1999) publicou o artigo Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil, onde analisa a guerra fiscal no contexto das políticas regionais de desenvolvimento. Utiliza um enfoque de três dimensões analíticas para o fenômeno, sendo elas a disputa no contexto federativo, onde se notou perda efetiva de capacidade regulatória, devido ao processo de descentralização político-fiscal, uma forma peculiar de políticas de desenvolvimento industrial regional, onde políticas influenciam empresas privadas em onde sediarão a empresa e, consequências fiscais dos subsídios utilizados na guerra fiscal, falando dos aspectos negativos do abuso destas práticas. Constatou ao final que os governos estaduais passaram a agir complementarmente, subordinada a necessidade de investimento privado, tomando o lugar do governo federal no papel de implementar as políticas fiscais, com intuito de atrair empresas para seus estados.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa foi quantitativa, descritiva e documental, visto que buscou analisar a influência da guerra fiscal e seu impacto na escolha de uma empresa de se fixar em um dos Estados da Região Sul, levando em conta os incentivos fiscais através da comparação das cargas tributárias entre estados, realizando coleta de material para análise, relacionando as variáveis e os fenômenos.

A pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los. (CERVO; BERVIAN, 1996, p.49)

Assim, nossa pesquisa quanto ao objetivo, se enquadra na categoria descritiva, já que buscam identificar a influência do fenômeno e seu impacto, sem qualquer tipo de manipulação.

Quanto aos procedimentos, o estudo foi documental já que buscará diversas fontes para após a coleta, serem analisadas a fim de chegar a uma resposta plausível.

A Estratégia de Pesquisa Documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. [...] a pesquisa documental emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.55).

Trabalhamos com o cenário onde uma indústria deseja se fixar em um dos três estados da região sul do Brasil, portanto, não há população e somente esta indústria como amostra única.

O instrumento de coleta foi documental, já que o trabalho tomou como base a interpretação de documentos publicados e disponíveis para análise, como legislações estaduais e federais, documentos oficiais, reportagens e periódicos de diversas autorias. As legislações estaduais foram as mais analisadas, visto que o imposto trabalhado é de competência dos estados e do Distrito Federal. Também restaram analisados periódicos do setor do leite, buscando valores e critérios que posteriormente agregaram-se a pesquisa. O período utilizado na análise foi o ano de 2018, principalmente o seu último trimestre, de onde foram retiradas as informações para os cálculos necessários. Após a coleta ser concluída, visto que a coleta foi documental, a análise também fez-se documental. Segundo Richardson et al. (1999), a análise documental consiste de uma gama de operações com o objetivo de estudar documentos para entender as circunstâncias sociais e econômicas, este sendo o intuito do uso de documentos para esse estudo, para melhor compreender a situação e o fenômeno em si.



Assim, foram construídos cenários onde ocorreriam operações internas, de produtores de leite para a indústria em cada estado, com valores obtidos durante a pesquisa, seguido de operações interestaduais diretamente para São Paulo, do leite UHT produzido em cada estado pesquisado. Todos os critérios para a realização dos cálculos foram documentados nas legislações de cada ente analisado, conjuntamente com a lei pertinente ao objetivo da pesquisa, que abrangeram a tributação do leite in natura e UHT no âmbito do ICMS.

As fontes consultadas para o estudo foram as legislações de cada estado, sendo elas, os seus respectivos RICMS e convênios de ICMS, através do CONFAZ e das Secretarias da Fazenda dos estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo. Para os valores dos insumos foram consultados o Conselho Paritário de Produtores/Indústrias de Leite do estado do Rio Grande do Sul, que dispõe sobre os valores do leite in natura vendido pelo produtor, e para embalagem foi utilizado o valor disponibilizado pela Tetra Pak, em material publicado pela imprensa.

#### **4 ANÁLISE DE DADOS**

Nesta seção será apresentada a análise dos dados obtidos, observados nas legislações pertinentes quanto aos incentivos fiscais de ICMS nos Estados da Região Sul do Brasil, três dos maiores produtores de leite do Brasil, terminando com a venda da mercadoria leite UHT para o estado de São Paulo, um dos principais consumidores do produto. Para que sejam realizados os cálculos necessários, serão levados em conta somente o custo do leite in natura e da embalagem.

