

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
ECONOMIA – FACE.

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ABRAÃO GIUSEPPE BELUZI

**A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS RELATIVO AO COMÉRCIO
DE LEITE NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

DOURADOS/MS

2011

ABRAÃO GIUSEPPE BELUZI

**A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS RELATIVO AO COMÉRCIO
DE LEITE NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Universidade Federal da Grande Dourados –
UFGD, como requisito parcial para a obtenção
do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima.

DOURADOS/MS

2011

ABRAÃO GIUSPPE BELUZI

TRRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A EVOLUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS RELATIVO AO COMÉRCIO
DE LEITE NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

.....
Orientador: Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados

.....
Examinador: Prof. Juarez Marques Alves

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados

.....
Examinador: Prof. Lúcio Messias da Silva.

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados

AGRADECIMENTOS

Por chegar a este degrau da escada que caminho há cerca de cinco anos dedico este trabalho, que possui tão poucas páginas para demonstrar todo aprendizado conquistado, primeiramente a Deus que com sua bênção me contemplou com tão Grandiosa Graça.

Agradeço todos que dispuseram de tempo, esforço e dedicação prestados a meu crescimento Social e Profissional. Em Especial cito meu pai Otavio Beluzi e minha mãe Raquel da Silva Codrignani Beluzi que são a Base na qual me espelho ao buscar conquistas, pois nos momentos mais difíceis em que estive me ampararam com prontidão, amor e empenho, ainda que também se encontrassem com inúmeras dificuldades. Recordo, também, meu irmão Jacson Renato Beluzi que de igual forma apoiou-me.

Aos professores e amigos que me forneceram conhecimento e aprendizado durante o curso, em destaque, o Professor Dr. Emanuel Marcos Lima, pela orientação, que sanou minhas dúvidas e muito aprendizado me propiciou. Sou imensamente grato pela disposição e paciência que todos tiveram.

O maior Tesouro que o homem pode
conquistar em vida é aquele que muitos não
enxergam por não valorizarem sua existência.

A Luz da Sabedoria.

(Abraão Giuseppe Beluzi)

RESUMO

Na alta competitividade em que se encontra o mercado, o preço de venda dos produtos e serviços oferecidos pela empresa torna-se um dos fatores mais importantes para a ampliação do lucro líquido. Destarte, muitas empresas iniciam cortes em custos e despesas e, alegam às vezes, que a cobrança abusiva de tributos vem-se progredindo, realizada pelo governo, o que leva à redução do seu poder econômico e dificulta o investimento no setor privado, sendo, possivelmente, o grande causador de seu “pouco lucro”, conforme comenta SARDENBERG (2011, p.01). Sendo assim, cumpre evidenciar as mudanças ocorridas na legislação tributária, utilizando o ICMS e tomando o setor leiteiro sul mato-grossense como ponto de análise, para demonstrar se as alterações ocorridas na legislação tributária deste Estado influenciaram no faturamento – preço de venda do produto – e evidenciar quais os impactos que essas alterações causaram no setor público e no setor privado. Neste trabalho será apresentada a evolução do ICMS relativo ao comércio de leite no Estado de Mato Grosso do Sul em três partes, sendo que na primeira etapa será explicitada a legislação atual do ICMS incidente sobre o leite produzido ou que circula nesta Unidade Federativa. Na segunda, serão expostas as alterações ocorridas na legislação do ICMS, desde a criação do Estado de Mato Grosso do Sul no ano de 1977 até o ano de 2010, referente à produção e circulação do Leite e, por último, na terceira etapa haverá uma avaliação do impacto da renúncia fiscal no setor público e privado da economia, cumprindo assim resumir que as principais alterações da legislação foram o prazo para pagamento do tributo que teve a forma de apuração “semanal” criada, a concessão do crédito presumido de 15% sobre o valor do tributo a recolher em operações interestaduais de leite, e a isenção tributária por prazo indeterminado sobre a circulação Leite Tipo A, Tipo B e Tipo C, com três por cento de gordura, em operações internas e, a criação do regime de Substituição Tributária.

Palavras-Chave: Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Evolução. Leite. Renúncia Fiscal.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Alterações ocorridas na legislação referente à apuração de ICMS.

Quadro 2 – Alterações ocorridas na legislação referente a créditos e isenções de ICMS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal.

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

CTN – Código Tributário Nacional.

FG – Fato Gerador.

ICM – Imposto Sobre a Circulação de Mercadoria

ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

IVC – Imposto Sobre Vendas e Consignações.

IVM – Imposto Sobre Vendas Mercantis.

SEFAZ/MS – Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso do Sul.

VRP – Valor Real Pesquisado.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 JUSTIFICATIVA.....	10
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.3 OBJETIVOS	11
1.3.1 Objetivo geral.....	11
1.3.2 Objetivos específicos.....	11
2 A EVOLUÇÃO DO ICMS.....	11
2.1 A LEGISLAÇÃO DO ICMS	13
2.1.1 A Tributação	13
2.1.2 Incidência	14
2.1.3 Apuração	19
2.1.4 Créditos	24
2.2 AS PRINCIPAIS MUDANÇAS NA LEGISLAÇÃO	27
2.2.1 Apuração	27
2.2.2 Créditos e Isenções	31
2.3 O IMPACTO DA RENÚNCIA FISCAL	34
2.3.1 Impacto no Poder Econômico Público e Privado	35
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	37
3.1 PESQUISA BIBLIOGRÁFICA.....	37
3.2 PESQUISA DESCRITIVA	38
3.3 ABORDAGEM QUALITATIVA.....	38
4 ANÁLISE DE DADOS E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS	38
5 CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIAS	41
ANEXO ÚNICO À RESOLUÇÃO/SEFAZ Nº2.331, DE 26 DE ABRIL DE 2011.	46

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, segundo REIS, SILVA¹ e SILVA² (2011, p.01), a Contabilidade surgiu por volta de 1530, a partir da época colonial, propiciando a evolução das Alfândegas já existentes na época que fiscalizavam e cobravam como tributos, “o Quinto” cuja base de cálculo era a extração das riquezas, “Direitos Régios” (incidente sobre a importação) e o Dízimo Real (imposto sobre os produtos agrícolas e o trabalho rural). Com a chegada da Família Real ao Brasil o comércio é impulsionado por D. João e diversos outros tributos são criados e arrecadados pela coroa.

