



Universidade de Brasília
Instituto de Ciência Política

**Quem perde com a guerra fiscal? Uma análise sobre o impacto do
conflito no setor de Leite UHT**

Betânia Alves Pereira

Brasília - DF

2022



Universidade de Brasília
Instituto de Ciência Política

**Quem perde com a guerra fiscal? Uma análise sobre o impacto do
conflito no setor de Leite UHT**

Betânia Alves Pereira

Monografia apresentada ao Curso de Ciência Política, do Instituto de Ciência Política, Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciência Política sob a orientação da professora Doutora Marcela Machado.

Brasília - DF

*“Somos filhos da época
e a época é política.
Querendo ou não querendo,
Teus genes têm um passado político,
Tua pele, um matiz político,
Teus olhos, um aspecto político.
O que você diz tem ressonância,
O que silencia tem eco
De um jeito ou outro político.
Até caminhando e cantando a canção
Você dá passos políticos
Sobre um solo político.
Versos apolíticos também são políticos,
E no altar a lua ilumina
Com um brilho já pouco lunar.
Ser ou não ser, eis a questão.
Qual questão, me dirão.
Uma questão política.
Não precisa nem mesmo ser gente
Para ter significado político,
Basta ser petróleo bruto,
Ração concentrada ou matéria reciclável.
Ou mesa de conferência cuja forma
se discutia por meses a fio:
deve-se arbitrar sobre a vida e a morte
numa mesa redonda ou quadrada.
Enquanto isso, matavam-se os homens,
Morriam os animais,
Ardiam as casas,
Ficavam ermos os campos,
Como em épocas passadas
E menos políticas.”*

Wisława Szymborska

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Maria Agda e Marcio Alves, por darem tanto de si para que eu realizasse esse sonho. Mesmo distante fisicamente, o amor e incentivo de vocês foram essenciais para que eu me mantivesse forte nessa trajetória. Essa conquista também é de vocês!

À minha irmã, Sara Alves, pela amizade e carinho.

Ao meu companheiro, Henrique do Amaral, pela amizade, apoio e cuidado. Como sou feliz por ter vivenciado toda essa experiência ao seu lado. Obrigado por acreditar em mim até mesmo quando eu mesma não conseguia.

Aos meus tios, Kátia Borges e Pedro Borges, que me acolheram nos primeiros meses que me mudei para Brasília. O cuidado e carinho de vocês me auxiliou na adaptação em Brasília e isso foi essencial na minha trajetória.

Aos meus sogros, Maria Ubaldina e Luis Felipe, pelo carinho e apoio.

Aos meus amigos, que são a extensão da minha família, por serem tão inspiradores e por caminharem ao meu lado nesta jornada.

Ao Projeto Politeia, que foi um espaço onde pude me desconstruir e reconstruir, sempre ao lado de pessoas inspiradoras que me desafiaram a ser cada vez melhor.

A todos os docentes da Universidade de Brasília com os quais tive aula. Aqui destaco a professora Suely Araújo, que me apresentou o federalismo e, diante de suas aulas que pude presenciar, me apaixonei pelo tema. Também sou grata à professora Marcela Machado, por toda paciência, sensibilidade e apoio durante esta etapa de elaboração monografia.

À Universidade de Brasília, que, com educação pública e de qualidade, transforma a vida de tantas pessoas.

RESUMO

Os estados brasileiros têm disputado entre si a recepção de novos empreendimentos mediante a concessão, muitas vezes à revelia da lei, de incentivos fiscais relacionados ao ICMS. Diante desse cenário, este estudo tem o objetivo de analisar a seguinte questão: Quem perde com a guerra fiscal? Para tal análise, foi utilizado um estudos sobre o impacto do valor final do ICMS no setor de Leite UHT, uma *commodity* de grande relevância nacional e que possui historicamente a presença de guerra fiscal entre os estados produtores. Também é discutido os impactos da guerra fiscal na coordenação federativa. Portanto, este estudo, além de investigar as práticas da guerra fiscal, também apresenta, de forma detalhada, a diferença do impacto do ICMS nos diferentes estados analisados e as consequências dessa competição tributária.

Palavras-chave: ICMS; guerra fiscal; incentivos fiscais; coordenação federativa; leite UHT.

ABSTRACT

Brazilian states have been competing among themselves to receive new enterprises by granting, often against the law, ICMS-related tax incentives. Given this scenario, this study aims to analyze the following question: Who loses with the tax war? For this analysis, we used a study on the impact of the final value of ICMS in the UHT milk sector, a commodity of great national relevance and that historically has the presence of a fiscal war among the producing states. The impacts of the fiscal war on federative coordination are also discussed. Therefore, this study, besides investigating the tax war practices, also presents, in a detailed way, the difference in the impact of the ICMS in the different states analyzed and the consequences of this tax competition.

Keywords: ICMS; tax war; tax incentives; federal coordination; UHT milk.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DOU – Diário Oficial da União

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

PRODUZIR - Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás

RICMS - Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

SINIEF - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

STF – Supremo Tribunal Federal

UHT – Ultra-High Temperature

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Figura 1 - Percentual das alíquotas interestaduais por região.

Figura 2 - Preço por litro de Leite UHT entre 2016 e 2020.

Tabela 1 - Alíquotas internas de ICMS no estado de Minas Gerais.

Tabela 2 - Valores de venda e consumo do Leite UHT entre 2016 e 2017.

Tabela 3 - Evolução da produção de leite UHT dos quatro maiores produtores no Brasil (2002 a 2017).

Tabela 4 - Percentual das alíquotas internas sobre o Leite UHT de Minas Gerais e Goiás.

Tabela 5 - Simulação da tributação do Leite UHT com redução da base de cálculo.

Tabela 6 - Simulação da tributação do Leite UHT com redução da base de cálculo e Crédito Presumido.

Tabela 7 - Simulação da tributação do Leite UHT com redução da base de cálculo.

Tabela 8 - Simulação da tributação do Leite UHT com benefícios do crédito outorgado.

Tabela 9 - Simulação da tributação do Leite UHT com benefícios do crédito outorgado e do Programa PRODUZIR.

Sumário

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Introdução | 1 |
| 2 | Guerra Fiscal e Coordenação Federativa | 4 |
| 2.1 | Contexto dos estados na redemocratização e o surgimento da guerra fiscal . . . | 4 |
| 2.2 | O conceito de guerra fiscal | 8 |
| 2.3 | Coordenação federativa | 9 |
| 3 | Aplicação do ICMS pelos estados | 12 |
| 3.1 | Competência legislativa | 12 |
| 3.2 | Aplicação do ICMS | 12 |
| 3.3 | O ICMS como incentivo fiscal | 16 |
| 3.4 | Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ | 18 |
| 3.5 | O ICMS no setor de Leite UHT | 20 |
| 4 | Quem perde com a guerra fiscal | 24 |
| 4.1 | Ótica nacional e estadual | 24 |
| 4.2 | Metodologia de análise do impacto tributário do ICMS nas operações com Leite UHT | 26 |
| 4.3 | Disparidade de tributação para um mesmo setor | 27 |
| 4.3.1 | Estado de Minas Gerais | 28 |
| 4.3.2 | Estado de Goiás | 30 |
| 4.4 | Comparativo entre estados | 33 |
| 4.5 | Quem perde com a guerra fiscal no setor de Leite UHT: análise dos dados . . . | 34 |
| 5 | Considerações Finais | 38 |
| 6 | Referências Bibliográficas | 40 |
| | Apêndices | 45 |
| | Apêndice A | 46 |

1 Introdução

Entre os estados, é comum a prática de criar um diferencial em relação aos demais para atrair investidores privados e garantir maior competitividade e crescimento econômico em seus territórios. São diversas as formas utilizadas pelos estados para alcançar seus objetivos econômicos. Uma delas é a prática da “guerra fiscal”.

A expressão advém da criação de incentivos para determinados ramos de atividade em que os estados abrem mão de parte de sua arrecadação em prol da ampliação do número de empresas situadas em território público sob sua jurisdição, ainda que isso acarrete em desarmonia com os demais estados, que perdem contribuintes. Assim, mesmo que de certa forma se onere a região que concede benefícios¹ fiscais, ainda assim eles continuam sendo estabelecidos. (VARSANO, 1997)

No Brasil, a guerra fiscal é considerada como um dos principais problemas relativos aos exageros cometidos pelo poder público em suas esferas municipal e estadual. A crítica existente é que há uma grande perda de arrecadação fiscal, o que desencadeia um maior peso da carga tributária para a população. Em alguns casos, até mesmo medidas ilegais são tomadas como a isenção de imposto por períodos muito longos, ocasionando uma concorrência as vezes desleal entre as regiões. (FERNANDES; WANDERLEI, 2000)

As causas para a guerra fiscal no Brasil advêm, principalmente, da relativa liberdade que as unidades federativas possuem no sentido de regular os seus principais impostos, sobretudo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é o principal tributo alterado quando aplicados os incentivos fiscais. Portanto, ocorre uma concentração industrial no país, que faz com que regiões menos industrializadas se esforcem mais em torno desses incentivos enquanto regiões mais industrializadas, ao aplicar incentivos fiscais, possuem um impacto financeiro menor. (VARSANO, 1997)

Todavia, podemos observar que se forma um círculo vicioso. A falta de infraestrutura leva o poder público local a diminuir a arrecadação de impostos com empresas, o que diminui os recursos arrecadados (não só dos municípios e dos estados, mas da União também), diminuindo, assim, a verba para a construção de novas infraestruturas. Portanto, existe uma falta de democratização nos investimentos em cada estado, o que beneficia as regiões já industrializadas e, ao mesmo tempo, diminui a arrecadação fiscal do país. (PIETRAFESA; OLIVEIRA,

¹Sempre que se usar tanto a forma benefícios fiscais quanto incentivos fiscais, entende-se que significa tudo aquilo que é disposto na legislação como forma de favores fiscais aos contribuintes.

2020)

O debate sobre a guerra fiscal é realizada, também, em torno da discussão sobre cooperação e coordenação federativa. Muitos dos problemas de desigualdade territorial, principalmente em políticas fiscais, demonstram fragilidade nas políticas que promovem e regulam a coordenação federativa. A guerra fiscal é um desses casos e, portanto, necessita de investigação. Com isso, é possível aprimorar políticas fiscais que permitem concentração industrial e de renda apenas em regiões mais desenvolvidas que possuem maior capacidade de subsídio financeiro às empresas. (VARSANO, 1997)

Para compreender melhor o impacto desigual nos estados, esse estudo tem como objetivo demonstrar uma das consequências da guerra fiscal na coordenação federativa, a concorrência predatória. A pergunta de pesquisa que o estudo pretende responder é: Quem perde com a guerra fiscal no setor de Leite *Ultra-High Temperature* (UHT)?

Para iniciar a abordagem sobre o tema, a pesquisa deve ser realizada primeiro pela revisão da literatura sobre guerra fiscal e coordenação federativa no Brasil. Essa discussão será relevante para compreendermos a relação desses conceitos com mais profundidade teórica. Será abordado o contexto do surgimento da guerra fiscal no Brasil e a evolução institucional pós Constituição Federal de 1988. Posteriormente, serão abordados em dois tópicos os conceitos de guerra fiscal e de coordenação federativa.