O custo do leite seguirá o preço de referência fixado pelo CONSELEITE, no valor de R\$1,0559, R\$1,228 e R\$1,0318 em dezembro no RS, SC e PR, respectivamente. O custo de embalagem cartonada é estimado em R\$0,40 por litro de leite UHT acondicionado e pronto para consumo (GUERRA, 2011).

##### **4.1 CENÁRIO NO RIO GRANDE DO SUL**

O regulamento interno, Decreto 37.699/1997, o estado do Rio Grande do Sul define como suas operações internas e interestaduais serão tributadas. Assim, fica explanado como a legislação do ICMS trata operações do leite UHT.

Ainda, o decreto 53.612/2017 prevê crédito presumido de 15% sobre a base de cálculo das saídas internas de leite UHT aos estabelecimentos industriais, que tenham encomendado a industrialização da mercadoria ou centros de distribuições vinculados ao estado, acondicionada em embalagem longa vida, de leite fluido produzido no Rio Grande do Sul fixado no artigo 32 do livro I, inciso CLXXVIII. Assim, a base de cálculo do crédito presumido nesse caso será o valor da entrada de leite in natura que vai passar pelo processo de industrialização para se tornar leite esterilizado longa vida.

O decreto 37.699/97 previa diferimento para a etapa posterior da saída do leite fresco pasteurizado ou não, porém esse diferimento encontra-se suspenso indeterminadamente, não sendo relevante para o estudo. Por fim, no livro I, título V, Capítulo 2, artigo 23 do RICMS, a base de cálculo dos itens da cesta básica, que o leite faz parte, possui redução de 38,888%, visto que sua alíquota padrão era 18% e os itens da cesta básica têm sua carga tributária reduzida para 7%, que foi adicionado ao regulamento pelo decreto 52.836/2015. Logo, a tributação do ICMS sobre o leite UHT no Rio Grande do Sul é, conforme quadro 2 abaixo:

**Tabela 2 – Cálculo ICMS/RS com Operação Fictícia**

ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	CRÉDITO
Embalagem	R\$ 400,00	18%	R\$ 72,00
Crédito presumido entrada	R\$ 1.055,90	15%	R\$ 158,39
Crédito presumido	R\$ 158,39	44,79%*	R\$ 70,94
<b>CRÉDITO TOTAL</b>			<b>R\$ 142,94</b>
ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	DÉBITO
OPERAÇÃO INTERESTADUAL	R\$ 2.357,60	12%	R\$ 282,91
<b>DÉBITO TOTAL</b>			<b>R\$ 282,91</b>
<b>Custo Tributário:</b>			
Débito Total – Crédito Total	R\$282,91 – 142,94=		R\$ 139,97
<b>Carga Tributária: Custo Tributário / Valor da Operação Interestadual * 100</b>			<b>5,94%</b>

\*Proporção entre o valor de entrada do leite in natura e do valor de venda da operação.

Fonte: elaborado a partir de dados da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul e operação fictícia (2019)

A tabela 2 acima demonstra como o estado do Rio Grande do Sul é inclinado a fazer operações com produtores internos e vender posteriormente para outros entes interestadualmente. A carga tributária incidente na operação foi de 5,94%, ou seja, a indústria teve menor carga de ICMS com os incentivos, visto que sem os créditos presumido optados, a carga seria 7,63% (282,91 de débito e 101,91 de crédito= R\$180,00 a pagar), o que é atrativo para possíveis investidores.

#### 4.2 CENÁRIO EM SANTA CATARINA

O Decreto 2.870/2001 estabelece a tributação interna e interestadual das mercadorias no estado. Segundo o Anexo 2, artigo 11, inciso I, o, por ser item de cesta básica, o leite UHT tem redução de 41,667% da base de cálculo, reduzindo a carga tributária seguindo o convênio ICMS 128/94, assim como em todos os Estados e o Distrito Federal, nas saídas internas. A alíquota normal para operações internas é 17%.

No artigo 27, I do decreto, é estabelecida a alíquota de 12% para operações interestaduais para Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo. No Anexo 2, capítulo III, seção I, artigo 15, XIV, b é previsto o crédito presumido de 70,83% nas saídas de leite, para estados da região sul e sudeste, exceto Espírito Santo.

