

IMPACTO TRIBUTÁRIO DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM LEITE UHT NOS PRINCIPAIS ESTADOS PRODUTORES DO PAÍS

Pedro Araújo Pietrafesa¹
Éder José de Oliveira²

RESUMO

O presente trabalho teve como intuito identificar o impacto dos incentivos fiscais do ICMS e a influência desses incentivos no planejamento tributário de uma empresa, relacionado com seus projetos de expansão fabril. Para tal análise, foi utilizado o produto Leite UHT, uma comódite de grande relevância nacional, traçando um comparativo entre os benefícios ofertados pelos 4 (quatro) principais estados produtores, de acordo com a Embrapa. O estudo, realizado através de uma análise qualitativa, descritiva e documental, além de investigar as práticas da guerra fiscal sob a ótica empresarial, também apresenta, de forma detalhada, a diferença do impacto do ICMS nos diferentes Estados produtores, demonstrando a importância do planejamento financeiro na tomada de decisões gerenciais das empresas.

Palavras-chave: ICMS; Benefícios Fiscais; Leite UH;. Impacto Tributário.

ICMS TAX IMPACT ON UHT MILK OPERATIONS IN BRAZIL'S MAIN PRODUCING STATES

ABSTRACT

This work aimed to identify the impact of ICMS (Tax over Merchandise and Services Circulation) tax incentives and their influence on a company's tax planning, related to its factory expansion projects. For such analysis, the product UHT Milk was used, a commodity of great national relevance, outlining a comparison between the benefits offered by the 4 (four) main producing states, according to Embrapa (Brazilian Agricultural Research Corporation). The study, carried out through a qualitative, descriptive and documentary analysis, in addition to investigating the practices of fiscal war from an entrepreneurial perspective, also presents, in detail, the difference in the ICMS tax impact between the different producing states, demonstrating the importance of financial planning in companies' managerial decision-making.

Keywords: ICMS; Fiscal Benefits; UHT Milk; Tax Impact.

JEL: H20, H30

¹ Doutorado em Ciências Sociais pela UnB/DF. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Goiás. E-mail: pedro_pietrafesa@yahoo.com.br

² Graduado em Ciências Contábeis pela UEG/GO. Pós-Graduado em Controladoria e Finanças Empresariais pela UNIFAN/GO e MBA em Gerência de Projetos pela FGV. Trabalha no SEBRAE/GO como Coordenador do Escritório Regional Metropolitana em Aparecida de Goiânia. E-mail: oliveiraeder82@gmail.com



1 INTRODUÇÃO

A regulamentação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) prevista no Art. 155 da Constituição Federal e regido pela Lei Complementar 87, assinada em 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, além de contribuir para uma correta interpretação dessa que é a principal fonte de receita dos Estados e Municípios, padroniza sua aplicação a nível nacional, ofertando aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição e aplicação deste imposto, o qual se dá através de Lei Ordinária Estadual e de Regulamento do ICMS aprovado através de Decreto Estadual.

Dentro de sua autonomia, cada Estado e o Distrito Federal, tem soberania para legislar sobre o ICMS em seu território. Para que se tenha uma harmonização tributária entre os diferentes Estados, o Senado Federal instituiu, através de resoluções, as alíquotas mínimas e máximas a serem aplicadas nas operações internas e interestaduais, questão essa prevista no Art. 155 da Constituição Federal. Os Estados e o Distrito Federal devem, portanto, seguir o que preconiza tais resoluções, não sendo possível instituir alíquotas sobre operações internas inferiores às alíquotas interestaduais, a não ser que seja promulgado um convênio entre os entes no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Utilizando-se de interpretações da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal lançam mão do princípio da seletividade em suas legislações, ofertando concessões através de incentivos com vistas a se tornarem mais competitivos, e, desta forma, atraírem a instalação de grandes empresas no intuito de proporcionar geração de emprego e renda para a população.

Avaliando o contexto do ICMS pela ótica empresarial, o impacto tributário tende a ser um dos principais custos inerentes à fabricação de bens e produtos, o que, em alguns casos, pode vir a inviabilizar a produção, ocasionando inclusive no fechamento de empresas. Essa situação se agrava quando se trata de commodity onde o mercado dita o valor comercial dos produtos, não havendo margem para erros no processo produtivo.

Desta feita, o objetivo deste artigo é analisar o impacto tributário do ICMS no Leite UHT, uma commodity de grande relevância para o país, tendo em vista que o Brasil, de acordo com a Embrapa, é o 3º maior produtor de leite do mundo, sendo a

variação UHT responsável por 24,86% de toda a produção em volume de vendas no país, ocupando a 27ª posição de produto industrializado mais vendido.

Visando o desenvolvimento da discussão foi realizado um comparativo de análises de alguns autores sobre a Guerra Fiscal entre Estados, porém, sob a ótica das empresas, com intuito de corroborar acerca dos benefícios que um planejamento tributário pode trazer no faturamento dessas entidades. Logo após foi qualificado o produto analisado neste artigo, bem como os principais Estados produtores, de forma a delimitar o estudo e ser possível comparar as variáveis do impacto tributário do ICMS em cada um deles. Em seguida apresenta-se o detalhamento de tal impacto através de uma simulação de faturamento distribuída em vendas estaduais e interestaduais, com aplicação das alíquotas vigentes e praticadas em cada um dos Estados analisados, além de considerar também os benefícios concedidos, tais como reduções de base de cálculo, créditos presumidos e outorgados e de programas de financiamento e subsídio. Por fim é feita uma análise dos dados encontrados através de um comparativo da real tributação do ICMS em cada um dos Estados e seus desdobramentos no planejamento das empresas quando do estudo de suas expansões fabris.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FRENTE À GUERRA FISCAL

Quando se fala em guerra fiscal do ICMS em grande parte se analisa a matéria sob a ótica dos Estados e os prejuízos por ela causados. Rodrigues (2014) conceitua guerra fiscal como as medidas extremas, nem sempre legais, adotadas pelos Estados através de concessões fiscais com foco em atrair novas empresas que visam a geração de emprego e renda garantindo o desenvolvimento local.