No terceiro capítulo, o foco é a discussão sobre a competência legislativa dos estados na regulação do ICMS e como isso promove na prática a guerra fiscal. Um ponto importante nesta parte é compreender as regulações normativas existentes, de forma que fique clara a relação da regulação federal e estadual. Associado a isso, é discutido o papel do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) na regulação das decisões de natureza fiscal entre os estados e como isso influencia nesse conflito. Por fim, será abordado o funcionamento do sistema da aplicação do ICMS no setor de Leite UHT.

No quarto capítulo, será realizada uma discussão para entender quem realmente perde com a guerra fiscal. Além disso, também é discutido o ponto de vista nacional, em que se explora o fato de que o conflito pode impactar atores além dos estados diretamente envolvidos.

Ainda para complementar o estudo e dar maior consistência aos fatos, será feito um estudo de caso sobre o impacto da guerra fiscal no setor de Leite UHT de Minas Gerais e Goiás. Aqui, o foco é apresentar dois estados que possuem histórico de guerra fiscal nesse setor e que estão entre os cinco maiores produtores de Leite UHT do Brasil. Apesar da semelhança tanto de

produção quanto regional, o ICMS possui um impacto muito diferente em cada um, devido aos incentivos dados por cada estado. Para realizar esse comparativo, é necessário compreender os programas que cada estado possui para estimular a indústria de laticínios e traçar um paralelo entre dados sobre o impacto econômico desta isenção.

Com esta comparação, é possível visualizar a dimensão e impacto que a guerra fiscal no setor de Leite UHT pode criar mesmo em regiões com capacidades de produção semelhantes, como é o caso dos estados apresentados. É sabido ainda que não deve ser levado em consideração apenas o impacto do ICMS para compreender a disparidade regional na produção de leite no Brasil. No entanto, o foco desta análise se mantém apenas no contexto da guerra fiscal e, portanto, utiliza os dados sobre o impacto dos benefícios fiscais no setor de laticínios como principal análise.

Por fim, no último capítulo, são apresentadas as considerações finais, com as quais se elucidam as respostas alcançadas para o problema de pesquisa.

2 Guerra Fiscal e Coordenação Federativa

2.1 Contexto dos estados na redemocratização e o surgimento da guerra fiscal

A evolução da relação entre o governo federal e os governos estaduais, no contexto da redemocratização brasileira, mostra um período inicial, no qual os governadores estão politicamente mais fortes, e um momento posterior, caracterizado por restrições na atuação dos governos estaduais. Isso ocorre na medida em que o governo federal ganhou legitimidade no processo político-eleitoral, estabeleceu uma base política aliada estável no Congresso Nacional, avançou na direção de maior controle sobre as finanças públicas subnacionais e ampliou seus poderes na produção de políticas públicas. (ISMAEL, 2013)

O peso político dos governos estaduais tem mudado ao longo do recente processo de redemocratização brasileiro. Nos anos 1980, auge da transição democrática, as unidades estaduais atuaram fortemente na cena política nacional. Os governadores consagrados nas urnas nas eleições de 1982 e 1986 influenciaram de forma decisiva os principais eventos políticos do período, tais como a campanha de rua pelas “Diretas Já”, a eleição de Tancredo Neves/Sarney no Colégio Eleitoral e a Assembleia Nacional Constituinte, neste último caso contribuindo para os contornos de um federalismo fiscal mais favorável aos governos subnacionais. O enfraquecimento do governo José Sarney, sobretudo depois do fracasso do Plano Cruzado, concedeu aos governadores um maior poder no processo decisório federativo. Mas o tempo mostraria que se tratava de um acontecimento mais circunstancial e relativo ao período histórico do que de uma mudança mais permanente. (ISMAEL, 2013)

Abrucio (1998) afirma que é possível identificar alguns antecedentes da tendência descentralizadora consagrada na Constituição Federal de 1988. O fortalecimento dos governadores ao longo do processo de redemocratização do país, particularmente a partir das eleições estaduais de 1982, foi um dos elementos-chave no processo de descentralização político-financeira posterior. O modo como se deu a transição política no país favoreceu a forte presença dos governadores no cenário político da época. A participação destes nos principais eventos da sucessão presidencial de 1985 resultou, entre outros desdobramentos, que eles saíssem fortalecidos dos derradeiros acontecimentos do regime militar.

Essa significativa presença dos governadores no plano político contribuiu para que

eles influenciassem a redefinição da distribuição das receitas tributárias durante os anos 1980, consolidassem esta posição na Assembleia Nacional Constituinte e pudessem, na década seguinte, conquistar maior liberdade tributária nos seus estados, dando margem, inclusive, à concessão desenfreada de benefícios fiscais na tentativa de atrair investimentos privados.

O novo federalismo fiscal definido pela nova Constituição tornou o sistema tributário brasileiro, para alguns, o mais descentralizado entre os países em desenvolvimento, trazendo, portanto, mais autonomia financeira para os estados e municípios. (SOUZA, 1998; ISMAEL, 2013)

Nesse sentido, Ismael (2013) afirma que a própria federação saiu mais fortalecida desse processo, pois uma efetiva autonomia política das unidades subnacionais frente à União depende, fortemente, da autonomia financeira das mesmas.

O novo cenário, entretanto, trouxe duas consequências importantes para o federalismo brasileiro dos anos 1990. Por um lado, como persistem as desigualdades econômicas entre os estados no país, a descentralização resultou em diversos centros de poder com forças desiguais para competir entre si e para influenciar as decisões políticas nacionais. Por outro, a maior participação dos estados nos recursos públicos disponíveis, consagrada na Carta Magna de 1988, abriu as portas para uma acirrada disputa por investimentos privados entre eles, sem nenhuma contrapartida cooperativa significativa. (ABRUCIO; COSTA, 1998; SOUZA, 1998; ISMAEL, 2013)

A concessão de incentivos fiscais vinculados ao ICMS, principal tributo na esfera estadual, traduziu a liberdade tributária exercida pelos estados brasileiros na década de 1990. Além disso, foi outro indicativo de conquistas expressivas alcançadas pelos governadores na década anterior, já que, a rigor, os incentivos fiscais estaduais não poderiam ser oferecidos sem a aprovação do CONFAZ, ou seja, sem um amparo legal mais amplo. (ABRUCIO; COSTA, 1998; ISMAEL, 2013)

Alguns aspectos contribuíram para o surgimento da chamada guerra fiscal entre os estados brasileiros. É preciso observar, por exemplo, que a federação brasileira continuou assimétrica em função das diferenças entre as economias estaduais. No entanto, ela modificou-se nos últimos anos, no sentido de ter atualmente mais polos econômicos estaduais do que no passado, de modo que existem mais estados em condições de competir por investimentos privados através da concessão de incentivos fiscais. (ABRANCHES, 1995)

Além disso, o processo econômico de inserção do Brasil na economia internacional

estimulou a competição entre os estados, bem como a redução de suas cargas fiscais, tendo em vista a necessidade de ampliar a competitividade do país e de atrair investimentos privados estrangeiros. (FIORI, 1995)

Na análise de Silva (1997), a indefinição do governo federal em agir como uma instância de coordenação federativa, no complexo processo de descentralização em curso no país, contribuiu para a guerra fiscal entre os estados. Uma das consequências do novo texto constitucional, portanto, foi ter estimulado a criação de sistemas estaduais de incentivos fiscais, fortalecendo a competição horizontal entre os estados brasileiros na busca por empreendimentos privados.

No debate sobre a distribuição de competências entre os entes federados na Assembleia Nacional Constituinte, terminou prevalecendo o “princípio de que a responsabilidade pela provisão da maioria dos serviços públicos, em especial os sociais, é comum aos três níveis (governamentais)”. (SOUZA, 2006, p. 196)

Os artigos 23 e 24 da Constituição Federal de 1988 tratam das competências concorrentes, indicando que a União, estados e municípios possuem competência para legislar e produzir políticas públicas nas áreas de saúde, assistência pública, educação, habitação, saneamento básico, cultura, combate à pobreza etc. Nesse caso, Souza (2006, p.197) ressalta que o desafio que se coloca é estabelecer, nas diferentes áreas, condições favoráveis para uma cooperação intergovernamental, que, longe de ser espontânea, ainda enfrenta a “ausência de mecanismos constitucionais ou institucionais que regulem as relações intergovernamentais e que estimulem a cooperação”.

Após esse contexto, Arretche (2012) afirma que a análise de matérias de interesse federativo aprovadas no Congresso Nacional, durante os dois governos de Fernando Henrique Cardoso, mostra que a União conseguiu aprovar um conjunto de legislações contrárias aos interesses dos governos estaduais, revertendo, em muitos casos, o que foi aprovado pela Assembleia Nacional Constituinte.

Nessa perspectiva, o fortalecimento do governo federal nos anos 1990, especialmente a partir de 1995, foi possível porque, segundo Arretche (2012, p. 69-70), “os formuladores da Constituição de 1988 combinaram ampla autoridade jurisdicional à União com limitadas oportunidades institucionais de veto aos governos subnacionais (...) Em suma, a CF 88 não produziu instituições políticas que tornariam o governo central fraco em face dos governos subnacionais”. Isso significa que o alinhamento prioritário das bancadas estaduais nas duas casas

legislativas do Congresso Nacional tem sido com o governo federal, o que explica boa parte das mudanças, no período, favoráveis ao fortalecimento do poder central, em prejuízo dos governos estaduais. (ISMAEL, 2013)

Ismael (2013) também afirma que, nesse período, ganhou força a guerra fiscal entre os governos estaduais na disputa por empreendimentos privados. Para ele, a União assistiu passivamente ao avanço da competição horizontal, reconhecendo, por um lado, a autonomia legislativa dos estados brasileiros em relação ao ICMS, conquistada anteriormente, mas também porque lhe interessava menos somar esforços para impedir essa dinâmica interestadual. Além disso, Ismael ressalta que ocorre um esvaziamento das instituições federais de planejamento regional e a redução dos investimentos públicos do governo nacional em obras de infraestrutura de grande porte. Para ele, não seria exagero afirmar que perdeu vigor a dimensão cooperativa do federalismo brasileiro. Foram mantidas as transferências constitucionais obrigatórias para estados, municípios e regiões, mas pouco foi feito sobre a formulação de uma política regional voltada para a redução das desigualdades entre as unidades subnacionais, e menos ainda no sentido de conceder lugar para tal debate no espaço público (ISMAEL, 2005; ISMAEL, 2013)

Por outro lado, no governo Lula, Ismael (2013) afirma que o governo federal conseguiu ampliar sua atuação no plano das políticas públicas relacionadas às competências concorrentes previstas na Constituição Federal de 1988 por meio da expansão de programas sociais, cujo exemplo maior foi o Programa Bolsa Família (PBF). Em perspectiva histórica, verifica-se que as unidades estaduais perderam participação nos anos 2000, tornando-se os governos estaduais cada vez mais dependentes das transferências voluntárias da União. (ALENCAR; GOBETTI, 2008)

Para Ismael (2013), predominou, a partir do governo Lula, um ambiente federativo marcado pelo maior protagonismo do governo federal, quando comparado aos governos estaduais, em grande parte das áreas definidas como competências concorrentes. Existiu, por parte da União, um ímpeto permanente de ocupar espaço na produção de políticas sociais e na formação da agenda pública. O movimento pendular da experiência federativa brasileira pareceu se movimentar na direção da centralização política.