Após alguns fatos terem ocorridos, como a Proclamação da República, em 1824 torna-se aprovada a primeira Constituição do Brasil, que intitulou os direitos políticos e civis, o sistema tributário também é desenvolvido juntamente com as aulas práticas de comércio que tornava todo cidadão, que possuísse interesse, apto a ingressar nas Alfândegas e, posteriormente, na Casa dos Contos, na profissão de Contador Geral. Na data de 31 de dezembro de 1891 a lei nº 25 é aprovada e o “Imposto de Consumo”, de competência da União, é criado iniciando mais claramente a incidência de tributos sobre a circulação e produção de mercadorias ao invés de simplesmente serem cobrados sobre o patrimônio.

Com a passagem do Brasil Império para a República Federativa do Brasil os tributos se estabelecem e, de acordo com a Constituição Federal de 1988, passam a serem classificados de acordo com a sua espécie e natureza. Torna-se evidente que os tributos evoluem constantemente de acordo com as necessidades da sociedade e da vontade dos governantes e legisladores atuantes no poder, pois, o ônus acumulado e incidente sobre o produto recai diretamente, sempre, no bolso do consumidor final.

Seguindo um pouco mais adiante, em 1965 é criado o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria – ICM que após a reformulação da Constituição Federal de 1988, passou a se chamar Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Este atualmente é o tributo que mais gera receita tributária estadual, conforme discorrido mais adiante.

Devido à competência tributária ser estadual cada Unidade Federativa legisla a favor de si própria, uma vez que o imposto beneficia o Estado de origem do produto e não o destinatário, regulando o mercado interno e externo. Segundo informação divulgada pela Revista Leite Integral (2011, p.01) percebe-se que atualmente o mercado leiteiro do Estado de Mato Grosso do Sul tem realizado oscilação em seus preços que chegam até a 18% neste ano de 2011, tornando-se importantíssimo a análise de incidência do tributo sobre o leite sul mato-

grossense, para analisar se o aumento de preço ocorreu por consequência das alterações legislativas, já que este Estado produz cerca de 500 milhões de litros anualmente, conforme últimos dados divulgados, em 2010, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, referente ao ano de 2009.

Tanto nas operações estaduais quanto nas interestaduais que envolvem a produção e o consumo de lácteos, qualquer alteração de alíquota ou novo benefício oferecido alteram o ritmo da economia. Ainda que a guerra fiscal, possivelmente, se apresente bem aos bons olhos do consumidor final devido reduzir, às vezes, o preço do leite no estado, incentivando o consumo, torna-se negativo a sua mudança econômica, pois pode criar-se, a partir de então, um “efeito balança”: de um lado um Estado deixa de possuir um investimento e de outro lado outra Unidade Federativa recebe um novo investimento.

1.1 JUSTIFICATIVA

Hodiernamente é possível observar no mercado econômico brasileiro que grandes empresas, às vezes, se queixam da carga tributária e alegam que investir no Brasil está cada vez mais caro devido a alta cobrança de tributos, conforme diz SARDENBERG (2011, p. 01). Vale salientar que após a criação do Código Tributário Nacional – CTN, no ano de 1966, que propiciou a reforma tributária de 1966, os impostos foram divididos em quatro classificações PÊGAS (2009), que simplificaram a arrecadação e tornou a tributação mais justa entre os Estados, os Municípios e a União, sendo elas: Patrimônio e Renda, Comércio Exterior, Impostos Únicos e, Produção e Circulação.

Diante da alegação que normalmente os empresários fazem em relação à baixa lucratividade, conforme mencionado no parágrafo acima, o presente trabalho justifica-se na necessidade de esclarecer qual a influência do ICMS no mercado leiteiro sul mato-grossense. Considerar-se-á como foco de estudo somente a tributação de ICMS que influi no mercado leiteiro deste estado, já que há diversos outros tributos que também incidem sobre ele, e o imposto aqui analisado é o que mais gera receita nesta Unidade Federativa, conforme dados divulgados pela MIDIAMAX (2008, p.01)

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Quais as mudanças ocorridas na legislação estadual, referente à apuração do ICMS, sobre a circulação do leite produzido no Estado de Mato Grosso do Sul que trouxeram aumento no leite?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Apresentar as principais mudanças ocorridas na legislação do ICMS, de que trata da apuração, deste mesmo imposto, no setor leiteiro no Estado de Mato Grosso do Sul.

1.3.2 Objetivos específicos

- ✓ Evidenciar as mudanças ocorridas na legislação do ICMS no setor lácteo, no âmbito de apuração, no Estado de Mato Grosso do Sul;
- ✓ Expor as diferenças entre a tributação do ICMS incidente sobre os vários tipos de leite sul mato-grossense;

2 A EVOLUÇÃO DO ICMS

Conforme já exposto o ICMS é um tributo cujas principais origens se datam desde o surgimento do Brasil tendo como ponto principal, que mais se aproxima da forma de tributação atual, a partir da passagem do período Imperial para o Republicano Federativo, mais precisamente após o fim da primeira guerra mundial ocorrida nos anos de 1914 a 1918, RIBEIRO (2005, p. 01).

Após o término da segunda guerra mundial, muitos países considerados como potência, como a Alemanha e a França, tiveram imensas perdas a ponto de o governo, em

estado de emergência, ter de mudar sua forma de tributação que até o momento tinha como principal fonte arrecadadora voltada à incidência sobre o patrimônio, que no momento estava com grandes prejuízos. Buscando uma solução a França criou o “Taxe Générales sur Lês Afraires et Taxes Uniques Sociales” e Alemanha o “Umsatzsteuer” ambos com incidência sobre as vendas e consumo, RIBEIRO (2005, p. 01).

Nesse mesmo período o Brasil sentiu a necessidade de seguir os mesmos pensamentos que tiveram os legisladores dos outros países, descritos no parágrafo acima, e criou o Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM já que a principal fonte geradora de receita tributária, na época, advinha do Imposto sobre Importação, que se encontrava em crise mundial. Em 31 de dezembro de 1922 foi promulgado a Lei Federal nº 4.625 que inseriu no sistema tributário brasileiro o IVM, com competência da União, natureza cumulativa e, incidente sobre as vendas de mercadorias, RIBEIRO (2005, p. 01).

Com a promulgação da nova Constituição Federal, do ano de 1934, o IVM passou a incidir, também, sobre as consignações, conforme artigo 8º daquela Constituição Federal, e a se chamar Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC tendo sua nova tributação com início de vigência no ano de 1936. Posteriormente, no ano de 1965, foi criado o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, substituindo, destarte, o IVC devido este ser de natureza cumulativa o que elevava em sobremaneira o valor final das mercadorias já que se recolhia o tributo até mesmo sobre as diversas etapas de produção desestimulando principalmente o crescimento da indústria que gera empregos e renda, RIBEIRO (2005, p. 01).

No ano de 1988, com promulgação da atual Constituição Federal o ICM passou a se chamar, abreviadamente, por ICMS devido a ampliação da base incidência que passou a alcançar os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, conforme comentado por REZENDE (2009, p. 08).