Analisando essa prática pela ótica governamental, Estigara, Pereira e Lewis (2009, p.79) relatam que “os incentivos são estímulos concedidos pelo governo, na área fiscal, para que recursos sejam canalizados para segmentos específicos (econômico, cultural, social)”. É normal que os entes federativos se utilizem desse modelo de gestão para atrair empresas com vistas a gerar desenvolvimento local e regional para seus territórios em contrapartida à renúncia financeira.

O grande cuidado que deve ser levado em consideração na utilização dessa prática é que as políticas públicas territoriais sejam traçadas de modo a estimular a competitividade e inovação das empresas e não somente como forma de

manipulação para se utilizar dessa feita como uma moeda de troca visando beneficiar alguns em detrimento de outros, contextualizada dessa forma como Guerra Fiscal, onde Piancastelli e Perobell (1996), alegam que essa prática “se expandiu de maneira generalizada por todos os Estados, principalmente a partir de 1988”.

Percebe-se que existe uma unilateralidade dos entes federativos na concessão dos benefícios fiscais frente ao que a legislação rege e o acordo previsto através do CONFAZ. O desequilíbrio da concessão de benefícios em desconformidade com a Lei cria um embate entre os Estados e o Distrito Federal de forma a estimular a desigualdade e discrepâncias, gerando dessa forma prejuízo aos cofres públicos estaduais. De acordo com Tramontin (2002, p. 138), a resolução desses conflitos seria possível caso todos os Estados cumprissem com o que preconiza a Lei Complementar 24/75. Porém isso não é feito pelo fato de que ambos se sentem impedidos de cobrarem o cumprimento de tal legislação pois beneficiam-se das práticas ilegais para atração de novos negócios.

É imprescindível pesquisar também essa prática pela visão das entidades empresariais, às quais podem se beneficiar e muito dessas renúncias, sendo, neste caso, o foco deste estudo. Markus (2017) traz, em sua análise, alguns benefícios gerados às empresas através da guerra fiscal entre os Estados:

Com a guerra fiscal ocorre o alívio da esmagadora carga tributária que incide diretamente no setor produtivo da empresa. Sendo que com esse abrandamento da carga tributária, a organização consegue obter maior lucro sobre os produtos comercializados, gera mais empregos e aumenta a competitividade do seu produto;
Devido à variedade de opções que permitem ao investidor implantar a sua empresa com mais facilidades, as chances dos investimentos se concentrarem num único Estado ou Município são bastante reduzidas, fato que possibilita a descentralização da economia.

Avaliando-se as práticas através da ótica empresarial, tende a ganhar aquelas que conseguirem analisar os incentivos para, dessa forma, traçar um planejamento tributário buscando as melhores ofertas de concessão realizadas pelos Estados.

Tratando-se, contudo, da gestão tributária tem-se, portanto, a possibilidade de afirmar que o empresário busca se fazer valer dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados para a escolha de suas ampliações comerciais e/ou industriais,

utilizando da guerra fiscal como moeda de barganha no intuito de ganhar competitividade.

O planejamento e a análise tributária devem ser matérias de estudos constantes das empresas no sentido de buscar reduzir consideravelmente a sua carga tributária e dessa forma conseguir melhorar sua competitividade frente ao mercado. Com base nessa afirmação, Castro (2000, p. 6) assegura que as empresas, através de seus planejamentos, buscam, dentro das prerrogativas legais, em se tratando de implantação, ampliação ou até mesmo de modificação de seus negócios, uma redução da carga tributária para tornarem-se cada vez mais competitivas e eficientes em suas gestões financeiras.

Para Oliveira et al. (2004, p. 38) planejamento tributário é tido como a maneira correta de buscar reduzir o impacto tributário nas operações das empresas. Além disso os autores ainda alegam que para a elaboração de um estudo que seja mais assertivo e gere melhores resultados fiscais, é necessário ter conhecimento técnico e analisar de forma criteriosa as legislações visando a utilização das prerrogativas legais que objetivem as melhores decisões gerenciais.

Fabretti (2003) diz que cabe a análise dos impostos antecipadamente à tomada de decisões, visando conhecer quais as melhores opções a serem tomadas para que a empresa tenha a menor carga tributária legal possível e dessa forma, assegurando poder competir com seus concorrentes de forma mais justa e sustentável.

Visando buscar melhor alternativa para diminuição da carga tributária de maneira legal, as empresas devem atuar no foco da elisão fiscal, que, de acordo com Fabretti (2003, p. 153), trata-se de “economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa”. O autor discorre ainda que a prática da elisão fiscal é lícita pois é amparada nas legislações vigentes de forma a identificar o menor impacto fiscal para as empresas.