Portanto, a análise da trajetória da experiência federativa aqui apresentada, indica que a evolução da relação entre governo federal e os governos estaduais aponta para a redução dos graus de liberdade dos governos estaduais. No entanto, ainda não foi desenvolvido o suficiente para sanar a desigualdade fiscal causada pela guerra fiscal.

2.2 O conceito de 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 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 federados 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. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

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. (PIANCASTELLI; PEROBELL, 1996)

Para eles, existe uma unilateralidade dos entes federativos na concessão dos benefícios fiscais, frente ao que a legislação rege, e o acordo previsto através do CONFAZ. Portanto, 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, prejuízos aos cofres públicos estaduais.

De acordo com Tramontin (2002), a resolução desses conflitos seria possível caso todos os Estados cumprissem com o que preconiza a Lei Complementar 24/75. No entanto, 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.

Para Peitrafesa e Oliveira (2020), “é imprescindível pesquisar também essa prática pela visão das entidades empresariais, às quais podem se beneficiar e muito dessas renúncias”. Sendo assim, 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.

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 (2002, 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.

Na visão de Bittencourt e Gomes (2019), “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”. Nesse sentido, afirmam que 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, órgão responsável por aprovar de forma unânime, por todos os estados. Sendo assim, concluem que “a chance de um benefício fiscal que ajuda somente um estado possuiria chances remota de ser aprovado, pois minaria as chances de investimento privado dos outros”.

Sendo assim, para driblar o CONFAZ, os incentivos dos estados são reduções de base de cálculo, isenções totais ou parciais, de créditos presumidos, e de diferimento do pagamento do imposto. (BITTENCOURT; GOMES, 2019)

Sobre as sanções em relação ao descumprimento das normas do CONFAZ, a Lei Complementar 24/1975 estabelece a seguinte forma:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficiência da lei ou ato que conceda remissão do crédito correspondente.

Portanto, mesmo passíveis de punições, alguns estados quebram as regras impostas pelas leis e criam suas próprias normas ao concederem incentivos sem o consentimento dos demais. Esta situação será referida a seguir.

2.3 Coordenação federativa

O Brasil se configura como um sistema federal, na qual se constitui pela divisão de poder e soberania entre três entes federados, a União, os estados e os municípios. Segundo

Elazar (1987), esse sistema permite que haja uma organização político territorial do poder com compartilhamento matricial da soberania, e não piramidal, mantendo-se a estrutura nacional.

O arranjo federal é, na definição de Elazar (1987, p. 5), uma “parceria, estabelecida e regulada por um pacto, cujas conexões internas refletem um tipo especial de divisão de poder entre os parceiros, baseada no reconhecimento mútuo da integridade de cada um e no esforço de favorecer uma unidade especial entre eles”. No entanto, a divisão do poder não significa o grau de relevância de cada ente, mas sim que há prerrogativas diferentes para cada um deles definidos pela Constituição Federal. Ao mesmo tempo, o princípio da soberania compartilhada deve garantir a autonomia dos governos e a interdependência entre eles. (ABRUCIO, 2005)

No sistema federativo, é estabelecido um parâmetro que compreende a existência de direitos originários pertencentes aos pactuantes subnacionais, no caso do Brasil, a União, os estados e os municípios. Direitos esses, como mencionado anteriormente, que estão definidos pela Constituição Federal de 1988. Sendo assim, na federação o poder nacional deriva de um acordo entre as partes, em vez de constituí-las. Desse modo, a descentralização em estados unitários pode até repassar um efetivo poder político, mas esse processo sempre provém do centro e não constitui direitos de soberania aos entes subnacionais. (ABRUCIO, 2005)

No entanto, para que seja mantida a soberania compartilhada é necessário que haja uma relação de equilíbrio entre a autonomia dos entes federados e a sua independência. Abrucio (2005, p. 43) afirma que:

Para garantir a coordenação entre os níveis de governo, as federações devem, primeiramente, equilibrar as formas de cooperação e competição existentes, levando em conta que o federalismo é intrinsecamente conflitivo (...). Daí toda federação ter de combinar formas benignas de cooperação e competição. No caso da primeira, não se trata de impor formas de participação conjunta, mas de instaurar mecanismos de parceria que sejam aprovados pelos entes federativos.

Por outro lado, há uma série de problemas causados por uma federação com competições desmedidas entre os entes federados. Como consequência, ocorre o excesso de concorrência, que afeta a solidariedade entre as partes, ponto central do equilíbrio federativo. No Brasil, um sintoma claro desse federalismo puramente competitivo é a guerra fiscal entre os níveis de governo.

O CONFAZ, instituído em 1975, para coordenar a concessão de benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Para tanto, representantes da União e dos estados deveriam reunir-se para discutir e aprovar, sempre por unanimidade, os

incentivos fiscais que seriam concedidos. Na visão de Abrucio, Franzese e Sano (2013), com a redemocratização, o enfraquecimento do governo federal e o fortalecimento dos governos subnacionais repercutiram no CONFAZ, levando à gradativa perda do poder de influência da União neste conselho.

Ainda na visão de Abrucio, Franzese e Sano (2013, p. 149):

A ausência de uma política de desenvolvimento regional liderada pelo governo federal é apontada por muitos especialistas como um dos principais elementos para a eclosão dessa guerra fiscal.

Sendo assim, a dificuldade do CONFAZ em regular os benefícios fiscais pode ser interpretada como um caso de falha na coordenação federativa, uma vez que o governo federal tem a responsabilidade de arbitrar conflitos políticos e de jurisdição, além de incentivar a atuação conjunta e articulada entre os níveis de governo no terreno das políticas públicas. A atuação coordenadora do governo federal ou de outras instâncias federativas não pode ferir os princípios básicos do federalismo, como a autonomia e os direitos originários dos governos subnacionais, a barganha e o pluralismo associados ao relacionamento intergovernamental e os controles mútuos. (ABRUCIO; SOARES, 2001)

Por fim, é certamente aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura e outros) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal. (VARSANO, 1996)

Para compreender melhor a guerra fiscal, é imprescindível entender a dinâmica da aplicação do ICMS nos estados. Com isso, é possível visualizar a ocorrência das brechas na aplicação dos incentivos fiscais que prejudicam as políticas de coordenação federativa.

3 Aplicação do ICMS pelos estados

3.1 Competência legislativa

A Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, concedeu aos estados e ao Distrito Federal competência tributária para criar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, como é descrito no artigo 1º da LC 87/1996 (Lei Kandir).

Apesar da liberdade dada aos estados para atribuir determinadas características individuais ao ICMS, a própria Constituição Federal e a Lei Kandir trataram de especificar alguns aspectos que devem ser considerados a esse imposto, como a não-cumulatividade, a isenção, a seletividade, a fixação das alíquotas máximas pelo Senado Federal, entre outras. (TRAMONTIN, 2002).

Além de liberdade para legislar sobre ICMS, os estados podem intervir na economia através da criação de incentivos fiscais para as empresas.

Essa intervenção do Estado pode acontecer através da concessão de incentivos, como consequência da aplicação do princípio da garantia do desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, inciso II), que expressa o sentido de que o Estado deve perseguir o desenvolvimento em conjunto com a iniciativa privada. (TRAMONTIN, 2002, pg. 43)

Porém, o autor também explica que essa liberdade dada aos estados membros para legislar está limitada aos princípios constitucionais pré-estabelecidos, ou seja, a Constituição Federal determina que todas as ações governamentais devem estar direcionadas à preservação da dignidade e igualdade humana. Logo, quando se trata de desenvolvimento econômico, a administração pública deve ater-se aos contribuintes nele envolvidos e nos meios que serão utilizados para o bem-estar e crescimento de todos, de forma que, seguindo o artigo 150 da Constituição Federal, não haja tratamento desigual entre os contribuintes.

3.2 Aplicação do ICMS

O ICMS é um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no

inciso II do Art. 155 da Constituição Federal. Este é um dos principais tributos para os estados, o Distrito Federal e os municípios pois garante a obtenção de renda para a manutenção deles.

Segundo Costa (1999), o ICMS é o imposto que mais tem influência na federação brasileira, basta observar na Constituição Federal de 1988 o grande número de dispositivos de seu tratamento, sendo o imposto que mais possui dispositivos. Além disso, esse é um imposto com muitas características. Uma delas é a não cumulatividade, ou seja, possui um sistema de compensação de créditos e débitos, amenizando o impacto na cadeia produtiva. Outra característica importante é que apesar de ser um imposto estadual, o destino da arrecadação do ICMS tem como divisão 75% aos estados e 25% aos municípios.

Além do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS também é regido pela Lei Complementar 87, assinada em 13 de setembro de 1996² (Lei Kandir). Segundo Pietrafesa e Oliveira (2020), além de contribuir para uma correta interpretação dessa que é a principal fonte de receita dos Estados e Municípios, ela também 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 aprovados 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 determina 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). (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

Na análise de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 348):

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.

²A Lei Kandir foi criada com o objetivo de dar maiores esclarecimentos em relação ao ICMS e facilitar o entendimento da Constituição Federal em relação ao mesmo imposto.

Sendo assim, cada estado do Brasil possui um conjunto de decretos que alteram certo aspecto da legislação do ICMS, proporcionando incentivos maiores a setores em comparação com outros estados, o que causa a saída de empresas para entes mais vantajosos a suas atividades. É importante citar que 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), que é uma norma com as especificações reguladas pelo estado sobre o ICMS. (BITTENCOURT; GOMES, 2019)

Ademais, existem três conceitos importantes para se entender a dinâmica o ICMS, são eles o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte.

Em primeiro, o fato gerador é o que determina a possibilidade de cobrança do ICMS nos entes federados. O principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias e, portanto, não exclui outras formas de incidência do imposto. (FERREIRA, 2003)

Ferreira (2003) ressalta que a incidência do ICMS é vinculada à movimentação física dos bens, ou seja, o que gera o imposto é a saída das mercadorias do estabelecimento. Nas operações de prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, exceto se iniciada no exterior, o fato gerador ocorre no momento do início da prestação de serviços e o imposto, portanto, será tributado no local de origem do transporte e não no destino.

Em segundo, a base de cálculo trata-se do valor total das operações ou o preço do serviço prestado. Para Peres e Mariano (2009), a base de cálculo do ICMS “é a expressão econômica do fato gerador sobre a qual se aplica um percentual (alíquota) cujo resultado é o tributo devido”.

Por último, para compreender o conceito de contribuinte, podemos tomar como base a explicação apresentada no RICMS-RS (2010), “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Definido isso, podemos perceber que esse tributo está diretamente ligado ao tipo de produto e a circulação de mercadorias. Portanto, o local de instalação das operações de uma empresa será importante para o seu desenvolvimento, pois, dependendo do setor e do estado, o investidor pode ser mais ou menos tributado.