Assim, o cálculo de ICMS do leite UHT em Santa Catarina, conforme tabela 3, é:

**Tabela 3 – Cálculo ICMS/SC com Operação Fictícia**

ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	CRÉDITO
Embalagem	R\$ 400,00	17%	R\$ 68,00
Crédito presumido entrada	-	-	-
Crédito presumido saída	R\$ 282,91	70,83%	R\$ 200,39
<b>CRÉDITO TOTAL</b>			<b>R\$ 268,39</b>
ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	DÉBITO
OPERAÇÃO INTERESTADUAL	R\$ 2.357,60	12%	R\$ 282,91
<b>DÉBITO TOTAL</b>			<b>R\$ 282,91</b>
<b>Custo Tributário:</b>			
Débito Total – Crédito Total	R\$282,91 - 268,39 =		R\$ 14,53
<b>Carga Tributária: Custo Tributário / Valor da Operação Interestadual * 100</b>			<b>0,62%</b>

Fonte: elaborado a partir de dados da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina e operação fictícia (2019)

Através da tabela 3, nota-se que mesmo que as operações interestaduais para os estados de MG, PR, RJ, RS e SP com o leite sejam priorizadas, com muito incentivo para venda interestadual, onde na operação, a indústria recolheria ao término da venda, com 0,62% do valor da operação como ICMS, com benefícios pertinentes para futuras empresas do setor.

#### 4.3 CENÁRIO NO PARANÁ

Como consta no regulamento interno do Paraná, o Decreto 7.871/2017, em seu Livro I, Título I, Capítulo IV, Seção II, artigo 17, II, alíquota interna de 12% sobre o leite. O decreto prevê ainda, o crédito presumido de 14% sobre as saídas internas de leite UHT, conforme o item 29 do anexo VII do RICMS/PR, ou, se assim o preferir, 7% sobre as saídas interestaduais dos produtos que resultarem da industrialização do leite ou soro de leite, no item 31, nota 4 do mesmo anexo.

Quanto às operações interestaduais, o decreto aponta que a alíquota usada será 12% se a operação for destinada a Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina (inciso I do *caput* do artigo 15 da Lei nº11.580, 1996)

No decreto, ainda, aponta a opção onde a base de cálculo fica reduzida, opcionalmente ao regime normal de tributação, 12% para o leite, nas operações internas com os produtos da cesta básica, em percentual que resulte carga tributária de 7%. (Convênio ICMS 128/1994) Dessa forma, fica a critério do vendedor qual alíquota utilizar.

No título I, capítulo VII, seção I, artigo 25, parágrafo 15 do RICMS do estado, propõe-se que o estabelecimento pode se apropriar proporcionalmente do crédito das embalagens nas saídas interestaduais de leite. Também é possível o crédito de 7% das saídas interestaduais de produtos resultantes da industrialização do leite, aos estabelecimentos que realizarem ou encomendarem a industrialização, conforme lei. (PARANÁ, 2001)

Assim, o cálculo de ICMS do leite UHT no Paraná, conforme tabela 4, é:

**Tabela 4 – Cálculo ICMS/PR com Operação Fictícia**

ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	CRÉDITO
Embalagem	R\$ 400,00	18%	R\$ 72,00
Crédito presumido saída – Embalagens e Leite	R\$ 400,00	12%	R\$ 68,00
	R\$ 1.431,80	7%	R\$ 100,23
Crédito presumido Embalagens e Leite	R\$ 68,00	17%*	R\$ 8,14
	R\$ 100,23	60,73%**	R\$ 60,87
<b>CRÉDITO TOTAL</b>			<b>R\$ 141,01</b>
ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	DÉBITO
OPERAÇÃO INTERESTADUAL	R\$ 2.357,60	12%	R\$ 282,91
-	-	-	-
-	-	-	-
<b>DÉBITO TOTAL</b>			<b>R\$ 282,91</b>
<b>Custo Tributário:</b>			
<b>Débito Total – Crédito Total</b>	R\$282,91 -141,01=		<b>R\$ 148,90</b>
<b>Carga Tributária: Custo Tributário / Valor da Operação Interestadual * 100</b>			<b>6,02%</b>

Fonte: elaborado a partir de dados da Secretaria da Fazenda do Paraná e operação fictícia (2019)

Diante da tabela 4, averiguamos que assim como no Rio Grande do Sul e Santa Catarina, no caso paranaense também houve redução da carga tributária ao final da operação, o que indubitavelmente auxilia na procura por empresas do setor leiteiro. Os incentivos são tímidos, mas são suficientes para que o estado se mantenha como um dos maiores produtores do país. As percentagens baixas de crédito poderiam ser utilizadas nacionalmente, em um fortuito convênio com a aprovação do CONFAZ, sendo possível aplicar para todos os estados onde a atividade floresce, trazendo equidade e diminuindo as distorções da competição tributária.