Já Amaral, (2002, p. 49) discorre que

a elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não, vedados por ela, que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

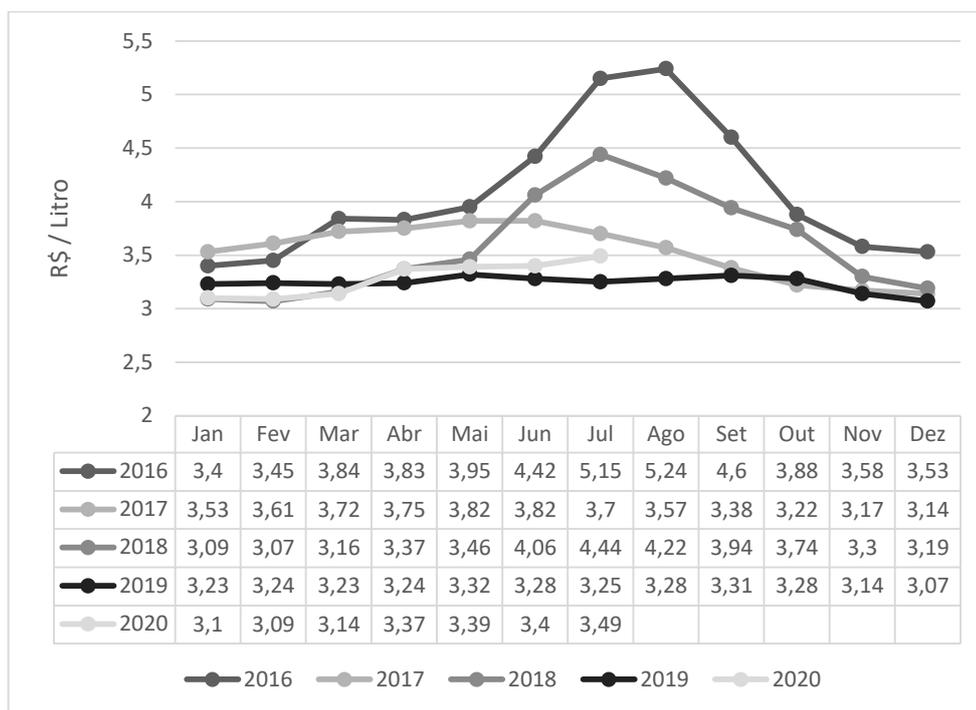
Diante desse contexto tem-se, portanto, um ambiente para uma análise científica, baseando-se na guerra fiscal como estratégia das empresas na busca pela diminuição de sua carga tributária, bem como utilizando-se desse artifício para basear-se em suas tomadas de decisões quando de suas ampliações comerciais e industriais.

3 MATERIAL E MÉTODO

O objeto de estudo escolhido para realização da análise do impacto do ICMS através dos benefícios fiscais foi o da comercialização de Leite UHT, tendo em vista tratar-se de uma comódite de grande produção nacional e por ter seu preço traçado pelo mercado, onde o planejamento tributário pode determinar uma lucratividade competitiva ou, em caso de sua falta, a inviabilização da produção. De acordo com a Embrapa (2019, p.24), o Brasil é o 3º maior produtor de leite do mundo, sendo a variação UHT responsável por 24,86% de toda a produção em volume de vendas no país, ocupando a 27ª posição de produto industrializado mais vendido, ficando atrás apenas de carnes, açúcar, cervejas e refrigerantes.

Conforme o Gráfico abaixo, elaborado pela FIPE e publicado pela Milkpoint Radar, percebe-se que o preço do Leite UHT vem sofrendo variações ao longo dos anos, fechando 2019 no valor de R\$ 2,96 o litro. Já em 2020, o valor máximo auferido até a elaboração desse estudo foi de R\$ 3,49 no mês de julho. Levando-se em consideração a variação ao longo dos anos, tem-se o valor médio de R\$ 3,56/Litro nas vendas a varejo.

Gráfico 1 - Preço Reais de Leite UHT no Varejo



Fonte: FIPE, deflacionado pelo IGP-DI e publicado por Milkpoint Radar, Agosto/2020.

Dentro desse contexto, é necessário levar em consideração que a produção do Leite UHT possui diversos custos, tais como: o valor pago ao produtor, o custo do frete, o custo da embalagem, o custo da transformação, dentre outros, até considerar-se o custo do ICMS sobre a venda do produto ao consumidor final, sendo este um fator decisivo para o diferencial competitivo do negócio.

A análise se concentrará no impacto do ICMS na comercialização de Leite UHT, tendo como base os 04 (quatro) principais Estados produtores de acordo com a Embrapa, conforme tabela a seguir:

Tabela 1 - Produção de Leite por Regiões e Estados Brasileiros, 2002/2017 (adaptado)

Regiões/Estados	Produção de Leite (milhões de litros)			
	2002	2007	2012	2017
Brasil	21.643	26.137	32.304	33.491
Minas Gerais	6.177	7.275	8.906	8.912
Rio Grande do Sul	2.330	2.944	4.049	4.552
Paraná	1.985	2.701	3.969	4.438
Goiás	2.484	2.638	3.546	2.990
Demais Estados	8.667	10.579	11.834	12.599

Fonte: Anuário Embrapa. p. 53, 2019. Adaptada pelos autores

A pesquisa, realizada através de coleta documental, consistiu em identificar, de acordo com as legislações vigentes em cada um dos Estados analisados, quais os benefícios concedidos de forma a reduzir a carga tributária final do ICMS na comercialização do Leite UHT.

Após a identificação dos benefícios fiscais, foi realizado a construção de cenários sobre a venda do leite UHT, por parte da indústria, nos Estados delimitados através de uma simulação de faturamento de R\$ 1 Milhão para efeito de análise, considerando que 40% das vendas foram realizadas dentro do próprio Estado e 60% foram realizadas para fora. Foram desconsiderados os créditos referentes a aquisição de insumos e matérias primas no referido estudo.

Para que houvesse uma análise igualitária, foram aplicadas as maiores alíquotas definidas pelo Senado Federal e conseqüentemente pelas legislações estaduais nas simulações das vendas interestaduais.