Através de regulamento interno, cada estado define como serão as operações ocorridas em seu território. Há estados com regulações mais ou menos atraentes para determinados

setores. De qualquer forma, todas as unidades da federação devem seguir os princípios constitucionais e, ainda, estarem de acordo com a Lei Kandir³, amparada constitucionalmente, que dispõe sobre os assuntos referentes ao ICMS, como o fato gerador, base de cálculo, contribuintes e outros. (PERES; MARIANO, 2009)

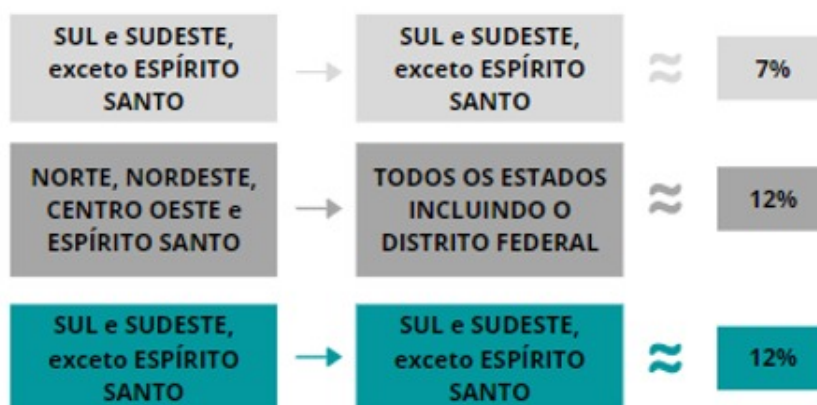
As alíquotas do ICMS variam de acordo com o estado, dependendo se a operação é dentro ou fora do estado. As alíquotas de ICMS aplicáveis nas operações internas (dentro do Estado) serão determinadas por lei estadual e posteriormente regulamentadas por decreto que as incluirá no RICMS do respectivo estado. (PERES; MARIANO, 2009)

Conforme pode ser visto na tabela 1, apresentada no anexo desse estudo, as alíquotas menores de 7% e 12% são para as mercadorias mais essenciais. Já a alíquota básica de 18% é para as mercadorias e serviços que não possuem alíquota específica. Por último, há a alíquota de 25% para mercadorias e serviços que são considerados de menor importância e necessidade.

Essa diferença de alíquota por produto diz respeito a questão da seletividade. Isso significa que quanto mais essencial o produto ou serviço, menor a alíquota e quanto menos essencial o produto ou serviço, maior será a alíquota. Essa situação é facultada a cada estado, a determinação de qual produto é mais ou menos essencial. (PERES; MARIANO, 2009)

Por último, há também as alíquotas interestaduais. O valor das alíquotas nesse caso foram definidos pela Resolução 22 de 1989 do Senado Federal, sendo expressa da seguinte forma: 12% quando destinadas a contribuintes das regiões das regiões Sul e Sudeste, exceto para o estado do Espírito Santo e 7% quando destinadas para as demais regiões, incluindo o estado do Espírito Santo. (FERREIRA, 2003)

Figura 1 - Percentual das alíquotas interestaduais por região



³Lei Complementar 86/1996.

Fonte: Adaptado de Pêgas (2014).

É possível perceber que a liberdade que cada estado possui na alteração do ICMS visa controlar e adequar os setores produtivos instalados ou que realizam movimentação comercial em seu território. Essa competência pode criar condições tributárias para beneficiar alguns setores mais do que outros, dependendo da realidade econômica e comercial da região.

A guerra fiscal é uma competição tributária e advém de uma ação dos entes federados em manipular a carga tributária 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. Sendo assim, existe uma linha muito tênue na guerra fiscal entre a competição saudável entre os estados e a promoção da desigualdade territorial.

3.3 O ICMS como incentivo fiscal

A guerra fiscal se dá pela concessão de incentivos fiscais de forma desigual entre os entes federados. Tramontin (2002) explica que incentivo fiscal é toda renúncia total ou parcial de arrecadação por parte do estado ou Distrito Federal como forma de auxiliar e estimular o desenvolvimento de determinadas atividades. Com a criação dos incentivos fiscais, dá-se um fim à uniformidade do imposto, pois deixa de recolhê-lo.

Na visão de Varsano (1997), todos os impostos utilizados na prática, por induzirem mudanças no comportamento dos agentes econômicos, afetam a alocação de recursos e, portanto, impõem – uns mais, outros menos – custos à sociedade. Conceitualmente, a tributação justifica-se na medida em que o benefício gerado pelo uso público de recursos da sociedade, possibilitado pela arrecadação, seja maior que seu custo de oportunidade, medido pelo benefício social do melhor uso privado dos recursos, acrescido do custo criado pela tributação.

O Estado possui a atribuição de agente regulador e normativo, portanto, essa atribuição deve ter como foco a ordem econômica no sentido de geração de emprego, erradicação da pobreza e tudo mais que envolva a sociedade de uma forma ampla, agregando qualidade de vida à população.

O Poder Público procura alcançar três objetivos básicos através dos incentivos fiscais. Seriam eles: fortalecer a economia nacional, desenvolver regionalmente a economia e a integração nacional e procurar desenvolver setorialmente, tratando de forma diferenciada algumas atividades específicas da economia. (TRAMONTIN, 2002)

Ao longo do tempo, os estados foram se aprimorando na tentativa de atrair novos investimentos e desenvolveram formas de benefícios às empresas. De acordo com Alves (2001) e Perius (2002), os incentivos podem ser classificados em três tipos:

- Tipo 1 - Concessões prévias para o início da atividade produtiva: doações de terrenos, obras, facilidades de infraestrutura e outras formas de dispêndio financeiro que geram benefícios parciais ou totais para a empresa.
- Tipo 2 – Benefícios creditícios associados ao investimento inicial e à operação produtiva: formas diversas de crédito para capital fixo ou de giro. O crédito pode ser oferecido pelo governo estadual, antes do início das operações da empresa, de uma só vez, ou em várias parcelas, ao longo do processo de implementação e/ou operação. Os financiamentos são ofertados pelas instituições bancárias de investimento, com recursos de fundos estaduais ou de programas de desenvolvimento regional.
- Tipo 3: Benefícios tributários relacionados à operação produtiva: a renúncia fiscal pode se dar por meio da redução ou postergação de recolhimento ou, ainda, pela isenção de imposto.

Para a concessão de alguns benefícios tributários ligados ao ICMS, como a isenção de tributos, a proposta deve ser aprovada pelo CONFAZ, órgão que reúne os secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, e que regulamenta a concessão destes benefícios. Como estes benefícios tendem a ser rejeitados pelos membros dos outros Estados, foram desenvolvidas, para mascarar as isenções fiscais, práticas de benefícios que proporcionam resultados semelhantes, mas que não são classificadas como benefícios fiscais.

O benefício mais utilizado são os financiamentos de longo prazo, que, na prática, são recursos públicos transferidos para as empresas, os quais equivalem a uma proporção dos valores pagos de ICMS pela empresa beneficiada. Em alguns casos, os Estados não cobram juros ou correção monetária pelo financiamento. Sendo assim, a guerra fiscal nem sempre está relacionada à ilegalidade do estado. (NASCIMENTO, 2008)

3.4 Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é um órgão colegiado que pertence, atualmente, ao Ministério da Economia. Foi criado através da Lei Complementar 24/1975 para regular sobre decisões de natureza fiscal e tributária entre os estados, sendo constituído pelos representantes de cada estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

Um dos seus objetivos é equilibrar a relação entre estados de forma a igualar a política tributária entre os mesmos, facilitando a troca de operações interestaduais. Segundo Ferreira (2003), a criação do CONFAZ foi realizada em conformidade com o que dispõe a Constituição Federal, para que haja possibilidade de convênios relacionados ao ICMS entre os estados membros, no que tange a criação, ratificação e revogação de incentivos fiscais. Nesse contexto, como mencionado anteriormente, todo incentivo fiscal criado ou alterado só terá validade se não estiver de acordo com as disposições contidas na Lei Complementar 24/1975. Esta lei apresenta a principal atribuição do CONFAZ, da seguinte forma:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta lei.

Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica: I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direto ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Além disso, o site do Ministério da Economia também apresenta, de forma compilada, as demais competências do CONFAZ:

- Promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

- Promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;
- Sugerir medidas que visem à simplificação e à harmonização de exigências legais;
- Promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;
- Promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual;
- Colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente, e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, de maneira a propiciar mais eficiência quanto ao suporte básico oferecido aos Governos estaduais;
- Instituir e manter atualizado o Portal Nacional da Transparência Tributária, nos termos do disposto no inciso II do caput e no § 6º do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

A guerra fiscal é um dos aspectos que possui mais críticas no Sistema Tributário Brasileiro, salientando que a competição desmedida acarreta em desgaste das contas públicas de todos os entes, e distorce irracionalmente a economia nacional. Na visão de Bittencourt e Plastina (2019), 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. Isso ocorre, pois, a chance de aprovação de um benefício fiscal que ajuda somente um estado seria remota de ser aprovado, pois minaria as chances de investimento privado dos outros. Sendo assim, nos casos que ocorrem essa ação é comum que outros estados questionem o Supremo Tribunal Federal (STF), o que cria uma insegurança jurídica. Vale ressaltar que tanto os benefícios aprovados quanto os não aprovados pelo CONFAZ são passíveis de questionamento pela inconstitucionalidade no STF.

3.5 O ICMS no setor de Leite UHT

No Brasil, a produção leiteira passou a ser fonte considerável de renda a partir da década de 1950 devido ao período de industrialização do Brasil. Até 1990, o comércio de leite cru⁴ era regulamentado e havia uma paridade do preço em todas as regiões brasileiras. Após 1990, com abertura econômica e comercial, o Brasil recebeu duas empresas multinacionais, o que acarretou o aumento da variedade de produtos com novo tipos de processamento e novos derivados. 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. (BORTOLETO; WILSON, 2000; JANK *et al*, 1999; BITTENCOURT; GOMES, 2019)

O cenário do leite vem de altas e baixas, até 2017, quando o setor voltou a crescer depois de dois anos de queda, conforme consta na Tabela 2. Com isso, 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; GOMES, 2018; BITTENCOURT; GOMES, 2019)

Tabela 2 - Valores de venda e consumo do Leite UHT entre 2016 e 2017

| | Produção Mil Litros | Exportação Mil Litros | Importação Mil Litros | Consumo Aparente | População | Consumo per capita litro/habitante |
|------------------------|------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|-------------|--|
| 2016 | 33.656.162 | 236.067 | 1.880.492 | 35.300.587 | 206.081.432 | 171,3 |
| 2017 | 34.490.810 | 136.502 | 1.270.130 | 34.624.438 | 207.660.929 | 166,7 |
| Variação (%) | -0,5% | -42,2% | -32,5% | -1,9% | 0,8% | -2,7% |
| Variação (Unidades) | -165.352 | -99.566 | -610.363 | -676.149 | 1.579.479 | -4,6 |

⁴O leite cru é aquele que não foi submetido a homogeneização e processo térmico (pasteurização ou UHT) para redução/eliminação de bactérias patogênicas.