#### 4.4 COMPARATIVO NA VENDA DE MERCADORIA PARA SÃO PAULO

O estado de São Paulo, com seu regulamento acerca do ICMS sendo o Decreto 45.490 de 2000, dita como são as operações internas e interestaduais das mercadorias destinadas e expedidas do ente.

Não foram analisadas as operações internas do estado pois, segundo o decreto 52.381 de 2007, a saída interna de leite UHT tem sua base de cálculo reduzida em 100%, mesmo se para isso o contribuinte deva optar em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO.

Segundo a legislação analisada, o Rio Grande do Sul possui um protocolo de ICMS, nº 95 de 2009 com o estado de São Paulo quanto a venda de leite UHT com destino a estabelecimento paulista, deixando possível a substituição tributária segundo uma tabela com a MVA para o leite UHT, que é 16,23%. Assim, o crédito de R\$55,68, resultante da operação interestadual, mudará conforme mostra o quadro 5:

**Tabela 5 – Cálculo ICMS/RS com Operação Fictícia para SP**

ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	CRÉDITO
Embalagem	R\$ 400,00	18%	R\$ 72,00
Crédito presumido entrada	R\$ 1.055,90	15%	R\$ 158,39
Crédito presumido saída	R\$ 158,39	44,79%*	R\$ 70,94
<b>CRÉDITO TOTAL</b>			<b>R\$ 142,94</b>
ITEM	OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	DÉBITO
OPERAÇÃO INTERESTADUAL	R\$ 2.357,60	12%	R\$ 282,91
ICMS Próprio	R\$ 1.455,90	12%	R\$ 174,70
ICMS ST	R\$ 2.357,60	18%	R\$ 424,37
<b>DÉBITO TOTAL</b>			<b>R\$ 249,67</b>
<b>Custo Tributário: Débito Total – Crédito Total</b>		<b>R\$249,77 - 142,94=</b>	<b>R\$ 106,73</b>
<b>Carga Tributária: Custo Tributário / Valor da Operação Interestadual * 100</b>			<b>4,53%</b>

Fonte: elaborado a partir de dados das Secretarias da Fazenda do RS e SP, e operação fictícia (2019)

Através da Margem de Valor Agregada (MVA), como exemplificado acima, o débito de ICMS aumenta, visto que a indústria está pagando o ICMS do resto da cadeia, assim, tendo menos ICMS a recolher ao fim da operação.

Terminada a análise, chegamos aos valores, segue a tabela 2:

**Tabela 6 – Custo Tributário no PR, RS e SC com Operação Fictícia**

	Rio Grande do Sul	Santa Catarina	Paraná
Custo Tributário após Operação Interestadual	R\$ 106,73	R\$ 14,53	R\$ 141,90

Fonte: elaborado a partir de dados dos quadros anteriores (2019)

Por meio da tabela 6, vislumbramos que Santa Catarina possui incentivos fiscais mais pesados para a venda interestadual na região sul, sendo um grande chamariz para novas empresas fixarem sua sede e se beneficiarem de créditos restantes para outras operações, diminuindo o montante de ICMS a recolher para outros estados e angariando mais arrecadação na região catarinense, afetando a arrecadação dos entes que podem ter interações com produtos advindos de Santa Catarina.