Por fim, foi realizado uma análise comparativa entre os Estados de forma a apresentar as alíquotas efetivas incidentes sobre o produto Leite UHT. Com base no comparativo das alíquotas efetivas pode-se aprofundar o estudo de forma a identificar quais são os Estados com as melhores ofertas de benefícios fiscais. Levou-se em consideração também outros fatores que podem ser decisivos nas tomadas de decisões quando do planejamento financeiro das empresas.

4 ANÁLISES E RESULTADOS

Serão apresentadas a seguir as análises dos dados identificados através dos levantamentos obtidos pelas das coletas documentais realizadas junto às legislações estaduais. Além do resumo dos benefícios identificados para o produto em questão, foram também elaboradas tabelas considerando as alíquotas vigentes a serem aplicadas, os créditos concedidos, as reduções de base de cálculo, bem como os programas de financiamento e subsídio ofertados, chegando ao final nas alíquotas efetivas em cada um dos Estados pesquisados.

4.1 Estado do Rio Grande do Sul

O ICMS no Estado do Rio Grande do Sul é regido pela Lei 8.820 de 27 de janeiro de 1989 e suas alterações e regulamentado pelo Decreto 37.699 de 26 de agosto de 1997 e suas alterações.

De acordo com o Decreto 37.699/97 em seu artigo 27, Inciso I, é sabido que o imposto praticado no Rio Grande do Sul para as operações internas é de 17%. Ainda de acordo com tal decreto, no artigo 23, quando se tratar do produto Leite UHT, tendo em vista que o mesmo faz parte da relação de produtos que compõem a cesta básica, haverá, para fins de cálculo do ICMS, a redução da base de cálculo para 38,888%.

No que tange às vendas interestaduais do referido produto, o decreto reza, através do artigo 12, Inciso I, letras a e b que as alíquotas praticadas são de 12% quando as vendas são destinadas para os Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais, São Paulo, Paraná e Santa Catarina. As vendas destinadas para os demais Estados e para o Distrito Federal são tributadas em 7%.

Diante do exposto até o momento é possível elaborar a tabela a seguir com uma simulação de tributação do ICMS nas vendas do Leite UHT.

Tabela 2 - Simulação da Tributação do ICMS em Rio Grande do Sul sobre Leite UHT com redução da base de cálculo nas saídas internas

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 155.552,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	17%
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 26.443,84
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 98.443,84

Fonte: Elaborada pelos autores

O referido Decreto concede, através do artigo 32, Inciso CLXXVIII, um crédito fiscal presumido de 15% sobre a base de cálculo nas vendas internas. Dessa forma, é possível atualizar a Tabela 2, considerando o crédito presumido sobre as operações internas, ficando a mesma da seguinte forma:

Tabela 3 - Simulação da Tributação do ICMS em Rio Grande do Sul sobre Leite UHT com redução da base de cálculo e crédito presumido nas saídas internas

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 155.560,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	18%
Cálculo do imposto nas vendas internas	R\$ 28.000,80
Crédito presumido nas vendas internas	R\$ 23.332,80
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 4.668,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 76.668,00

Fonte: Elaborada pelos autores

O Estado do Rio Grande do Sul conta ainda com dois benefícios fiscais instituídos através de um fundo de financiamento denominado FUNDOPEM/RS e um programa de subsídio ao financiamento denominado INTEGRAR/RS.

O Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM/RS) atua com a concessão de benefícios a empresas que realizem projetos de investimentos que resultem na implantação ou expansão de unidades industriais, gerando empregos e riqueza no Rio Grande do Sul.

É um instrumento de parceria do Governo do Estado com a iniciativa privada visando à promoção do desenvolvimento socioeconômico, integrado e sustentável. As empresas estimuladas se apropriam do incentivo após comprovação da realização dos investimentos, na forma de financiamento de um percentual máximo de 90% do ICMS incremental mensal devido, gerado pela operação do projeto implantado. O limite global do financiamento do FUNDOPEM/RS é o correspondente ao montante do custo dos investimentos fixos do projeto apoiado.

Já o Programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Sul (INTEGRAR/RS), que opera de forma complementar ao FUNDOPEM/RS, concede um abatimento sobre cada parcela a ser paga do financiamento do FUNDOPEM/RS, incluindo o valor principal financiado e os respectivos encargos financeiros do parcelamento. O percentual de abatimento varia de 10% a 90%, dependendo do município de localização do projeto, o número de

empregos diretos gerados e a massa salarial média do quadro de funcionários da empresa beneficiada.

Considerando uma empresa que atenda a todos os pré-requisitos estabelecidos por ambos os programas, pode-se elaborar a tabela a seguir com o impacto final do ICMS sobre as operações com Leite UHT no Estado do Rio Grande do Sul:

Tabela 4 - Simulação da Tributação do ICMS em Rio Grande do Sul sobre Leite UHT com redução da base de cálculo e crédito presumido nas saídas internas e aplicação do FUNDOPEM/RS e INTEGRAR/RS

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 155.560,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	18%
Cálculo do imposto nas vendas internas	R\$ 28.000,80
Crédito presumido nas vendas internas	R\$ 23.332,80
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 4.668,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 76.668,00
Financiamento do Programa FUNDOPEM/RS	R\$ 69.001,20
Subsídio concedido pelo Programa INTEGRAR/RS	R\$ 62.101,08
Valor do imposto a recolher	R\$ 14.566,92
Impacto total do ICMS sobre o faturamento	1,46%

Fonte: Elaborada pelos autores

De acordo com a simulação apresentada, o Estado do Rio Grande do Sul, considerando-se as prerrogativas de benefícios fiscais estabelecidos, tem, como impacto tributário do ICMS sobre as operações de comercialização do Leite UHT, internas e interestaduais o percentual de 1,46%.