No decorrer dos anos o tributo mencionado no parágrafo acima sofreu diversas alterações desde a sua criação e ainda assim a complexidade da sua regulamentação é muito alta. Segundo PÊGAS (2009, p. 126) “o fato de ter competência estadual traz ao ICMS um enorme grau de dificuldade em seu entendimento, o que seria bem menor se este imposto fosse federal ou se, pelo menos, tivesse sua legislação totalmente unificada”.

2.1 A LEGISLAÇÃO DO ICMS

De acordo com a Legislação em Vigor, o ICMS é instituído pela Constituição Federal do Brasil aprovada em 05 de outubro de 1988, através do artigo 155, parágrafo 1º, inciso II que autoriza o recolhimento do tributo, como segue:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: Impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Da mesma maneira que se impõe a obrigação do recolhimento de ICMS, através de lei, dos artigos 111 aos artigos 122 do Decreto 9.203, de 18 de setembro de 1998 se prevê algumas situações da ocorrência de infrações e quais suas penalidades – neste presente trabalho não será discorrido por tratar-se de assunto estranho ao objetivo.

2.1.1 A Tributação

Cabe destacar, para início de estudo sobre a tributação exigida pela legislação do ICMS, que anterior a esse tributo recolhia-se o Imposto sobre Vendas e Consignações, conforme mencionado anteriormente. A principal mudança ocorrida na substituição do antigo imposto para o atual foi o surgimento do modelo da não cumulatividade, estudado mais adiante, em “Créditos”.

Em 18 de setembro de 1998, através do Decreto 9.203, foi aprovado o Regulamento de ICMS do Estado de Mato Grosso do Sul, que consolidou toda a legislação, da esfera estadual, vigente em relação ao imposto. O Artigo 155 da CF/88 estabelece ser estadual a competência tributária que, de acordo ao CHIESA (1997, p. 60), “é a faculdade atribuída à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, para, mediante lei, instituírem os tributos exaustivamente indicados pela Constituição Federal. [...] é um conjunto de normas inseridas no Texto Constitucional, que autoriza as pessoas políticas a editarem leis criando tributos.”

Deve-se atenuar a atenção para o fato de que embora o ICMS seja de competência estadual em territórios federais, como era a situação do Território de Fernando de Noronha anterior a Constituição Federal de 1988, cabe a União instituir e cobrar os tributos devidos. Segundo o Artigo 147 da CF/88:

Art. 147 Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

CHIESA (1997, p. 71) ainda acrescenta:

“No contexto normativo do ICMS, compete ao Senado Federal, mediante resolução, fixar as alíquotas das operações ou prestações, interestaduais e de exportação. Essa regra não compreende uma faculdade, mas um reserva de competência, um encargo para o Senado. Vale dizer, somente o Senado poderá fixar as alíquotas nessas hipóteses.”

Pode-se dizer que a tributação do ICMS é regulamentada da seguinte forma: a) nas operações intermunicipais, estaduais ou que se iniciem no exterior a regulamentação se efetivará através da competência estadual; b) nos territórios federais, nas operações interestaduais ou de exportação cabe à União a competência para legislar.

2.1.2 Incidência

Para que um tributo possa ser exigido é necessário que ocorra diversos fatores, inclusos na legislação que o trata, como é o caso do tributo aqui estudado, incidente sobre o leite produzido que circula neste ou em outro Estado. Pode-se definir que o Fato Gerador é basicamente, no caso do ICMS, o ato de circular o leite que gera a obrigação tributária, sendo esta considerada uma obrigação principal.

Segundo CRUZ (2009, p. 01):

“[...] o FG, fato que irá gerar a incidência do tributo, nada mais é que a materialização da situação que a Lei definiu de forma abstrata. Assim, se a lei disse: FG do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, quando esta situação se materializar, ou seja, efetivamente a mercadoria sair do estabelecimento, dizemos que houve a obrigação tributária principal.”

Quanto à obrigação, ser principal ou acessória, o Art. 113 e 115 do Código Tributário Nacional define:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas e no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Art. 115 – O Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Interpretando os artigos descritos acima se entende que a obrigação tributária principal do ICMS, bem como de qualquer outro tributo, é basicamente o ato de o contribuinte pagar o tributo. Já a obrigação tributária acessória, que normalmente são utilizadas para fins de fiscalização estadual, define-se como sendo as demais que não se convertem em obrigação principal, ou seja, é o atendimento, realizado pelo contribuinte, à vontade da entidade tributante, como a Declaração Mensal dos Débitos/Créditos de ICMS, por exemplo.

Após o fato gerador definir se a obrigação é principal ou acessória, irá o mesmo, definir as diversas hipóteses de incidência. Segundo CHIESA (1997, p. 83):

“[...] a hipótese de incidência básica do ICMS, qual seja, a que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, podemos dizer que ela incide sobre negócios jurídicos que tenham por objeto mercadorias, as quais circulem em decorrência daqueles negócios. É uma circulação jurídica, não física. Assim, por meio do ICMS tributa-se a obrigação (operação jurídica) de dar uma mercadoria. [...] Para que se configure hipótese de incidência do ICMS são imprescindíveis que estejam presentes três elementos

fundamentais: a) operações mercantis; b) circulação jurídica; e, c) mercadoria.”

Destarte torna-se primaz observar que independentemente de gerar lucro ou não o tributo é exigido devido à circulação do leite. No Mato Grosso do Sul o momento da incidência tributária é regulamentado sob o artigo 5º e 13 da lei 1.810/97 aonde dispõe:

Art. 5º. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação incide sobre:

I – as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Art. 13. O ICMS incide no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Percebe-se que a incidência do imposto pode ocorrer em diversas hipóteses e momentos devido a legislação que trata do tema ser de Competência Estadual e do Distrito Federal. Em relação ao momento, este pode ocorrer se regulamentado na legislação, na saída da mercadoria, na emissão da Nota Fiscal, dentre outros. Segundo CHIESA (1997, p.84):

“Compete à lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal fixar o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, porém essa escolha não é totalmente livre, devendo observar, como pisado e repisado, os limites estabelecidos pela Constituição [...]”