Levando em consideração a análise acima descrita, comparando com dados obtidos sobre a taxa de pessoas desocupadas, popularmente conhecida como taxa de desemprego, para perceber se os incentivos do leite podem ser um dos fatores pela taxa de desocupação ser diferentes entre esses estados. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, no último trimestre de 2018, as taxas eram – 7,4% no RS, 6,4% em SC e 7,8% no PR – seguindo os moldes encontrados na nossa pesquisa. No entanto, os incentivos no setor do leite é somente um dos motivos, não o único possível, sendo assim, não sendo conclusivo se existe influência real entre os fatores.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através dessa pesquisa pudemos averiguar como a guerra fiscal acontece no setor leiteiro da região sul do Brasil, do modo que os benefícios estão sendo distorcidos pelos

estados do país, é um mal para a economia geral, já que um ente não necessariamente pensa no outro quando cria seus benefícios, as vezes chegando ao ponto de não possuir a permissão do CONFAZ para tal, somente angariando motivos para atrair novos investimentos, deixando brechas sem empresas no território nacional. A alimentação se fez presente no estudo, pela natureza do produto escolhido, o leite UHT, o tipo mais consumido no país, sendo um dos elementos da cesta básica, esse sendo um assunto que possui incentivos em todos os estados.

No decorrer da pesquisa, analisamos legislações extensas, na procura de incentivos específicos para nosso produto, se ele era um dos integrantes dessa competição tributária. Logo percebemos que fazem parte os três estados da região sul, com maior intensidade em Santa Catarina, que acabou por ter os maiores atrativos para possíveis novas sedes de empresas. O estado catarinense está à frente de seus vizinhos imediatos, com as melhores condições para uma indústria do setor analisado.

Mesmo que não conseguindo manter-se sozinho na disputa, observou-se que o Rio Grande do Sul dispõe do segundo melhor conjunto de incentivos sobre o leite UHT da região sul, e por meio de seu protocolo com São Paulo, mantém-se incentivando a produção brasileira, que constatamos cresce nos últimos anos, mantendo-se a frente do Paraná, que enquanto atrativo não fora suficiente para desviar os olhares voltados aos catarinenses e gaúchos.

Pudemos averiguar que os incentivos fiscais no ICMS podem influenciar nas relações das empresas com os entes, na competição ferrenha que é conhecida como guerra fiscal, que pode acabar distorcendo cada vez mais a economia dos outros federados em prol da própria. O estudo corrobora com Chaves (2009), onde cita que a guerra fiscal não gera desenvolvimento econômico só movimentos migratórios de empresas investindo. Notamos, que os estados estão em constante guerra tributária, tentando melhorar a situação econômica estadual, sem pensar muito nos outros estados.

O estudo possui limitações, visto que somente levou em conta incentivos no âmbito do ICMS, além de se fixar na região sul como vendedores, também, se restringiu na análise do setor do leite UHT, que nada mais é que uma parte do mercado que possui benefícios fiscais. Algumas sugestões de estudos posteriores seriam avaliar se incentivos de outros impostos afetam de forma brusca no valor da cesta básica na região com relação a outra, ou ainda, que manobras podem ser utilizadas nos incentivos, para possibilitar maior liberdade e igualdade de condições no país como um todo, visando diminuir os impactos da guerra fiscal.

## REFERÊNCIAS

BORTOLETO, E; e WILKINSON, J. **Competitividade, inovação e demandas tecnológicas no sistema agroindustrial do Mercosul ampliado - lácteos**. Anais... CONGRESSO BRASILEIRO DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 38, 2000, Rio de Janeiro-RJ. Anais. SOBER, 2000.

BRASIL, Senado Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Estabelece a nova Constituição do Brasil. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17 maio 2018

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Estabelece normas acerca do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 19 jun 2018

CALMON, Eliana. **Código Tributário Nacional Comentado**. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). São Paulo: RT, 1999.

CARVALHO, Glauco Rodrigues; ROCHA, Denis Teixeira da; e GOMES, Ivana Rodrigues. **O Mercado de Leite em 2017**. 2018. Disponível em: <<https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/184516/1/CT-118-O-Mercado-do-Leite-em-2017.pdf>>. Acesso em 04 jun 2019.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. 4. ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1996.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados**. *Revista da EMERJ*, v. 12, n. 48, p. 202-227, 2009.

GUERRA, Carolina. **Tetra Pak se prepara para enfrentar a concorrência**. 2011. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/tetra-pak-se-prepara-para-enfrentar-a-concorrenca/>> Acesso em: 10 jun 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS 128, de 20 de outubro de 1994**. Dispõe sobre tratamento tributário para operações com mercadorias que compõem a cesta básica. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128\\_94](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128_94) > Acesso em: 06 abr 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Protocolo ICMS 95, de 23 de julho de 2009**. Discursa sobre substituição tributária com produtos alimentícios. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt095\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt095_09)> Acesso em: 07 jun 2019.