4.2 Estado do Paraná

A legislação do ICMS no Estado do Paraná é regida pela Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996 e suas alterações, sendo regulamentado pelo Decreto 7871 de 29/09/2017 e suas alterações. Em relação às operações internas, a Lei 11.580, em seu Art. 14, Inciso II, Letra g, Item 10 traz que as alíquotas praticadas são de 12% para o produto Leite UHT. Já nas operações interestaduais, de acordo com o artigo

15, Inciso I e II, cita que as alíquotas praticadas são de 12% nas vendas destinadas aos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo e de 7% para os demais Estados e o Distrito Federal.

O Convênio ICMS 128/1994 permite que seja utilizado do benefício fiscal de redução da alíquota nas saídas internas de produtos que fazem parte da cesta básica, aplicando, portanto, o percentual de 7% em tais operações em detrimento dos 12% estipulados pela Lei 11.580.

Diante desses dados é possível elaborar a Tabela abaixo referente à apuração do imposto nas operações com Leite UHT no Estado do Paraná:

Tabela 5 - Simulação da Tributação do ICMS no Paraná sobre Leite UHT com redução de alíquota nas saídas internas

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 400.000,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	7%
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 28.000,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 100.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

Adiante na legislação, é ofertado ao industrial produtor de Leite UHT, crédito presumido nas operações internas e interestaduais na proporção de 14% e 7% respectivamente conforme o Regulamento do ICMS, através do Decreto 7.871/2017, no anexo VII, Itens 29 e 31.

Desta feita, é possível atualizar a tabela de apuração do ICMS no Estado do Paraná, incluindo os benefícios de crédito presumido sobre as operações com Leite UHT, chegando-se, portanto, nos seguintes valores:

Tabela 6 - Simulação da Tributação do ICMS em Minas Gerais sobre Leite UHT com redução da alíquota nas saídas internas e Crédito Presumido

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 400.000,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	7%
Cálculo do imposto nas vendas internas	R\$ 28.000,00
Crédito Presumido nas vendas internas	R\$ 56.000,00
Valor do imposto devido nas vendas internas	-R\$ 28.000,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Cálculo do imposto nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Crédito presumido nas vendas externas	R\$ 42.000,00
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 30.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 2.000,00
Impacto total do ICMS sobre o faturamento	0,2%

Fonte: Elaborada pelos autores

Diante dos dados apresentados podemos perceber que o impacto do ICMS que nas operações estaduais e interestaduais sobre o Leite UHT é de 0,2%.

4.3 Estado de Minas Gerais

No Estado de Minas Gerais é concedido aos seus contribuintes industriais laticínios nas operações com Leite UHT a redução da base de cálculo nas vendas internas, além do benefício fiscal de Crédito Presumido.

A legislação tributária do Estado que trata sobre o ICMS é a Lei 6.763 de 26 de dezembro de 1975, regulamentada pelo Decreto 43.080 de 13 de dezembro de 2002 e suas alterações. No que tange às operações realizadas com o produto Leite UHT as orientações tributárias DOLT/SUTRI 001/2011 com vigência a partir de 01 de fevereiro de 2011 reza que as saídas próprias da indústria são tributadas sob a alíquota de 18% desde 15 de março de 2013. Além disso haverá a aplicação de redução da base de cálculo na proporção de 61,11% de modo que a alíquota incidente sobre a operação seja equivalente a 7%. Nas saídas interestaduais adota-se a alíquota de 12% sobre as operações realizadas. De acordo com este cenário é possível a elaboração da seguinte tabela de apuração do imposto sobre as operações realizadas:

Tabela 7 - Simulação da Tributação do ICMS em Minas Gerais sobre Leite UHT com redução da base de cálculo nas saídas internas

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 155.560,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	18%
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 28.000,80
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 100.000,80

Fonte: Elaborada pelos autores

Em seguida a apresentação da apuração do imposto sobre as saídas estaduais e interestaduais é necessário avaliar sobre o benefício fiscal concedido pelo Estado no que diz respeito ao Crédito Presumido, o qual visa reduzir consideravelmente o impacto tributário nestas operações. De acordo com o que rege o Regulamento do ICMS, através do Decreto 45.510, em seu capítulo V, Art. 75, incisos XV e XVI, o texto diz que é assegurado à empresa o crédito nas vendas internas referente ao mesmo valor do imposto apurado. Já nas vendas interestaduais o crédito concedido será na proporção em que resulte na carga tributária de 1%.

Assim sendo, de acordo com a previsão da legislação, é possível atualizar a tabela de apuração do ICMS sobre as operações realizadas com Leite UHT no Estado de Minas Gerais, ficando o mesmo com a seguinte estrutura:

Tabela 8 - Simulação da Tributação do ICMS em Minas Gerais sobre Leite UHT com redução da base de cálculo nas saídas internas e Crédito Presumido

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 155.560,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	18%
Cálculo do imposto nas vendas internas	R\$ 28.000,80
Crédito Presumido nas vendas internas	R\$ 28.000,80
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 0,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Cálculo do imposto nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Crédito presumido nas vendas externas	R\$ 71.280,00
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 720,00
Valor total do imposto devido	R\$ 720,00
Impacto total do ICMS sobre o faturamento	0,07%

Fonte: Elaborada pelos autores

Com base nos levantamentos apresentados pode-se afirmar que para as operações realizadas no Estado de Minas Gerais com o produto Leite UHT há um impacto tributário no que tange ao ICMS de apenas 0,07% sobre o faturamento, obtendo a empresa industrial um incentivo extremamente importante do governo, sem a necessidade de se gerar nenhuma contrapartida para obtenção desse benefício.