É importante lembrar que a simples transferência do leite que se encontra em um estabelecimento empresarial, para outro estabelecimento da mesma empresa, com mesma inscrição de contribuinte estadual não configura fato gerador de incidência de ICMS, pois, conforme já mencionado anteriormente, para que haja incidência são necessários três elementos fundamentais: 1) “a mercadoria” – o leite transferido; 2) “a circulação jurídica” – o fato de transferir a mercadoria de uma unidade para outra; e, c) a operação mercantil ou negócio jurídico – não ocorreu, pois, para que aconteça, necessita-se da existência de duas pessoas distintas. CHIESA (1997, p. 149 e 151) resume:

“A circulação, movimentação, transferência de mercadoria de um local para outro, sem que tenha ocorrido um negócio jurídico, não constitui hipótese de incidência do ICMS. O fato que dá ensejo ao surgimento da obrigação tributária de pagar o ICMS é a realização de “operações”, negócios jurídicos, que implicam na transferência da disponibilidade da mercadoria. [...]”

Com base no Artigo 3º do Regulamento do ICMS de Mato Grosso do Sul:

Art. 3º. O ICMS não incide sobre:

I – a remessa de mercadoria destinada a Armazém Geral localizado neste Estado, para depósito em nome do remetente;

II – a remessa de mercadoria destinada a Depósito Fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;

III – o retorno da mercadoria dos estabelecimentos referidos nos incisos anteriores ao estabelecimento remetente;

Hodiernamente a não-incidência tributária se caracteriza por dois tópicos, a Isenção e a Imunidade Tributária. Deve-se ficar sempre atento nas diferenças entre as duas definições, pois embora que ambos impeçam a tributação sobre determinadas situações previstas a amplitude de tais conceitos se estendem.

No que tange a imunidade tributária resume-se à limitação do poder de tributar, sobre determinadas situações, concedida, também, pela Constituição Federal que outrora definiu a competência tributária. Nas palavras de TAUIL (2006, p. 01) “a isenção é a causa impeditiva do nascimento do tributo nas condições estabelecidas na lei que a estabeleceu. [...] A diferença entre isenção e imunidade é de que, na primeira, havia regra jurídica geral a estabelecer a hipótese de incidência de um tributo, impedida de funcionar, excepcionalmente, em relação às normas de isenção concedidas, enquanto na segunda, a regra jurídica que estabelece a hipótese de incidência já nasce delimitada em sua abrangência por ordem constitucional.”

Para CHIESA (1997, p. 163):

“O tema das isenções está diretamente relacionado com a competência tributária, pois, conforme sistemática do direito positivo brasileiro, somente está autorizada a conceder isenções a pessoa que tem aptidão para instituir o tributo. Assim, a Constituição não só repartiu a competência entre as pessoas políticas, como também impôs alguns limites ao seu exercício[...].”

De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN a isenção exclui o crédito tributário, que é a obrigação principal, porém não dispensa as obrigações acessórias do tributo. Ademais, é sempre decorrente de lei que especifique a sua condição e requisitos exigidos para a sua concessão, podendo ser disponibilizada para determinada região do território tributante ou em caráter geral, devendo a revogação ou modificação ser dada através de lei, a qualquer tempo, salvo quando concedida por prazo certo – respeitado os prazo de vigência definidos na legislação (arts. 104 III; e, 175 aos 179 – CTN).

Em relação à isenção de ICMS sobre a circulação do leite produzido neste Estado, deve-se obedecer ao Decreto nº 12.111, de 29 de maio de 2006, diferido pelo Governo, e disponibilizado pela Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso do Sul – SEFAZ/MS, como segue:

DECRETO 12.111 de 29 de maio de 2006 – Art. 1º Passa a vigorar com a seguinte redação o art. 30 do Anexo I ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 9.203, de 18 de setembro de 1998:

Art. 30 Ficam isentas, por tempo indeterminado, as operações internas com leite de produção sul-mato-grossense:

I – em estado natural;

II – pasteurizado tipo C ou reconstituído, ambos com três por cento de gordura;

III – pasteurizado tipo A e tipo B, exceto longa vida.

Parágrafo único. A isenção prevista no caput deste artigo está condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações fiscais acessórias.

Quanto à imunidade tributária é possível afirmar que se trata de situações definidas constitucionalmente no qual a tributação não pode alcançá-las que, de acordo com CHIESA (1997, p. 154), “cabe a lei complementar, quando necessário, apenas regulamentar sua concessão, jamais alterar-lhe o conteúdo. Segundo CARVALHO² (p.04):

“A imunidade Consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.”

Em se tratando do setor leiteiro pode se citar como exemplo de não incidência tributária, referente ao ICMS, o leite destinado ao comércio exterior, aonde é concedido pela Constituição Federal no artigo que segue:

Art. 155, §2º [...]: X, Constituição Federal de 1988 – não incidirá:

- a) Sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...]
- g) Regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

2.1.3 Apuração

Para fins de apuração de ICMS, sobre a circulação de leite, é importante relembrar alguns conceitos e o que impõe a legislação a respeito, como segue:

2.1.3.1 Base de Cálculo

É o montante cuja composição é dada pela Lei nº 1810/97 como valor a ser utilizado para cálculo do tributo. Para PÊGAS (2009, p. 140) “a base de cálculo do ICMS pode ser representada por várias formas, devido a sua larga incidência. De modo geral, representa o valor da operação com mercadorias, incluindo os gastos acessórios como frete e seguro, até o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte [...]”

Conforme o Art. 18 e 19, da lei citada no parágrafo anterior:

Art. 18 – Integra a base de cálculo do ICMS:

- I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II – o valor correspondente a:
 - a) Seguro, juro e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como bonificações e descontos concedidos sob condição, assim entendidos os condicionados a evento futuro e incerto;

b) Frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, caso seja efetuado pelo próprio remetente da mercadoria, ou por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado;

III – o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, na hipótese em que a operação configure fato gerador de ambos os impostos, e a mercadoria ou bem destinem-se ao consumo ou ativo fixo do adquirente, contribuinte ou não do imposto.

Art. 19 – Não integra a base de cálculo do ICMS:

I – o montante do Imposto sobre os Produtos Industrializados, quando a operação configure o fato gerador de ambos os impostos e é realizada entre contribuintes com produto destinado a industrialização ou comercialização;

II – o valor correspondente a juro, multa e atualização monetária, recebido pelo contribuinte, a título de mora, por inadimplência de seu cliente.

Caso a operação se enquadre no regime de substituição tributária, discutida adiante, deve-se acrescentar à base de cálculo dezoito por cento, como presunção de valor agregado, caso o leite seja tributado, conforme disposto no Sub-anexo Único ao Anexo III do Regulamento do ICMS do Estado de Mato Grosso do Sul.