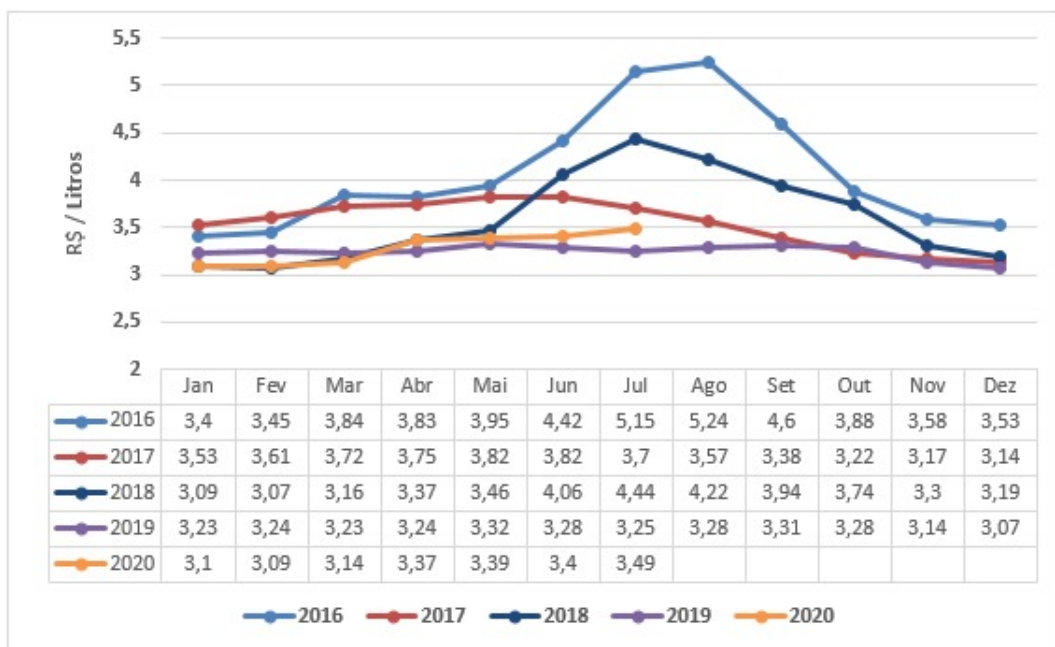
Fonte: Adaptado de Carvalho, Rocha e Gomes (2018)

Segundo Carvalho *et al* (2018), 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.

Na última publicação da EMBRAPA (2019, p.24), o Brasil é o 3º maior produtor de leite do mundo, sendo a variação UHT (*ultra-high temperature*) 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 apresentado na Figura 2 apresentada 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 do relatório da FIPE 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. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020; MILKPOINT, 2021)

Figura 2 - Preço por litro de Leite UHT entre 2016 e 2020



Fonte: Adaptado de Milkpoint Radar, agosto/2020.

Nesse contexto, ao analisar esses dados, é necessário compreender que a produção do Leite UHT possui diversos custos que influenciam no valor final do produto, 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. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

O leite *in natura* é a matéria para a produção do leite tipo UHT como também para iogurte e creme de leite. Segundo Carvalho *et al* (2018, p. 48), “este tipo de processo de produção é também conhecido como produção contínua, onde ocorre a produção conjunta. A partir disso, há surgimento de diversos produtos de um mesmo insumo, o que é muito comum em fabricação de produtos da agroindústria. Com este processo, pode-se classificar os produtos em coprodutos ou subprodutos. Os coprodutos são os produtos principais porque são nascidos de uma mesma matéria prima, como por exemplo, o queijo e o Leite UHT. Já os subprodutos surgem naturalmente do processo de produção dos coprodutos, são comercializados, mas seu faturamento é quase sempre irrelevante em relação ao faturamento total da empresa, nesse caso, o soro do leite”.

Para apurar os custos de produção no setor de leite, também é necessária a utilização de critérios fiscais com a finalidade de definir quais os tributos envolvidos na aquisição de insumos até a produção final do produto. Com isso Carvalho *et al* (2018, p. 10) afirma que:

Estes critérios são de suma importância para analisar os impactos que os tributos causam nas etapas de produção, circulação e consumo final. Portanto, quando a indústria adquire um insumo já está pagando por este imposto e deverá agregar nos custos unitários dos produtos que serão industrializados, mas que poderá ser compensado nas saídas subsequentes, conforme princípio da não-cumulatividade do Art. 155, § 2º, I e II e art. 153, § 3º, IV.

Portanto, o contribuinte que adquirir mercadoria para revender estará incluindo em seu valor total o ICMS e deverá cobrar de seu cliente na revenda deste mesmo produto. No final do exercício, será feita a apuração e a compensação das entradas e das saídas tributadas, o resultado final será o imposto a recolher ou a creditar para o período seguinte. (CARVALHO *et al*, 2018)

Outro aspecto que vem interferir no preço do leite é o fato deste se tratar de uma *commodity*. Carvalho *et al* (2018) explicam que *commodities* são os produtos *in natura* produzidos em grande escala e por várias indústrias, o que faz com que este produto seja altamente concorrido, em que centavos fazem a diferença para provisionar a lucratividade da empresa.

Por fim, Brunozi (2010) ressalta em sua tese que as legislações estaduais realizam tratamento fiscal diferenciado aos produtores, o que faz com que haja redução dos custos de

produção e, assim, a possibilidade de maiores margens de lucratividade. Entretanto, o que se verifica é a dificuldade na interpretação das leis estaduais e à falta de organização contábil na maioria dos produtores de leite. Assim, a utilização dos créditos do ICMS permitidos via legislação perde sua essência de não-cumulatividade, onerando a cadeia produtiva devido à multiplicidade de alíquotas em sua incidência.

Diante desse cenário, os estados reagem para que o ambiente de negócios em seu território seja competitivo no setor de Leite UHT. No entanto, como abordado anteriormente, essa competição nem sempre ocorre de forma saudável e, por consequência, acentua o cenário de guerra fiscal neste setor.

4 Quem perde com a guerra fiscal

4.1 Ótica nacional e estadual

O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado quando as regras dessa relação infringem o direito à isonomia dos entes federados. Também a Federação, cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição, perde.

É certamente aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central.

Obviamente, um programa de ajuste fiscal requer, entre muitas outras medidas, que o governo central adote uma posição frontalmente contrária à guerra fiscal entre estados, buscando coibi-la por todos os meios que estiverem ao seu alcance. Esta significa uma sangria de recursos públicos, a qual, desde a ótica nacional, é inaceitável em face da sua insuficiência e, na maioria das vezes, inútil. Na perspectiva de Varsano (1995, p. 12), “a guerra fiscal é, além disso, fator de atrito entre as unidades da Federação. Os estados dela reclamam, mas não tomam qualquer atitude concreta para coibi-la, ou porque são participantes, ou por vislumbrarem a possibilidade de vir a sê-lo”.

Portanto, é importante compreender que as consequências da guerra fiscal geram efeitos que tem não só os estados como atores responsáveis. Diante das brechas normativas, o poder federal também possui responsabilidade quando se isenta de cumprir o dever de regular e fiscalizar tais ações.

Na ótica estadual, Varsano (1995) afirma que a atração para o território do estado de uma empresa que oriente sua produção para o mercado externo não gera diretamente qualquer receita e pode até mesmo criar ônus para o erário estadual. Mas cria empregos e, portanto, renda adicional para os residentes do estado, o que, do ponto de vista econômico, é um bom negócio para a unidade. Considerado o impacto indireto do empreendimento, até mesmo a fazenda estadual pode, mais adiante, sair ganhando.

Nos casos de empreendimentos voltados para o mercado interno, do ponto de vista

de um governo estadual, o estímulo à realocização de uma empresa situada em outro estado ou a atração de novos empreendimentos, sejam eles financiados por capital nacional ou externo, embora possa atentar contra a Federação e/ou a eficiência econômica, em nada fere as regras de concessão de benefícios fiscais. A exceção é, outra vez, o caso de uma empresa que já escolheu localizar-se no estado e apenas barganha algum benefício adicional. (VARSANO, 1995)

O autor também explica que a sistemática vigente de tributação do comércio interestadual é um fator de estímulo à política de atrair empresas. A alíquota do ICMS aplicável às transações interestaduais, não obstante ser inferior à alíquota aplicável a uma operação interna com a mesma mercadoria, é positiva, de modo que a receita referente àquela transação se reparta entre as unidades de origem e de destino. Por ser positiva, ela permite que um estado X atraia, por meio de devolução de imposto a recolher, uma empresa para o seu território mesmo no caso extremo em que todo o mercado consumidor do bem por ela produzido esteja situado no estado Y. (VARSANO, 1995)

Nesse caso extremo, admitida igualdade de condições de produção em X e Y, a perda de eficiência econômica é bastante evidente. Materializa-se no aumento dos custos de transporte. Mas, se a devolução de imposto tiver valor superior ao do aumento de custos, é vantajoso, do ponto de vista privado, instalar a empresa em X. Isto lhe confere uma vantagem em relação aos seus competidores localizados em Y, que pode se traduzir em maior lucro por unidade vendida ou ampliação de sua fatia do mercado. Fica evidente a este ponto que as empresas que obtêm vantagens fiscais ganham, mas que outras, já instaladas, que disputam mercado com as, perdem. Por isso, pressionam o governo estadual no sentido de concederem idênticos incentivos que lhes permitam competir em iguais condições. (VARSANO, 1995)

Em face da dificuldade de resistir a esta reivindicação, a sangria dos recursos públicos do estado aumenta. E como as empresas prejudicadas não se restringem às localizadas em X, todos os demais governos estaduais sofrem pressões semelhantes. Se X consegue atrair empresas e com isso obter vantagens para a sua população, o estado Y, que dispõe de idênticos instrumentos, pode agir da mesma maneira. Começa a guerra fiscal que reduz ainda mais a disponibilidade de recursos públicos, mas, ainda assim é vantajosa para quem participa. (VARSANO, 1995)

Por fim, Varsano (1995) conclui que com o passar do tempo, as renúncias fiscais se avolumam e os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infra-estrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. As batalhas

da guerra fiscal passam a ser vencidas somente pelos de maior poder financeiro, que são também os que têm acesso mais fácil a crédito.

Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo que depende de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função de fatores econômicos, entre os quais a qualidade da infra-estrutura e dos serviços públicos oferecidos. Evidentemente, a guerra fiscal é inimiga da política de desenvolvimento regional e da desconcentração industrial.

4.2 Metodologia de análise do impacto tributário do ICMS nas operações com Leite UHT

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 *commodity* 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.

A pesquisa, realizada através de coleta documental, consiste 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. Para isso, será utilizado dados dos cálculos realizados por Pietrafesa e Oliveira (2020) no texto “Impacto tributário do ICMS nas operações com Leite UHT nos principais estados produtores do país”.

Os estados analisados serão Minas Gerais e Goiás. A escolha se deu em razão de que ambos possuem características semelhantes, como estar entre os maiores produtores de Leite UHT do Brasil, de acordo com a Embrapa (dado apresentado na Tabela 3), e ter proximidade territorial.