4.4 Estado de Goiás

O Estado de Goiás traz como seus principais benefícios fiscais para a indústria de laticínios, fabricante do Leite UHT, a redução da base de cálculo nas operações internas, a concessão de crédito outorgado aplicado sobre o imposto auferido nas vendas internas além do financiamento de até 73% do imposto final apurado sobre todas as operações, podendo vir a ser subsidiado em até 100% caso atenda aos requisitos do programa instituído.

A legislação que rege o Regulamento do Código Tributário Estadual (RCTE) é a Lei 11.651, promulgada em 26 de dezembro de 1991 e o Decreto 4.852 assinado em 29 de dezembro de 1997 e suas alterações. Em seu capítulo III, Art. 20º. o qual trata das alíquotas, o Decreto nos diz que os percentuais aplicáveis para operações com Leite UHT são de 12%, seja nas operações internas ou interestaduais.

Adiante no mesmo decreto, no Anexo IX que trata dos Benefícios Fiscais, em seu artigo 8º., Inciso II a legislação diz que nas operações internas deverá ser aplicada uma redução da base de cálculo de 50% para efeito da apuração do ICMS.

Diante dessa condição há aqui uma redução do impacto tributário concedido nas vendas internas o que não se percebe nas vendas interestaduais. Portanto, com base nas informações obtidas até o momento, é factível a elaboração da seguinte Tabela:

Tabela 9 - Simulação da Tributação do ICMS em Goiás sobre Leite UHT com redução base de cálculo nas vendas internas

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 200.000,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	12%
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 24.000,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 96.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

Após o resumo da apuração do imposto nas saídas internas e externas no Estado de Goiás, faz-se necessário ainda considerar os demais benefícios fiscais inerentes a tais operações. Para tal, deve-se destacar o que rege a Lei 13.453, promulgada em 16 de abril de 1999, a qual traz, em seu Art. 1º. Inciso I, Letra a, Item 2 que concede um crédito outorgado de 5% sobre o valor da base de cálculo nas operações internas com o Leite UHT. Desta feita, vislumbra-se o seguinte cenário:

Tabela 10 - Simulação da Tributação do ICMS em Goiás sobre Leite UHT com benefícios do crédito outorgado

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 200.000,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	12%
Cálculo do imposto nas vendas internas	R\$ 24.000,00
Alíquota crédito outorgado nas vendas internas	5%
Crédito outorgado sobre as vendas internas	R\$ 10.000,00
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 14.000,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 86.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por fim o Estado de Goiás faculta ainda às indústrias instaladas em seu território a adesão ao Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, instituído em 18 de janeiro de 2000 sob a Lei 13.591, o qual tem em seu objeto social a

modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

O Programa PRODUZIR tem como intuito o financiamento parcial do ICMS devido pelas empresas beneficiárias, fazendo com que o custo da produção se torne mais barato, tornando desta forma os produtos mais competitivos no mercado. As empresas beneficiadas terão o financiamento de até 73% de seu imposto gerado, sendo que o pagamento desse financiamento deverá ser efetivado após um ano de carência contados após o acúmulo de um ano de usufruto. De acordo com os projetos aprovados, atendendo aos critérios estipulados pelo programa, em alguns casos, o desconto pode chegar à 100% do valor financiado, não havendo, portanto, a obrigação de ressarcimento aos cofres públicos dos valores subsidiados. Será utilizado como base para a análise em questão o subsídio máximo concedido pelo programa, com o desconto total, não havendo obrigações futuras com o valor financiado. Desta forma, encontra-se o seguinte cenário final de apuração dos impostos:

Tabela 11 - Simulação da Tributação do ICMS em Goiás sobre Leite UHT com benefícios do crédito outorgado e do Programa PRODUZIR

Valor total das vendas no período	R\$ 1.000.000,00
Valor das vendas internas (dentro do próprio estado)	R\$ 400.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas internas	R\$ 200.000,00
Alíquota ICMS nas vendas internas	12%
Cálculo do imposto nas vendas internas	R\$ 24.000,00
Alíquota crédito outorgado nas vendas internas	5%
Crédito outorgado sobre as vendas internas	R\$ 10.000,00
Valor do imposto devido nas vendas internas	R\$ 14.000,00
Valor das vendas externas (interestaduais)	R\$ 600.000,00
Base de cálculo para tributação nas vendas externas	R\$ 600.000,00
Alíquota ICMS nas vendas externas	12%
Valor do imposto devido nas vendas externas	R\$ 72.000,00
Valor total do imposto devido	R\$ 86.000,00
Financiamento do Programa PRODUZIR	R\$ 62.780,00
Valor do imposto a recolher	R\$ 23.220,00
Impacto total do ICMS sobre o faturamento	2,32%

Fonte: Elaborada pelos autores.

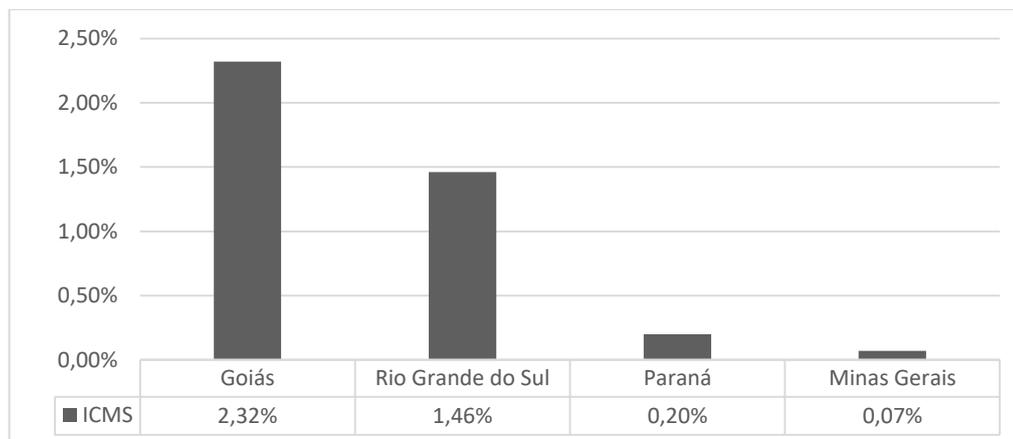
Concluindo a análise sobre o ICMS nas operações realizadas no Estado de Goiás pode-se perceber que, de acordo com os benefícios concedidos, o impacto final é de 2,32% sobre o faturamento, havendo, portanto, um ganho fiscal real de 9,68% sobre as vendas totais.