Como medida de segurança o estado criou a Pauta de Referência Fiscal, atualmente substituída pela expressão Valor Real Pesquisado – VRP, que impõe o uso deste valor como base de cálculo de ICMS caso o valor de venda do produto seja declarado abaixo deste. Segundo o PORTALMS² (2011, p.01) o VRP referente ao leite cru em fevereiro deste ano era de R\$ 0,58 por litro, sendo que a determinação desta referência é sempre dada após a conclusão de uma pesquisa de preços no mercado, conforme regulamentação dada principalmente pelo Art. 113 da Lei nº. 1.810/97 e Decreto nº 12.985/2010 nos artigos 1º e 2º:

Lei nº 1.810/97 - Art.113 – O valor mínimo das operações tributáveis pode ser fixado em pauta de referência fiscal expedida pela Secretaria de Estado de Finanças, Orçamento e Planejamento.

Decreto nº 12.985/10 – Art. 1º O valor mínimo das operações tributáveis a que se refere o art. 113 da Lei nº 1.810, de 22 de novembro de 1997, deve ser fixado mediante ato de Superintendente de Administração Tributária, observando-se as disposições deste Decreto.

Art. 2º A fixação do valor de que trata o art. 1º deve ser feita com base em:

I – resultados de pesquisas realizadas em estabelecimentos que comercializam o respectivo produto;

II – preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de informações e de outros elementos fornecidos pelos respectivos estabelecimentos;

III – em outras fontes de informações que demonstrem o preço usualmente praticado no mercado. [...]

2.1.3.2 Alíquota

Pode se conceituar como sendo o valor ou percentual definido em lei que, quando aplicado à base de cálculo, determina o valor do tributo a ser pago pelo contribuinte, podendo ser cobradas em percentual (ad valorem), como é o caso do ICMS, ou por valor fixo, como ocorre na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, PÊGAS (2009, p. 81). Ademais, segundo o mesmo escritor, “a alíquota pode ter ainda outra função importante de qualquer sistema tributário justo que é a progressividade” que refere à variação do percentual das alíquotas em determinadas faixas de valores, como ocorre no Imposto de Renda das Pessoas Físicas ou Jurídicas.

É importante destacar que a fixação das alíquotas não é totalmente livre conforme CHIESA (1997, p. 108) comenta:

“Dentre as várias limitações estabelecidas, podem ser mencionadas a diretiva do princípio da estrita legalidade, a que estão submetidas às alíquotas, valer dizer, as alíquotas somente poderão ser fixadas ou modificadas mediante lei; as alíquotas não podem ter caráter confiscatório (art. 150, IV, da CF); devem observar o princípio da igualdade; suas alterações devem observar o princípio da anterioridade, salvo hipóteses expressamente excepcionadas pela Constituição Federal. Todas essas regras são diretivas que informam a atividade de fixar as alíquotas dos tributos.”

Segundo o Artigo 41 da Lei 1.810/97:

Art. 41 As alíquotas do ICMS ficam fixadas em:
I – doze por cento, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços de transporte e de comunicação a pessoas contribuintes do imposto;
III – dezessete por cento, nas seguintes hipóteses:
a) Operações internas e nas de importações, ressalvadas aquelas para as quais estejam previstas alíquotas específicas; [...].

É importante observar que em casos de devolução de mercadoria aplica-se a mesma alíquota utilizada na operação originária, exceto quando se tratar de mercadoria que havia sido destinado por remessa ou simples armazenamento, em acordo ao Art. 41, da lei 1.810/97, § 3º. No parágrafo 4º, do mesmo artigo e lei, é imposto à aplicabilidade da mesma alíquota

incidente em operações internas para operações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a consumidores ou usuários finais não contribuintes do ICMS.

2.1.3.3 Regime de Apuração

Como já mencionado anteriormente o fato gerador do ICMS ocorre sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços sendo que neste Estado o momento da incidência tributária se dá na saída da mercadoria ou serviço. Surge nesse momento a necessidade de avaliar a quem se dará a responsabilidade do recolhimento do tributo devido, caso haja.

Segundo o Decreto 9.203/98 em seu artigo 43 o “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.” Diante deste exposto deve-se observar que a responsabilidade de recolher o imposto é também regulamentada pelo mesmo decreto, em seus artigos 44 a 46, aonde se estipula os métodos de apuração e pagamento do ICMS incidente sobre o leite produzido neste Estado, por Regime de Substituição Tributária.

PÊGAS (2009, p. 172) comenta que “com o objetivo de facilitar a fiscalização, tornando-a mais eficiente e eficaz a arrecadação do ICMS, a legislação instituiu a figura do substituto tributário”. RIBEIRO (2005, p. 01) detalha da seguinte maneira:

“O deferimento é para o Estado e sua administração tributária um dos mais importantes mecanismos de controle e racionalização do ICMS, onde se torna possível, em determinadas condições, concentrar o imposto de centenas e até milhares de contribuintes num só. É, por exemplo, o que ocorre quando das operações com carvão vegetal, leite, café e outros produtos primários. Seria extremamente complicado, chegando ao impossível, o Estado se cercar de pessoal e recursos para fiscalizar todos os produtores. Assim, aplica o deferimento, desonerando aquela etapa primária, concentrando-se o imposto nas siderúrgicas, nas indústrias de laticínios e nas de torrefação e moagem de café. Concentra o tributo no produto final e em poucos contribuintes, simplificando a cobrança e fiscalização do imposto, evitando-se a evasão fiscal.”

Pode-se verificar que existem dois tipos de substituição tributária de ICMS, sendo uma “para trás ou regressiva” que se refere à situação em que o imposto deve ser recolhido pelo adquirente de determinada mercadoria – compra do leite oferecido pelo produtor rural, realizada pelo laticínio, aqui o responsável torna-se este último – e outra “para frente ou progressiva” no qual a responsabilidade passa a ser de uma terceira pessoa, estabelecida em lei – na venda do leite longa vida o responsável tributário ainda é o laticínio e não o consumidor final ou qualquer supermercado que adquirir o leite, conforme expõe SILVA e SANTANA (2009, p.07). Quanto ao período de apuração, para o leite, que se enquadra neste regime, deve-se observar o anexo constante neste estudo, Resolução/SEFAZ n. 2.331, de 26 de abril de 2011, tabela 6.1, onde o descreve como mensal. No que se refere à legislação pode-se dizer que o Fenômeno da Substituição Tributária ocorre sobre o leite, conforme previsto:

Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996:

Art. 6 – Lei Estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário ou a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedente, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de Cada Estado.

Lei 1.810 de 22 de setembro de 1997:

Art. 49 Em relação ao remetente, industrial, atacadista, ou distribuidor, localizado em outra unidade da Federação, a sujeição passiva por substituição tributária, quanto às operações ou prestações subseqüentes realizadas por contribuintes deste Estado, deve observar o disposto neste artigo.