Após o debate sobre o cálculo do impacto do ICMS em cada estado, será realizado uma discussão sobre quem perde e quem ganha com as renúncias fiscais no âmbito dos estados. Para isso, será traçado um paralelo sobre o impacto do custo e a capacidade financeira de sustentar os benefícios. Assim, é possível visualizar na prática a afirmação de Varsano (1995), em que diz que “as condições financeiras de todos os participantes deteriora-se — e, com elas, as condições locais de produção —, e as renúncias fiscais perdem seu poder de atrair empreendimentos.

Ao final, os vencedores da guerra são os estados financeiramente mais poderosos, capazes de suportar o ônus das renúncias e, ainda assim, assegurar razoáveis condições de produção”.

4.3 Disparidade de tributação para um mesmo setor

Existem estados brasileiros que tratam de forma bastante diferenciada a atividade industrial do leite, independentemente de ser ou não uma atividade predominante em seus territórios. Escolhemos, para desenvolver este estudo os estados de Minas Gerais (MG) e Goiás (GO), como descrito no tópico anterior. A Tabela 3 apresenta a evolução da produção de leite UHT dos quatro maiores estados produtores no Brasil em relação aos demais. Apesar de Minas Gerais e Goiás possuírem um alto volume na produção de Leite UHT, Minas Gerais possui um volume consideravelmente maior em relação aos demais estados.

Tabela 3 - Evolução da produção de leite UHT dos quatro maiores produtores no Brasil (2002 a 2017)

| Estados | Produção de leite (milhões de litros) | | | |
|-------------------|---------------------------------------|--------|--------|--------|
| | 2002 | 2007 | 2012 | 2017 |
| 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: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 73).

A quantidade final do volume de produção por estado também é resultado da política comercial sobre o produto. Esse resultado é influenciado por muitos fatores, mas nesse estudo, levaremos em consideração apenas o impacto do ICMS. Este imposto possui uma alíquota que incide sobre o valor de um produto ou serviço em circulação neste estado. Como foi abordado em capítulos anteriores, os estados possuem autonomia para estabelecer o valor da alíquota interna de cada produto, portanto, para se tornar competitivo, estados podem aumentar ou diminuir esse valor, como consta no caso apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Percentual das alíquotas internas sobre o Leite UHT de Minas Gerais e Goiás

| Estados | Alíquota interna ICMS (Leite UHT) |
|--------------|-----------------------------------|
| Minas Gerais | 18% |
| Goiás | 12% |

Fonte: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 73)

Com base nisso, a discussão a seguir apresenta simulação de cálculos sobre as operações com Leite UHT, levando em conta não só a alíquota do ICMS, mas também os demais benefícios que o estado ao produto.

4.3.1 Estado de Minas Gerais

Segundo Pietrafesa e Oliveira (2020), em Minas Gerais, as concessões dadas ao setor de operações com Leite UHT no estado se dão pela redução da base de cálculos nas vendas internas (alíquota interna do ICMS) e por benefício fiscal de Crédito Presumido.

Sobre a legislação do estado que trata sobre o ICMS, esse imposto é regulado pela Lei 6.763 de 26 de dezembro de 1975, regulamentada pelo Decreto 43.080 de 13 de dezembro de 2002 e suas alterações. Pietrafesa e Oliveira (2020) explicam que “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”. Com base nos dados apresentados sobre a alíquota, os autores elaboraram uma apuração do imposto sobre as operações realizadas pelo estado, que reproduzimos abaixo, na Tabela 5:

Tabela 5 - Simulação da tributação do Leite UHT com redução da base de cálculo

| | |
|--|------------------|
| 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: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 360)

Em seguida os autores afirmam que 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. Sendo assim, de acordo com o Regulamento do ICMS, através do Decreto 45.510, art. 75, incisos XV e XVI, é assegurado à empresa o crédito nas vendas internas referentes ao mesmo valor do imposto apura. Nas vendas interestaduais o crédito concedido será na proporção em que resulte na carga tributária de 1%. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

Nesse sentido, de acordo com a previsão legislativa, os autores atualizam o cenário apresentado pela Tabela 5, que trata da apuração do ICMS sobre as operações realizadas com Leite UHT em Minas Gerais, ficando com a seguinte estrutura apresentada pelos dados da Tabela 6:

Tabela 6 - Simulação da tributação do Leite UHT com redução da base de cálculo e Crédito Presumido

| | |
|--|----------------|
| 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: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 361)

Pode-se afirmar, portanto, 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 0,7% sobre o faturamento. Sendo assim, pode-se interpretar que quanto maior a porcentagem, mais alto é o impacto do ICMS no faturamento das empresas que realizam esta operação neste estado. No caso de Minas Gerais, o impacto final é de 2,32%. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

4.3.2 Estado de Goiás

No caso do estado de Goiás, Pietrafesa e Oliveira (2020) explicam que os seus principais benefícios fiscais concedidos ao setor de Leite UHT são “a redução da base de cálculos nas operações internas, a concessão de crédito outorgado aplicado sobre o imposto auferido nas vendas, 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 aos programa instituído”. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

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. 20, em que 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. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

Diante dessa condição, Pietrafesa e Oliveira (2020) afirmam que 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, elaboramos a Tabela 7, apresentada abaixo, a fim de ilustrar o cenário:

Tabela 7 - Simulação da tributação do Leite UHT com redução da base de cálculo

| | |
|--|------------------|
| 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: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 362)

Por haver a possibilidade de crédito outorgado de 5% sobre o valor da base de cálculo nas operações internas com o Leite UHT, os autores afirmam que se faz necessário ainda considerar os demais benefícios fiscais inerentes a tais operações. Desta feita, apresentamos os dados reproduzidos na Tabela 8, que ilustram o novo cenário:

Tabela 8 - Simulação da tributação do 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% |
| Valor do imposto devido 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: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 363)

Há, ainda, no estado de Goiás, o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR, instituído em 18 de janeiro de 2000 sob a Lei 13.591, sob o qual é facultado às indústrias instaladas nesse estado a adesão ou não ao programa. O objetivo do programa é o financiamento parcial do ICMS devido pelas empresas beneficiárias, fazendo com que o custo da produção se torne mais barato, o que torna 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. (PIETRAFESA; OLIVEIRA, 2020)

Dessa forma, a apuração final do impacto do ICMS sobre o faturamento das empresas de Leite UHT no estado de Goiás é apresentado pelos dados contidos na Tabela 9, reproduzida abaixo:

Tabela 9: Simulação da tributação do 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% |
| Valor do imposto devido 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: Adaptado de Pietrafesa e Oliveira (2020, p. 364)

Pode-se afirmar, portanto, que para as operações realizadas no estado de Goiás com o produto Leite UHT há um impacto tributário no que tange ao ICMS de apenas 2,32% sobre o faturamento. Este resultado já contempla, portanto, o impacto total de acordo com os benefícios concedidos (PIETRAFESA e OLIVEIRA, 2020)

4.4 Comparativo entre estados

De acordo com os dados obtidos, é notável 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.

Como pode ser visto, o estado de Goiás gera um impacto de 2,32% sobre as operações realizadas configurando-se como o de maior percentual, seguido pelo 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.

As evidências apontam 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.

No entanto, como argumentado por Varsano (1995), 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, a curto prazo pode-se ter uma sensação de retorno benéfico, porém a longo prazo a empresa poderá vir a ter problemas com os demais Estados, inclusive judiciais, incorrendo em prejuízos maiores.

4.5 Quem perde com a guerra fiscal no setor de Leite UHT: análise dos dados

Neste tópico, retomo a discussão apresentada no tópico 4.1 para debater a seguinte questão: quem perde com a guerra fiscal no setor de Leite UHT? Os dados apresentados na simulação da tributação do ICMS de Minas Gerais e Goiás nos mostra dinâmicas diferentes de ambos os lados para alcançar um mesmo fim, garantir o menor impacto do ICMS.

Na visão de Varsano (1995), o ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. No caso aqui analisado, temos dois estados

que estão entre os maiores produtores do Brasil e que se destacam pois são os maiores produtores também de suas regiões (Centro-Oeste e Sudeste). Portanto, essa característica torna os dois estados como competidores entre si.

Por não se tratar de um jogo de soma positiva, ambos os estados se utilizam de políticas de benefícios fiscais com a finalidade de atrair mais investimento nesse setor. No caso aqui estudado, o estado de Goiás possui mais impacto final do ICMS e é o mesmo que possui mais incentivos, como por exemplo, crédito outorgado, o Programa PRODUZIR e uma alíquota interna do ICMS menor que de Minas Gerais. Mesmo assim, o impacto é de 2,32% sobre as operações realizadas.

Por outro lado, o estado de Minas Gerais apresenta crédito presumido e uma alíquota interna maior, mas mesmo assim, o impacto é de 0,07% sobre as vendas. O que apresenta uma grande vantagem tributária em relação ao seu concorrente, mesmo que não haja a mesma quantidade de normas para alcançar uma isenção tributária significativa.

Face a este cenário, é possível confirmar uma afirmativa apresentada por Varsano (1995). Para ele, quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser não ideal. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infra-estrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica.

Neste cenário, Minas Gerais possui condições financeiras maiores de sustentar as isenções fiscais. Mesmo criando programas específicos para o desenvolvimento do setor no estado, Goiás sai em desvantagem, pois possui recursos mais limitados, e as isenções tributárias causam um impacto maior em relação à Minas Gerais.

Conclui-se quem a guerra fiscal se espraia e aprofunda. Com o passar do tempo, as renúncias fiscais se avolumam, e os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infra-estrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. As batalhas da guerra fiscal passam a ser vencidas somente pelos de maior poder financeiro, que são também os que têm acesso mais fácil a crédito.

Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais — com todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo, que depende

de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infraestrutura oferecida. Portanto, a guerra fiscal é inimiga tanto da política de desenvolvimento regional quanto da desconcentração industrial.

No caso do setor de Leite UHT, como é apresentado no estudo de Pietrafesa e Oliveira (2020), o impacto do ICMS nos cinco maiores produtos do país possui um valor aproximado (Minas Gerais – 0,07%, Paraná – 0,20%, Rio Grande do Sul – 1,46% e Goiás 2,32%). Sendo assim, a guerra fiscal nesse setor se torna cada vez mais semelhante à situação apresentada pelos autores mencionados. A redução do peso da tributação pode, caso sejam atenuados esses benefícios, não ser mais uma grande preocupação para os investidores. Outros fatores serão de igual relevância, como infraestrutura, segurança, e outros aspectos oferecidos pelo estado.

Nesse cenário, quem perde são os estados que não possuem condição para competir e a população, tendo em vista que os benefícios tributários aqui mencionados nada mais são que isenção. São esses recursos que deixam de ser arrecadados e não investidos no bem-estar social.

Do ponto de vista nacional, conceder redução de ICMS para empreendimentos multinacionais que se instalariam no Brasil, ainda que em outro estado, mesmo que o incentivo não existisse, é entregar a não-residentes, em troca de nada, recursos antes utilizados para aumentar o bem-estar da população do país.

Para Varsano (1995), no caso mencionado no último parágrafo, a redução de imposto só se justifica caso a empresa não viesse a se instalar em qualquer ponto do país sem o incentivo. Por outro lado, no caso de empreendimentos a serem realizados com capital nacional, há uma restrição adicional importante para que se possa caracterizar como meritória a concessão do incentivo. A entrada de capital externo é sempre uma adição ao investimento no país, restando apenas estabelecer se ocorreria ou não na ausência do incentivo.