5 COMPARATIVO ENTRE OS ESTADOS

De acordo com as análises realizadas é díspar a diferença entre o impacto do ICMS cobrado pelo mesmo produto em diferentes Estados do País, cada qual utilizando de artifícios próprios para subsidiar as operações da indústria com foco em ampliar as plantas produtivas em seus territórios com vistas ao desenvolvimento social e econômico de suas regiões.

Para melhor vislumbrar as diferenças encontradas em cada um dos Estados analisados foi elaborado o Gráfico abaixo representando a fatia de ICMS que demonstra o impacto sofrido pelo contribuinte sobre as operações realizadas:

Gráfico 2 - Comparativo do Impacto do ICMS sobre operações com Leite UHT nos principais Estados Produtores



Fonte: Elaborado pelos autores.

Como pode ser visto no Gráfico acima, o Estado de Goiás gera um impacto de 2,32% sobre as operações realizadas configurando-se como o de maior percentual, seguido pelo Estado do Rio Grande do Sul, com um impacto de 1,46%. Logo após temos o Estado do Paraná com alíquota real de 0,2% e por fim o Estado de Minas Gerais gerando um impacto de 0,07% sobre as vendas, sendo, portanto, o Estado com o menor impacto de ICMS sobre as operações simuladas com Leite UHT.

É evidente que, diante do estudo realizado, se uma determinada empresa levar em consideração apenas o impacto do ICMS para as tomadas de decisões sobre implantação de plantas fabris para fabricação e comercialização do produto Leite UHT, tem-se que o Estado de Minas Gerais é sem sombra de dúvidas, o melhor território a se investir, devendo inclusive concentrar toda a operação naquele Estado frente às garantias reais de redução dos custos no que tange aos impostos. Seguido de perto, Paraná configura-se como o segundo Estado mais vantajoso para se operar, considerando apenas o impacto do ICMS, de acordo com os dados apresentados.

Rio Grande do Sul e Goiás, sendo dois dos maiores Estados fabricantes desse produto no país, nesse levantamento ficaram, respectivamente em terceiro e quarto lugar no que tange ao impacto tributário do ICMS, com uma diferença enorme frente ao que se compara com relação ao Estado de Minas Gerais e Paraná.

É sabido ainda que não deve ser levado em consideração apenas o impacto do ICMS sobre as operações para que se trace estratégias de implantação ou não

de plantas fabris. Outros fatores devem ser considerados, pois impactam tanto ou até mais nos resultados da empresa. Questões como concorrência, logística, qualidade e quantidade das matérias-primas, custo da mão-de-obra são itens que devem ser avaliados quando do estudo relativos ao planejamento sobre as ampliações da fábrica, pois estes itens configuram o grau de risco ofertado frente aos benefícios concedidos.

Outro fator importante a ser levado em consideração é a questão legal dos benefícios concedidos pelos Estados pois estes são passíveis de serem questionados pela sua inconstitucionalidade, enfraquecendo-os frente a outros, tendo em vista que os demais entes federativos podem glosar o direito ao crédito pelas empresas quando da aquisição de produtos advindos de Estados que legislam sobre benefícios fiscais sem aprovação dos demais.

Com isso, ao se utilizar de tais concessões em busca da redução de custos e ampliação da competitividade frente ao mercado, à curto prazo pode-se ter uma sensação de retorno benéfico, porém à longo prazo a empresa poderá vir a ter problemas com os demais Estados, inclusive judiciais, incorrendo em prejuízos maiores.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por um lado é possível compreender a razão e o interesse da Administração Pública Estadual em conceder benefícios fiscais às empresas tendo em vista que essa prática contribui para uma maior implantação de empresas em suas regiões, aumentando, mesmo que irrisoriamente as receitas do Estado. Por outro lado, avaliando-se os aspectos sociais e econômicos, a prática contribui para aumento de renda de sua população, através da oferta de empregos e de estímulo às negociações comerciais dentro do próprio Estado. O que não é passível de compreensão é a utilização de práticas inconstitucionais para proveito próprio. Isso compromete a competitividade igualitária entre os entes federativos, utilizando de artifícios desmedidos, invertendo o sentido de benefício e desta forma desencadeando ações de proteção entre cada um dos partícipes, gerando assim o que denominamos de Guerra Fiscal.

Por se ter internalizado como uma concorrência desleal e prejudicial às finanças estaduais, a guerra fiscal, além de gerar conflitos entre os Estados,

inviabilizam ainda o desenvolvimento e a descentralização da produção nos Estados menos favorecidos. Percebe-se que em nenhum aspecto, avaliando-se pela ótica das administrações públicas, a guerra fiscal é benéfica.

Por outro ângulo, as empresas, em seus estudos de viabilidade econômico-financeira, utilizam-se desse viés para se valer de benefícios fiscais no intuito de reduzir seus custos de produção, e dessa forma se tornarem mais competitivas frente ao mercado.