§ 1º São sujeitos passivos por substituição tributária, desde que inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado, o industrial, inclusive o engarrafador de água, o importador e, observado o disposto no inciso III do artigo anterior, o atacadista ou distribuidor, em relação às seguintes mercadorias:

XVIII – leite;

Cabe destacar que embora na Lei 1.810, descrita acima, não faça menção de qual tipo de leite enquadra-se no regime de substituição tributária, quanto ao período de apuração, simplesmente menciona “leite” em seu inciso XVIII do artigo 49 e § 1º, nos artigos 74 e 75 da mesma lei fica esclarecido que no caso do leite cru ou de operações interestaduais o período

de apuração passa a ser semanal ou à vista de cada operação, ao invés de mensal, fazendo parte do Regime Especial de Pagamento, como segue:

Art. 74 A apuração do ICMS deve ser feita por mercadoria e por período:

I – Semanal:

a) Nas saídas interestaduais dos produtos indicados no art. 75, III, quando promovidas por contribuintes que apresentem garantia que assegure o recolhimento do imposto, na modalidade de carta de fiança particular registradas no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, de fiança bancária ou caução em dinheiro efetivada mediante depósito em conta bancária vinculada.

Seção IV Da apuração do ICMS por Mercadoria, à Vista de Cada Operação.

Art. 75, III – nas saídas interestaduais, promovidas por contribuintes não detentores de Regimes Especiais de Pagamento de ICMS:

a) Dos seguintes produtos agropecuários extrativos vegetais e hortifrutigranjeiros:

7 – leite cru e lenha.

2.1.4 Créditos

Após a ocorrência do fato gerador, conforme já estudado, surge normalmente uma obrigação tributária principal e outra acessória revelando os agentes passivos e ativos do fato. Cabe acrescentar que em decorrência da obrigação principal pode surgir o “Crédito Tributário” que CARVALHO (1996, p. 253) diz ser “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária a que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.”

Quando se trata de ICMS deve-se sempre observar o fenômeno da não cumulatividade que permite a compensação, somente em cada operação, do montante devido ao cobrado pelo mesmo ou por outro estado em operações anteriores do tributo PÊGAS (2009, p.133). Para CHIESA (1997, p. 117) “o princípio da não cumulatividade do ICMS é uma regra constitucional expressa, que gera direito subjetivo constitucional ao contribuinte de compensar em cada operação do montante devido nas operações anteriores. É uma regra que somente admite as exceções constitucionalmente previstas.”

Em acordo à Constituição Federal, em seu artigo nº 155, § 2º, inciso I:

Art. 155 [..:]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Quanto a Lei 1.810/97, Art. 65:

Art. 65 O ICMS é não cumulativo, compensando-se o devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.

Devido à disponibilidade da compensação deve-se fazer a confrontação entre os débitos incidentes sobre a atual operação menos os créditos oriundos de operações anteriores. Vale ressaltar que, neste Estado, inclui-se como crédito o montante recolhido referente à aquisição de bens de uso e consumo ou que farão parte do ativo fixo da empresa, conforme PÊGAS (2009, p. 134), sendo que SOUZA (1999, p.12) explica resumidamente a composição dos débitos e créditos:

“A composição dos débitos e dos créditos nos períodos dados corresponderá aos valores referente a:

‘Débitos

I – saídas e prestações com débitos;

II – outros débitos;

III – estornos de créditos;

Créditos

I – entradas e prestações com créditos;

II – outros créditos;

III – estornos de débitos;

IV – possível saldo credor anterior.”

Da mesma maneira que a Lei disponibiliza a opção de creditar o ICMS a pagar, ela também impõe algumas restrições, conforme exposto nos artigos 63 e 64 do Decreto 9.203/98, onde resumidamente pode se dizer que as principais vedações ocorre nas operações

com mercadorias e serviços que possuem isenção, bem como reduções de alíquotas ou qualquer outro incentivo fiscal, como segue:

Art. 63 A entrada de mercadoria ou a utilização de serviço resultante de operação ou prestação isenta ou não tributante, ou que se refiram a mercadoria ou serviço à atividade do estabelecimento, não dão direito a crédito do ICMS (Art. 70 da Lei n. 1.810/97).

Art. 64 É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou prestação de serviços a ele feita:

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, no caso em que a saída do produto resultante não seja tributada ou esteja isenta do ICMS, exceto se, se tratar de saída para o exterior.

II – para comercialização ou prestação de serviço, no caso em que a saída ou a prestação subsequente:

a) Não sejam tributadas ou estejam isentas do ICMS, exceto as destinadas ao exterior.

b) Esteja beneficiada pela redução da base de cálculo do ICMS, hipótese em que a vedação é proporcional à redução.

No artigo 65 do mesmo decreto ficam estabelecidas as situações em que pode ocorrer a necessidade do estorno do crédito já lançado. Em síntese pode-se mencionar que o estorno ocorre quando alguma mercadoria, cujo ICMS já tenha o crédito registrado, enquadra-se em alguma vedação descrita nos artigos anteriores, ou que deteriorem, sejam roubadas, extraviadas ou que não tenha operação posterior.

No que tange a redução de alíquota, quanto às operações interestaduais de leite, o recolhimento do imposto se dá somente nas operações interestaduais que prevê um crédito presumido de 15% conforme redação dada pelo Decreto 12.679/2008 em seu artigo 2º que altera a antiga disposição do Decreto 6996/93, como segue:

Art. 2º. Fica acrescentado ao art. 2º-A do decreto nº 6.996, de 04 janeiro de 1993, com a seguinte redação:

‘Art. 2º-A. Aos estabelecimentos industriais que estejam autorizados a utilizar o benefício previsto no art. 1º fica concedido crédito presumido de 15% nas operações de saídas interestaduais de leite fluido, calculado sobre o valor do imposto incidente nas referidas operações.

Parágrafo único. O benefício previsto neste artigo deve ser utilizado observando-se os procedimentos previstos neste decreto, aplicáveis ao benefício previsto no art. 1º.

2.2 AS PRINCIPAIS MUDANÇAS NA LEGISLAÇÃO

Conforme exposto anteriormente, a tributação no Brasil sofreu diversas alterações no decorrer da história devido a situações e fatos ocorridos, algumas vezes, emergenciais, como a segunda guerra mundial que enfraqueceu significativamente o comércio exterior reduzindo a receita tributária, devido os tributos estarem direcionados, em sua maior parte, até aquele momento, àquele comércio, conforme mencionado no início deste trabalho.

A partir do período pós-guerra, a legislação tributária brasileira foi reformulada sendo que dentre as mudanças ocorridas, a principal ocorreu com a última reforma tributária efetivamente realizada entre os anos de 1965 a 1967 que criou o ICM, instituído no Mato Grosso do Sul desde a criação deste Estado no ano de 1977, efetivada em 1979 – ponto de partida desta etapa do estudo.