No caso do capital nacional, é necessário saber também qual seria o uso alternativo dos recursos. Assim, mesmo quando o objetivo é viabilizar, mediante renúncia fiscal, um empreendimento que sem ela não existiria, só cabe, do ponto de vista nacional, a concessão do incentivo se os recursos privados que seriam usados no empreendimento se destinassem, em face de sua inviabilidade, a outro uso que não o investimento no país, ou seja, a consumo ou a investimento no exterior.

Diante de todas essas restrições, Varsano (1995) vê que é possível afirmar, mesmo

sem analisar projetos, que são raríssimos os casos em que se justifica, do ponto de vista nacional, a concessão do incentivo estadual. Mesmo nesses casos, há pelo menos um argumento adicional que reforça a tese de que a concessão de incentivos relacionados ao ICMS é nocivo para o país.

Por fim, tendo em vista a literatura e dados apresentados neste estudo, conclui-se que quem perde com a guerra fiscal no setor de Leite UHT são, primeiramente, os cidadãos que deixam de receber investimentos públicos em diversas áreas por conta das excessivas políticas de renúncia fiscal. Em segundo, de forma mais evidente, os estados. Como pôde-se ver nos dados apresentados, apesar dos estados serem os mais beneficiados com a guerra fiscal, esse benefício ocorre de forma desigual e exclui os estados com menos recursos. Diante desse cenário, a perspectiva é que os estados com mais recursos tenham uma vantagem na guerra fiscal, tendo em vista o impacto financeiro menor. Conseqüentemente, o sistema produtivo ficará cada vez mais concentrado em grandes centros de produção, inabilitando estados com menor poder aquisitivo a ter investimentos.

5 Considerações Finais

Este trabalho buscou traçar um panorama sobre o cenário da guerra fiscal no setor de Leite UHT no Brasil. A guerra fiscal, além de desencadear uma concorrência predatória entre contribuintes, ainda desequilibra a relação entre os estados que são as pilstras de sustentação para os princípios constitucionais e ordem da União, e que, justamente por conta disso deveriam possuir as mesmas metas de desenvolvimento. A dificuldade do CONFAZ em regular os benefícios fiscais gerados pelos estados pode ser interpretada como um caso de falha na coordenação federativa tendo em vista que o governo federal tem a responsabilidade de arbitrar conflitos políticos e de jurisdição, além de incentivar a atuação conjunta e articulada entre os níveis de governo no terreno das políticas públicas.

Diante desse cenário, foi introduzido o debate, apresentado por Varsano (1995), sobre quem ganha e quem perde com a guerra fiscal. Para demonstrar na prática as consequências deste conflito tributário, foi realizado um estudo comparativo entre os estados de Minas Gerais e Goiás. O objeto de estudo foi escolhido para a realização da análise do impacto do ICMS através dos benefícios fiscais foi o da comercialização de Leite UHT.

De acordo com os dados obtidos, 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. Como pode ser visto, o estado de Goiás gera um impacto de 2,32% sobre as operações realizadas configurando-se como o de maior percentual, seguido pelo 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.

Por último, foi realizado uma análise para identificar quem perde com a guerra fiscal nesse setor. Para esse debate, foram utilizados os dados obtidos no cálculo do ICMS realizado

por Pietrafesa e Oliveira (2020) e discussão de Varsano (1995) sobre as consequências da guerra fiscal.

No caso aqui analisado, temos dois estados que estão entre os maiores produtores do Brasil e que se destacam pois são os maiores produtores também de suas regiões (centro-oeste e sudeste). Portanto, essa característica torna os dois estados como competidores entre si.

Em um cenário em que no mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo, que depende de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infra-estrutura oferecida. Portanto, a guerra fiscal é inimiga tanto da política de desenvolvimento regional quanto da desconcentração industrial.

Por fim, conclui-se que quem perde com a guerra fiscal no setor de Leite UHT são, primeiramente, os cidadãos, que deixam de receber investimentos públicos em diversas áreas por conta das excessivas políticas de renúncia fiscal. Em segundo, de forma mais evidente, os estados, pois tira o efeito estimulador dos incentivos fiscais e os transforma em meras renúncias de receita, o que torna esse cenário de redução generalizada do peso da tributação benéfico para as empresas, que exigirão outros estímulos, mas prejudicial para os entes federados que deixarão de arrecadar.

6 Referências Bibliográficas

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia Política*. Curitiba, v. 24, pp. 41-67, 2005.

ABRUCIO, Fernando Luiz; Franzese, Cibele; SANO, Hironobu. Trajetória recente da cooperação e coordenação no federalismo brasileiro: avanços e desafios. In BERCOVICI, Gilberto; CARDOSO, José Celso. República, Democracia e Desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo. *Revista Diálogos para o Desenvolvimento*. Brasília, v. 10, 2013.

ABRUCIO, Fernando Luiz; COSTA; Valeriano Mendes Ferreira. Reforma do Estado e o contexto federativo. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 1998 (Série Pesquisas, n. 12).

ABRUCIO, Fernando Luiz. Os barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira. São Paulo: Hucitec/Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

ABRUCIO, Fernando Luiz; COSTA; Valeriano Mendes Ferreira. Reforma do Estado e o contexto federativo. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 1998 (Série Pesquisas, n. 12).

ALENCAR, André Amorim; GOBETTI, Sérgio Wulff. Justiça fiscal na Federação brasileira: uma análise do sistema de transferências intergovernamentais entre 2000 e 2007. Monografia apresentada ao Prêmio Tesouro Nacional, 12., Tópicos Especiais de Finanças Públicas, 2008.

ARRETCHE, Marta. Democracia, federalismo e centralização no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI). Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/arquivoWeb/com/cpi_guerra_fiscal16_relatorio_final.pdf>. Acesso em 11/01/2022.

BITTENCOURT, Matheus Bezerra Lucas; PLASTINA, Eduardo Gomes. Guerra fiscal: compa-

rativo sobre incentivos fiscais de ICMS em uma indústria de leite UHT na região sul do Brasil. *Monografia de conclusão de curso em Ciências Contábeis*. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2019.

BORTOLETO, E; e WILKINSON, J. Competitividade, inovação e demandas tecnológicas no sistema agroindustrial do Mercosul ampliado - lácteos. *Anais do Congresso Brasileiro de Economia e Sociologia Rural*. Rio de Janeiro, n. 38, 2000.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 18/01/2022.

BRUNOZI, Antônio Carlos. Políticas tributárias do ICMS para a cadeia agroindustrial do leite em Minas Gerais. *Dissertação de Pós-Graduação em Administração*. Universidade de Viçosa, Viçosa, 2010.

CARVALHO, Glauco Rodrigues; ROCHA, Denis Teixeira da; GOMES, Ivana Rodrigues. O Mercado de Leite em 2017. Disponível em: <<https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/184516/1/CT-118-O-Mercado-do-Leite-em-2017.pdf>>. Acesso em 12/01/2022.

CASTRO, F. A. V. de. Planejamento Tributário: A Lógica do Sistema e o Manicômio Jurídico Tributário. *Caderno de Temas Jurídicos*. Florianópolis, n. 106, pp. 6-7, 2002. CAVALCANTI, C.E.G., PRADO, S. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. *Brasília: IPEA*. São Paulo: FUNDAP, 1998.

COSTA, Gustavo de Freitas Calvalcanti. Federalismo e ICMS: reflexos tributários. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

ELAZAR, Daniel. Exploring federalism. Tuscaloosa: Alabama University Press, 1987.

EMBRAPA. Anuário do leite: 2019. Disponível em: <<https://www.infoteca.cnptia.embrapa.br/handle/doc/1109959>>. Acesso em 12/01/2022.

EMBRAPA. Anuário do leite: 2020. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/busca-de-publicacoes/-/publicacao/1124722/anuario-leite-2020-leite-de-vacas-felizes>>. Acesso em 12/01/2022.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 37, n. 148, 2000.

FERREIRA, Ricardo J. Manual do ICMS. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2003. GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RICMS-MG. Disponível em <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.html>. Acesso em 09/01/2022.

FIORI, José Luis. Federalismo diante do desafio da globalização. In: AFFONSO, Rui; BRITTO Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). A Federação em perspectiva: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. Departamento de Economia Rural (DERAL): Relatório sobre Pecuária de Leite. Disponível em: <https://www.agricultura.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-01/leite_2020_0.pdf>. Acesso em 10/01/2022.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. RICMS-RS. Disponível em <<http://www.legislação.sefaz.rf.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCpdDispositive=3733140>>. Acesso em 07/01/2022.

GOVERNO FEDERAL DO BRASIL. Lei Complementar N° 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 18/01/2022.

ISMAEL, Ricardo. Nordeste: a força da diferença. Recife: Massangana, 2005.

ISMAEL, Ricardo. Governos estaduais no ambiente federativo inaugurado pela Constituição Federal de 1988: Aspectos políticos e institucionais de uma atuação constrangida. In IPEA, Textos para discussão. Rio de Janeiro, n. 1907. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2569/1/TD_1907.pdf>. Acesso em: 31/01/2022.

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

MILKPOINT. Levantamento Top 100 2021: os 100 maiores produtores de leite do Brasil. Disponível em: < <https://www.milkpoint.com.br/top100/2021/> >. Piracicaba, 2021. Acesso em 12/01/2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Competências do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias> >. Acesso em 15/01/2022.

NASCIMENTO, S. P. Guerra fiscal: causas, consequências e perspectivas futuras: uma análise para o Estado do Paraná. *Dissertação de Mestrado em Economia*. Departamento de Economia da Universidade de Brasília: Brasília, 2002.

OLIVEIRA, Éder José de; PIETRAFESA, Pedro Araújo. Impacto tributário do ICMS nas operações com leite UHT nos principais estados produtores do país. *Revista de Desenvolvimento Econômico*. Salvador, a. 22, v. 2, n. 46, pp. 347-370, 2020,

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio. ICMS e IPI: Teoria e Prática. 4ª edição. São Paulo: IOB, 2009.

PERIUS, K. C. G. A concessão de incentivos fiscais estaduais e a nova lei de responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. Monografia de conclusão de curso de Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos): São Leopoldo, 2002.

SILVA, Pedro Luiz Barros. A natureza do conflito federativo no Brasil. In: DINIZ, Eli; AZEVEDO, Sérgio de (Org.). Reforma do Estado e democracia no Brasil: dilemas e perspectivas. Brasília: Editora UnB, 1997.

SOUZA, Celina. Intermediação de interesses regionais no Brasil: o impacto do federalismo e

da descentralização. *Dados – revista de ciências sociais*, v. 41, n. 3, 1998.

TRAMONTIN, Odair. *Incentivos Públicos a Empresas privadas e Guerra Fiscal*. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *In* IPEA, *Textos para discussão*. Rio de Janeiro, n. 405. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf >. Acesso em: 19/01/2022.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Revista Planejamento e Políticas Públicas - IPEA*. Brasília, n. 15, 1997.