É evidente que, por si só, os benefícios concedidos pelos Estados estão longe de se tornar a única moeda a ser considerada como decisória na avaliação da implantação de uma empresa, tendo em vista que demais fatores impactam também nesse estudo, tais como custo e disponibilidade da matéria-prima, custo da mão-de-obra, logística dentre outros, que podem inclusive inviabilizar um negócio caso não sejam levados em consideração. Porém, é correto afirmar que, com base nos levantamentos auferidos neste estudo, em termos de igualdade entre os Estados, a guerra fiscal pode vir a ser benéfica para uma determinada empresa.

Como pode-se constatar, nesse caso em específico, se houvesse uma estrutura igualitária entre as partes, ficaria evidente que uma determinada empresa deveria concentrar sua operação principalmente nos Estados de Minas Gerais e Paraná por serem estes os que gerariam o menor impacto tributário e dessa forma possibilitariam maiores condições de lucratividade. Como os benefícios são disponíveis para todas as empresas que operam com o mesmo produto, esse contexto deixaria de ser um diferencial competitivo, colocando todas as indústrias em pé de igualdade, fazendo novamente, com que outros aspectos se tornassem cruciais para possibilitar uma maior competitividade entre as entidades.

Diante de todo o exposto pode-se afirmar que foi possível atender aos objetivos dessa pesquisa. A principal questão a ser respondida era a de identificar o impacto que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS podem influenciar os estudos de expansão de uma indústria de laticínios. Nesse contexto percebe-se que tais incentivos devem sim ser levados em consideração, porém com cautela, tendo em vista as questões constitucionais dos incentivos, bem como necessitam de ser avaliados dentro de um contexto maior, utilizando-se de outras variáveis.

Por fim, através do estudo de caso pode-se atender aos demais objetivos que eram o de relacionar os benefícios fiscais concedidos ao setor de laticínios, bem como o de comparar a carga tributária desta indústria entre os principais Estados produtores.

Esse estudo poderá ser utilizado como ferramenta para empresas e demais pesquisadores que desejem conhecer um pouco mais sobre o cenário tributário nacional e estadual e como incentivos fiscais podem ser utilizados pelas empresas como forma de se tornarem mais competitivas frente ao mercado, guardadas as devidas proporções. É importante ressaltar que o estudo se utilizou de uma empresa de laticínios, através do produto Leite UHT, concentrando suas operações nos Estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Paraná e Goiás. Resultados diferentes poderão ser auferidos em caso de utilização de outra amostragem de território e/ou produto.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L do. **A aplicação da norma geral antielisão no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Presidência da República, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília: DF, Presidência da República, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 1 mar. 2020.

BRASIL. **Convênio ICMS 128, de 24 de outubro de 1994**. Brasília: DF, Ministério da Fazenda, 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/CV128_94>. Acesso em: 25 mar. 2020.

CASTRO, F. A. V. de. Planejamento Tributário: A Lógica do Sistema e o Manicômio Jurídico Tributário. **Caderno de Temas Jurídicos**. Florianópolis, n. 106, p. 6-7, maio 2002.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA (EMBRAPA). **Anuário do Leite 2019**. São Paulo, 2020.

ESTIGARA, A.; PEREIRA, R.; LEWIS, A. L. B. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOIÁS. **Lei 11.651, de 26 de dezembro de 1991**. Goiânia: GO, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Cte/CTE.htm> . Acesso em: 22 abr. 2020.

GOIÁS. **Decreto 4.852, de 29 de dezembro de 1997**. Goiânia: GO, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 22 abr. 2020.

GOIÁS. **Lei 13.591, de 18 de janeiro de 2000**. Goiânia: GO, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Produzir/Leis/L_13591.htm> . Acesso em: 22 abr. 2020.

MARKUS, Leandro. Guerra Fiscal: o que é e como ela pode ajudar minha empresa. In **Leandro Markus**: Consultoria Tributária. Niterói, 04 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.leandromarkus.com.br/geral/guerra-fiscal-o-que-e-e-como-ela-pode-ajudar-minha-empresa>> . Acesso em: 22 fev. 2020.

MINAS GERAIS. **Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Belo Horizonte: MG, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html>. Acesso em: 02 de abr. 2020.

MINAS GERAIS. **Orientações Tributárias DOLT/SUTRI 001, de 17 de fevereiro de 2011**. Belo Horizonte: MG, Subsecretaria de Receita Estadual, 2020. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_2011.html>. Acesso em: 02 abr. 2020.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PARANÁ. **Lei 11.580, de 14 de novembro de 1996**. Curitiba: PR, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>> . Acesso em: 25 mar. 2020.

PARANÁ. **Lei 7871, de 29 de setembro de 2017**. Curitiba: PR, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>> . Acesso em: 25 mar. 2020.

PIANCASTELLI, M; PEROBELLI, F. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Brasília: IPEA, 1996.

PREÇOS DE LEITE UHT NO VAREJO. **MilkPoint Raddar**, Piracicaba, c2016. Disponível em: <<https://www.milkpointradar.com.br/noticia/2/11/>>. Acesso em: 10 ago. 2020,

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Nº 8820, de 27 de janeiro de 1989**. Porto Alegre: RS, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153615>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Porto Alegre: RS, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>> . Acesso em: 15 mar. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei 11.916, de 02 de junho de 2003**. Porto Alegre: RS, Governadoria do Estado, 2020. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/11.967.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

RODRIGUES, M. A. **A problemática da guerra fiscal e o ICMS**. Direitonet, 2014. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>>. Acesso em: 29 nov. 2017.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas & Guerra Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.