Salienta-se que, analisando a legislação a partir do período acima citado, percebe-se que houve diversas publicações de leis e decretos tratando de um mesmo assunto, porém, com dizeres diferentes que, embora não caracterize uma mudança na forma de tributar, serão mencionadas afim de evidenciar as citações que ocorreram durante os anos.

2.2.1 Apuração

Para início de estudo das alterações realizadas na legislação tributária é importante lembrar das palavras de BERNARDI (2005, p. 01) onde diz que “nos termos do disposto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Especializando a disposição genérica, o art. 150, inciso I, da mesma Constituição Federal, prevê que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Disso decorre que só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica, fruto do trabalho do Poder Legislativo, estabelecer a exigência”.

No que tange ao ICMS, de Competência deste Estado, o Decreto lei n. 66 de 1979 foi a primeira legislação a estabelecer a cobrança do tributo. Ademais é importante lembrar que, também, através desta mesma lei, o Estado impôs o primeiro Código Tributário Estadual,

vigente até a data atual, ainda que, recentemente, tenha sofrido diversas alterações, como a última ocorrida no ano de 2008.

Ao que regula a Apuração, do tributo estudado, a primeira determinação do sujeito passivo de substituição tributária realizou-se através do Decreto Lei n. 66 de 1979 em seu art. 44, transcrito a seguir:

Art. 44. São sujeitos passivos por substituição, relativamente às operações ou às prestações antecedentes:

I – o estabelecimento destinatário, exceto o de produtor, nas aquisições não oneradas em decorrência de deferimento da cobrança do imposto, nos termos da permissão contida no art. 11, e observada a restrição a que se refere no seu § 3º, dos seguintes produtos:

a) leite e ovo;

Art. 44-B – Em relação ao remetente, industrial, atacadista ou distribuidor, localizado em outra unidade da Federação, a sujeição passiva por substituição tributária, quanto às operações ou prestações subseqüentes realizadas por contribuintes deste Estado, deve observar o disposto neste artigo.

§ 1º São sujeitos passivos por substituição tributária, desde que inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado, o industrial, inclusive o engarrafador de água, o importador e, observado o disposto no inc. III do artigo anterior, o atacadista ou o distribuidor, em relação às seguintes mercadorias:

[...]

XVIII – Leite;

Pode se observar que a Substituição Tributária foi determinada no mesmo artigo, em duas partes, a primeira referente às operações antecedentes e a segunda em relação às operações subseqüentes. Posteriormente a imposição deste regime foi citada, novamente, outras duas vezes como segue:

a) Anexo III do Decreto Lei 5800 de 1991:

Art. 1º - Aplica-se o regime de substituição tributária:

II – às mercadorias abaixo relacionadas, conforme a permissão do art. 52, § 1º, do Código Tributário Estadual:

e) leite tipos A, B e Longa Vida;

Art. 2º - Sem prejuízo da atribuição de responsabilidade em outras hipóteses, é responsável pelo pagamento do imposto devido nas operações ou prestações subseqüentes, quanto às mercadorias ou serviços sujeitos a substituição tributária:

I – o estabelecimento industrial, inclusive de lubrificantes, o importador e o engarrafador de água, remetentes, situados nesta ou em outras unidades federativas;

b) Lei 1810 de 1997:

Art. 47 – São sujeitos passivos por substituição, relativamente às operações ou às prestações antecedentes:

I – o estabelecimento destinatário, exceto o de produtor, nas aquisições não oneradas em decorrência de deferimento da cobrança do ICMS, nos termos da permissão contida no art. 12, e observada a restrição a que se refere o seu § 3º, dos seguintes produtos:

c) Leite e ovo;

Art. 49 – Em relação ao remetente, industrial, atacadista ou distribuidor, localizado em outra unidade da Federação, a sujeição passiva por substituição tributária, quanto às operações ou prestações subseqüentes realizadas por contribuintes deste Estado, deve observar o disposto neste artigo.

§1º - São sujeitos passivos por substituição tributária, desde que inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado, o industrial, inclusive o engarrafador de água, o importador e, observado o disposto no inciso III do artigo anterior, o atacadista ou o distribuidor, em relação às seguintes mercadorias.

XVIII – leite;

Diante das alterações ocorridas na legislação, desde a criação deste Estado, cabe resumir que o foco da responsabilidade tributária não se alterou, ainda que manifestado em dizeres diferentes. Salienta-se que em 1991 o decreto 5800 citou como produto da substituição tributária somente o leite dos tipos A, B e Longa Vida, ficando o leite cru fora da citação, embora continuasse sendo produto que poderia tornar o contribuinte substituto tributário, pois ainda estava respaldado pela legislação anterior.

Quanto aos prazos de arrecadação, não houve a extinção da lei anterior, mas sim acréscimos na mesma, visando o aperfeiçoamento e ampliação do campo de abrangência do ICMS. Sendo assim, é importante ressaltar que o Estado acrescentou a forma de pagamento “semanal”, disponibilizando ao contribuinte a possibilidade de ampliar o prazo para pagamento, conforme a seguir:

a) Decreto 9203 de 1998:

Art. 74. A apuração do ICMS deve ser feita por mercadoria e por período:

I – semanal:

a) nas saídas interestaduais dos produtos indicados no art. 75, III, quando promovidas por contribuintes que apresentem garantia que assegure o recolhimento do imposto, na modalidade de carta de fiança particular registrada no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, de fiança bancária ou de caução em dinheiro efetivada mediante depósito em conta bancária vinculada;

b) nas entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, sem a retenção do ICMS na origem, em estabelecimentos de contribuintes que apresentem a garantia a que se refere a alínea anterior;

II - quinzenal:

a) nas entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, sem a retenção do ICMS na origem, em estabelecimentos de contribuintes beneficiários de Regimes Especiais de pagamento;

b) nas saídas interestaduais dos produtos indicados no art. 75, III, quando promovidas por contribuintes detentores de Regime Especial de pagamento, concedido nos termos do Anexo V a este Regulamento, observado o disposto no inciso III;

Art. 75. A apuração do ICMS deve ser feita por mercadoria, à vista de cada operação:

I - nas entradas, em Mato Grosso do Sul:

a) de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a retenção do ICMS na origem e destinadas a contribuintes não detentores de Regimes Especiais de pagamento;

b) de mercadorias ou bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo de estabelecimento de contribuintes:

1. agropecuários;

2. não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado;

3. não sujeitos à escrita fiscal;

4. não sujeitos à apuração ou ao recolhimento periódicos do ICMS;