Apêndices

APÊNDICE A

Tabela 1 - Alíquotas internas de ICMS no estado de Minas Gerais

| Alíquota | Operações/Prestações |
|----------|---|
| 30% | - nas operações de fornecimento de energia elétrica para consumo residencial, observado o disposto no § 8º deste artigo; |
| 25% | <p>Nas Operações e prestações internas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nas prestações de serviço de comunicação, observado o disposto no § 19 deste artigo, e nas operações com as seguintes mercadorias: - cigarros e produtos de tabacaria; - bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melão; - refrigerantes importados de países não-membros do GATT (<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>); - armas e munições; - fogos de artifício; - embarcações de esporte e recreação, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas; - perfumes, cosméticos e produtos de toucador, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), exceto água-de-colônia (3303.00.20), creme e espuma para barbear (3307.10.00) e desodorante corporal e antiperspirante (3307.20); - artefatos de joalheira ou ourivesaria das posições 7113 a 7116 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), importados de países não-membros do GATT; |
| 18% | <p>Nas operações e nas prestações não especificadas</p> <p>Fund. Legal: Art. 42 do RICMS MG Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002</p> |

| |
|---|
| <p>Na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> - arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho, farinha de mandioca, leite <i>in natura</i>, aves, peixes, gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino e produtos comestíveis resultantes de seu abate, em estado natural, resfriados ou congelados, quando de produção nacional; - carne bovina, bufalina, suína, caprina e ovina, salgada ou seca, de produção nacional; - máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e máquinas, equipamentos e ferramentas agrícolas; - veículos automotores relacionados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV; - veículos classificados nos códigos 8701.20.0200, 8701.20.9900, 8702.10.0100, 8702.10.0200, 8702.10.9900, 8704.21.0100, 8704.22.0100, 8704.23.0100, 8704.31.0100, 8704.32.0100, 8704.32.9900, 8706.00.0100 e 8706.00.0200 da NBM/SH; - produtos da indústria de informática e automação relacionados na Parte 3 do Anexo XII; - móveis classificados na posição 9403 da NBM/SH, assentos classificados nas subposições 9401.30, 9401.40, 9401.50, 9401.61, 9401.69, 9401.71, 9401.79, 9401.80 e 9401.90 da NBM/SH e colchões, estofados, espumas e mercadorias correlatas classificadas nas subposições 3909.50.29, 3921.13, 9404.21.00, 9404.29.00 e 9404.90.00, da NBM/SH, promovidas por estabelecimento industrial; - medicamento genérico, assim definido pela Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, relacionado em resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA); - fios e fibras, quando destinados a estabelecimento industrial para a fabricação de tecidos e vestuário; - tecidos e subprodutos da tecelagem, nas operações realizadas entre estabelecimentos de contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado; - ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial; - óleo diesel; - energia elétrica destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação no período diurno, nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); - noturno, relativamente às unidades consumidoras do grupo B (baixa tensão), nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); |
|---|

| | |
|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - diurno e noturno, relativamente às unidades consumidoras do grupo A (média e alta tensões), nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), desde que exista ponto de fornecimento de energia independente com medição exclusiva; - absorvente higiênico feminino, papel higiênico folha simples, creme dental e escova dental, exceto elétrica, a bateria, a pilha ou similar, até 31 de dezembro de 2008; - água sanitária, sabão em barra de até 500g (quinhentos gramas), desinfetante e álcool gel, até 31 de dezembro de 2008; - caderno escolar tipo brochura, lápis escolar, borracha escolar, régua escolar, lápis de cor, giz e apontador para lápis escolar, exceto elétrico, a bateria, a pilha ou similar, até 31 de dezembro de 2008; - uniforme escolar ou uniforme profissional, assim entendidos as peças de vestuário que contenham externamente a identificação da respectiva instituição de ensino ou empresa, até 31 de dezembro de 2008; - papel cortado tipos A4, officio I e II e carta, até 31 de dezembro de 2008; - porta de aglomerado ou medium density fiberboard - MDF - com até 70 cm (setenta centímetros) de largura, ripas e caibros, até 31 de dezembro de 2008; - laje pré-fabricada, telhas metálicas, forma-lajes metálicas, pontes metálicas, elementos de pontes metálicas, pórticos metálicos e torres de transmissão metálicas, até 31 de dezembro de 2008; - elevadores, até 31 de dezembro de 2008; - vasos sanitários e pias, inclusive bacia convencional, bacia com caixa de descarga acoplada, sanitário, caixa para acoplar, lavatório, coluna, lavatório e sua respectiva coluna, cuba, inclusive a de sobrepor, até 31 de dezembro de 2008; - couro e pele, até 31 de dezembro de 2008; - frutas frescas não alcançadas pela isenção do ICMS, até 31 de dezembro de 2008; - fios têxteis, linhas para costurar e subprodutos da fiação, nas operações destinadas a contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS e promovidas até 31 de dezembro de 2008; - mercadorias adquiridas em operações promovidas por estabelecimento que opere no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing, signatário de protocolo firmado com o Estado, observado o disposto no art. 66, § 9º, deste Regulamento, até 31 de dezembro de 2008; |
|--|--|

| | |
|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> - produtos semimanufaturados de ferro ou aços não ligados, de seção transversal retangular, classificados na posição 7207.12.00 da NBM (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), até 31 de dezembro de 2008; - embalagens destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, promovidas por estabelecimento industrial ou por cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural; - transformadores de dielétrico líquido, classificados na subposição 8504.2 da NBM/SH, promovidas pelo estabelecimento fabricante; - eletrodutos e seus acessórios, de plástico, ferro ou aço, classificados nas posições 3917 e 7307 e subposições, 7306.30.00, 7306.90.10, 7306.90.90 da NBM/SH; - conversores estáticos classificados na subposição 8504.40 da NBM/SH; - aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuito elétrico, classificados nas posições 8535 e 8536 da NBM/SH, exceto a subposição 8536.70.00; - quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes com dois ou mais aparelhos relacionados na sublinha "aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuito elétrico, classificados nas posições 8535 e 8536 da NBM/SH, exceto a subposição 8536.70.00", classificados na posição 8537 da NBM/SH; - partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos relacionados nas sublinhas "aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuito elétrico, classificados nas posições 8535 e 8536 da NBM/SH, exceto a subposição 8536.70.00" e "quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes com dois ou mais aparelhos relacionados na sublinha "aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuito elétrico, classificados nas posições 8535 e 8536 da NBM/SH, exceto a subposição 8536.70.00", classificados na posição 8537 da NBM/SH", classificados na posição 8538 da NBM/SH; - fios, cabos e outros condutores, para uso elétrico, mesmo com peça de conexão, de cobre ou alumínio, classificados na subposição 7413.00.00 e nas posições, 7605, 7614 e 8544 da NBM/SH, exceto a subposição 8544.70; |
|--|---|

| | |
|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos relacionados nas subalíneas aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuito elétrico, classificados nas posições 8535 e 8536 da NBM/SH, exceto a subposição 8536.70.00”e ”quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes com dois ou mais aparelhos relacionados na subalínea ”aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuito elétrico, classificados nas posições 8535 e 8536 da NBM/SH, exceto a subposição 8536.70.00”, classificados na posição 8537 da NBM/SH”, classificados na posição 8538 da NBM/SH; - fios, cabos e outros condutores, para uso elétrico, mesmo com peça de conexão, de cobre ou alumínio, classificados na subposição 7413.00.00 e nas posições, 7605, 7614 e 8544 da NBM/SH, exceto a subposição 8544.70; - recuperador de calor para chuveiros, classificado na subposição 8419.50.21 da NBM/SH; - lâmpadas classificados na subposição 8539.22.00 da NBM/SH; - canetas, cartuchos de tinta para impressora, cartuchos de toner para impressora, fitas para impressora, bobinas de papel de largura não superior a oito centímetros, disquetes e outras mídias para gravação; - telhas de até cinco milímetros de espessura, de fibrocimento, classificados na posição 6811 da NBM/SH; - ladrilhos e placas de cerâmica para pavimentação ou revestimento, classificados nas posições 6907 e 6908 da NBM/SH; - válvulas de descarga sanitária com dois botões, classificados na subposição 8481.80.1 da NBM/SH; - vidros planos, ainda que beneficiados, temperados ou laminados, classificados nas posições 7003, 7005 e 7007 da NBM/SH; - bebidas fermentadas alcoólicas classificados na subposição 2206.00.90 da NBM/SH; - tubos de aço classificados nas posições 7304, 7305 e 7306 da NBM/SH, destinado a irrigação rural ou a empresa de construção civil, promovidas por estabelecimento industrial; |
|--|--|

| | |
|-----|---|
| 12% | <ul style="list-style-type: none"> - medicamento acondicionado em embalagem hospitalar, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinado a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos destinados a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar de que trata o § 3º do art. 59 do Anexo XV; - cachaça e aguardente de cana, promovidas por estabelecimento industrial, associação ou cooperativa da agricultura familiar; - álcool para fins carburantes, promovidas pela usina com destino às empresas distribuidoras; - bolsa para coleta de sangue, promovidas por estabelecimento industrial fabricante; - embarcações, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante; - reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a trezentos litros, classificados na subposição 3925.10.00 da NBM/SH, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante da mercadoria com destino a contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou a empresa de construção civil; - partes de extintores classificadas na subposição 8424.90.10 da NBM/SH; - manômetros classificados na subposição 9026.20.10 da NBM/SH; - vestuário, artefatos de cama, mesa e banho, coberturas constituídas de encerados classificadas na posição 6306.19 da NBM/SH, subprodutos de fiação e tecelagem, calçados, saltos, solados e palmilhas para calçados, bolsas e cintos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS; - chapas, folhas, películas, tiras e lâminas de plástico classificadas nas posições 3919, 3920 e 3921 da NBM/SH; - revestimentos de pavimentos de polímeros de cloreto de vinila classificados na subposição 3918.10.00 da NBM/SH; - painéis de madeira industrializada classificados nas subposições 4410.11.10, 4411.1 e 4411.94.90, da NBM/SH; <p>Fund. Legal: Art. 42 do RICMS MG Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.</p> |
|-----|---|

| | |
|----|--|
| 7% | <p>Nas operações com as seguintes mercadorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tijolos cerâmicos, tijoleiras, complemento de tijoleira, peças ocas para tetos e pavimentos, telhas cerâmicas, tapa-vistas de cerâmica, manilhas, conexões cerâmicas, areia, brita, blocos pré-fabricados, ardósia, granito, mármore, quartzito e outras pedras ornamentais, até 31 de dezembro de 2008; - mel, própolis, geléia real, cera de abelha e demais produtos da apicultura, até 31 de dezembro de 2008; - energia elétrica destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação no período noturno, nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); - solução parenteral classificada na subposição 3004.90.99 da NBM/SH, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante; - bucha vegetal <i>in natura</i>; - produtos alimentícios fornecidos a órgãos da Administração Pública, destinados à merenda escolar, identificados em edital de licitação pública; <p>Fund. Legal: Art. 42 do RICMS MG Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002</p> |
|----|--|

Fonte: Decreto nº 43.080 de 13 de dezembro de 2002 (RICMS – MG)