JANK, M. S; FARINA, E. M. Q; e GALAN, V. B. **O agribusiness do leite no Brasil**. São Paulo: Milkbizz, 1999.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MODESTO, Cláudio César Santa Cruz. **O filho adotivo do ICMS**. [20--] Disponível em <[https://xall.jusbrasil.com.br/artigos/698481266/o-filho-adotivo-do-icms?ref=topic\\_feed](https://xall.jusbrasil.com.br/artigos/698481266/o-filho-adotivo-do-icms?ref=topic_feed)> Acesso em: 02 jun 2019.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes**. *Revista Economia Aplicada*. Ribeirão Preto, vol. 12, n.4, p.677-706, out/nov, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PARANÁ, Governador do Estado do Paraná. **Lei nº 11.580 de 14/11/1996**. Dispõe sobre o ICMS. Disponível em:

<<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>> Acesso em: 8 jun 2019.

PARANÁ, Governador do Estado do Paraná. **Lei nº 13.332 de 26/11/2001**. Dispõe sobre alterações na legislação do ICMS. Disponível em:

<<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=143057> > Acesso em: 11 jun 2019.

PARANÁ, Governador do Estado do Paraná. **Decreto no 7.871, de 2 de outubro de 2017**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR. Disponível em:

<<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao/RICMS2017.pdf> > Acesso em: 05 maio 2019.

PRADO, Sérgio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. Revista *Economia e Sociedade*. Campinas, vol.13, p.1-40, dez, 1999.

REZENDE, Fernando. **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006. P. 105.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO GRANDE DO SUL, Governador do Estado do Rio Grande do Sul. **DECRETO Nº 37.699, DE 26 DE AGOSTO DE 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>> Acesso em: 10 jan 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Governador do Estado do Rio Grande do Sul. **DECRETO Nº 52.836, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2015**. Altera o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=244726>> Acesso em: 03 jun 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Governador do Estado do Rio Grande do Sul. **DECRETO Nº 53.612, DE 29 DE JUNHO DE 2017**. Introduce alteração no RICMS/RS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=257110>> Acesso em 02 jun 2019.

SÃO PAULO, Governador do Estado de São Paulo. **DECRETO Nº 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o RICMS do Estado de São Paulo. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/Regulamento\\_icms/ind\\_temas.html?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/Regulamento_icms/ind_temas.html?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut) > Acesso em: 20 maio 2019.

SANTA CATARINA, Governador do Estado de Santa Catarina. **DECRETO Nº 2.870, de 27 de agosto de 2001**. Aprova o Regulamento do ICMS de Santa Catarina. Disponível



em:<[http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame\\_ricms\\_01\\_00\\_00.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm) > Acesso em: 05 março 2019

SERRA, José, AFONSO, José R. R. **Federalismo fiscal à brasileira: Algumas Reflexões. Revista do BNDES.** Rio de Janeiro: [s.n.], p. 3-29. v. 12, dez. 1999. Disponível em <[encurtador.com.br/flJX6](http://encurtador.com.br/flJX6)>. Acesso em: 17 maio 2018

SILVA, Matheus Gonçalves da; ALVES, Iuri Moradillo Mello. **Sobre a redução da base de cálculo e a hipótese de isenção “parcial”:** uma visão crítica ao novo posicionamento do STF. 2005. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI11364,11049-Sobre+a+reducao+da+base+de+calculo+e+a+hipotese+de+isencao+parcial> > Acesso em: 11 jun 2019.

VARSANO, R. **A guerra fiscal do ICMS:** quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. 13 p. (Texto para Discussão, 500). Disponível em <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2253>>. Acesso em: 19 maio 2018.

VARSANO, Ricardo., FERREIRA, Sergio., AFONSO, José Roberto. **Fiscal Competition: a bird’s eye view.** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro: 2002.

ZANLUCA, Júlio César. **ICMS DIFERIMENTO.** [200-]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/diferimento-icms.htm> > Acesso em: 07 jun 2019.