II - nas importações do exterior de bens ou mercadorias, por quaisquer contribuintes deste Estado;

III - nas saídas interestaduais, promovidas por contribuintes não detentores de Regimes Especiais de pagamento do ICMS:

a) dos seguintes produtos agropecuários, extrativos vegetais e hortifrutigranjeiros:

7 - leite cru e lenha;

d) dos produtos abaixo nominados, resultantes do abate de animais e da industrialização do leite e da madeira:

IV - nas saídas internas tributadas dos seguintes produtos, nos casos da não-aplicação do benefício do deferimento:

l) leite cru e lenha;

Em síntese, no que diz respeito à apuração do tributo, ocorreram resumidamente duas alterações, conforme demonstrado no Quadro 1 – Alterações ocorridas na legislação referente à apuração de ICMS, sendo a primeira dada no ano de 1979 com a imposição do Regime de Substituição Tributária em determinadas operações do setor leiteiro sul mato-grossense e a segunda ocorrida no ano de 1998 com a criação do novo prazo, “semanal”, para apuração e pagamento do tributo nas operações interestaduais de leite.

Quadro 1 – Alterações ocorridas na legislação referente à apuração de ICMS

ANO	LEGISLAÇÃO	DESCRIÇÃO
1979	Decreto Lei n. 66	Imposição do Regime de Substituição Tributária aos estabelecimentos industriais situados neste Estado.
1998	Decreto 9203	Criação do prazo de apuração e pagamento “semanal”, do tributo, nas operações interestaduais de leite fluído.

Fonte: Desenvolvido pelo autor deste trabalho.

2.2.2 Créditos e Isenções

Quando se fala de Créditos cumpre destacar que este é concedido, ainda que não seja uma regra, em favor de alguma necessidade da sociedade, como desastre, calamidade pública, incentivo fiscal, dent/re outras, conforme estudado no início deste trabalho.

Analisando a legislação que regula os créditos oferecidos pelo Governo ao leite produzido nesta Unidade da Federação pode-se dizer que em 1991 a isenção tributária foi concedida sobre a circulação do Leite Cru e do Leite tipo C – ambos com três por cento de gordura – não sendo mencionados os demais tipos de leite como os do Tipo B, Tipo A e Longa Vida. Esta mesma citação foi realizada em diversos outros decretos, conforme descrito abaixo:

- a) Anexo I do Decreto 5800 de 1991:

Art. 1º - São isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, as operações enquadradas nas seguintes disposições:

V - as saídas internas destinadas a consumidores finais, de leite:

- a) em estado natural (fresco), realizadas diretamente por produtores rurais;
b) pasteurizado, tipo C, e reconstituído, ambos com três por cento de gordura, realizadas por quaisquer estabelecimentos.

b) Decreto 6029 de 1991:

Art. 1º - São isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, as operações enquadradas nas seguintes disposições:

VI - as saídas internas destinadas a consumidores finais, de leite:

- a) em estado natural (fresco), realizadas diretamente por produtores rurais;
- b) pasteurizado tipo C ou reconstituído, ambos com três por cento de gordura, realizadas por quaisquer estabelecimentos.

c) Decreto 6082 de 1991:

Art. 1º - São isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, as operações enquadradas nas seguintes disposições:

VI - as saídas internas destinadas a consumidores finais, de leite:

- a) em estado natural (fresco), realizadas diretamente por produtores rurais;
- b) pasteurizado tipo C ou reconstituído, ambos com três por cento de gordura, realizadas por quaisquer estabelecimentos;
- c) pasteurizado tipos A e B, exceto o Longa Vida;

d) Decreto 6342 de 1992:

Art. 1º - São isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, as operações enquadradas nas seguintes disposições:

X - as saídas internas destinadas a consumidores finais, de leite (Conv. ICM 25/83):

- a) em estado natural (fresco), realizadas diretamente por produtores rurais;
- b) pasteurizado tipo C ou reconstituído, ambos com três por cento de gordura, realizadas por quaisquer estabelecimentos;
- c) pasteurizado tipos A e B, exceto o Longa Vida;

e) Decreto 9011 de 1997:

Art. 30. Ficam isentas, **por tempo indeterminado**, as saídas internas, destinadas a consumidores finais, de leite (Conv. ICM 25/83 e ICMS 124/93):

- I - em estado natural (fresco), realizadas diretamente por produtores rurais;
- II - pasteurizado tipo C ou reconstituído, ambos com três por cento de gordura, realizadas por quaisquer estabelecimentos;
- III - pasteurizado tipos A e B, exceto o Longa Vida.

Parágrafo único. A isenção prevista no **caput**:

- I - aplica-se, também, às etapas anteriores de circulação do leite destinado à pasteurização;
- II - está condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações fiscais acessórias.”

f) Decreto 12679 de 2008:

Art. 1º Passa a vigorar com a seguinte redação o caput do art. 1º do Decreto nº 6.996, de 04 de janeiro de 1993:

“Art. 1º Aos estabelecimentos industrializadores do leite localizados neste Estado, ficam concedidos os créditos presumidos de 64,705% para as operações internas e de 50% para as operações interestaduais, calculados sobre o valor do imposto incidente no momento das saídas dos produtos resultantes da industrialização daquela mercadoria.”

Art. 2º Fica acrescentado o art. 2º-A ao Decreto nº 6.996, de 4 de janeiro de 1993, com a seguinte redação:

“Art. 2º-A. Aos estabelecimentos industriais que estejam autorizados a utilizar o benefício previsto no art. 1º fica concedido crédito presumido de 15% nas operações de saídas interestaduais de leite fluido, calculado sobre o valor do imposto incidente nas referidas operações.”

Parágrafo único. “O benefício previsto neste artigo deve ser utilizado observando-se os procedimentos previstos neste Decreto, aplicáveis ao benefício previsto no art. 1º”.

§ 1º Nas disposições do caput deste artigo:

- I - incluem-se as operações de saída de manteiga, queijo, requeijão, creme, doce, iogurte e outros produtos resultantes de processo industrial executado pelo próprio estabelecimento industrial beneficiário;
- II - não se incluem as operações de saída de leite fluido, independentemente do processo de industrialização a que tenha sido submetido ou da forma de acondicionamento utilizada.

Ainda no ano de 1991 o benefício da isenção foi ampliado aos Leites do Tipo A e do Tipo B não incluindo o tipo Longa Vida, como é possível observar no decreto 6082.

Posteriormente, outra grande mudança se deu em 2008 através do decreto 12679 que inseriu o crédito presumido de quinze por cento sobre o leite cuja operação seja interestadual.

É possível verificar, no Quadro 2 – Alterações ocorridas na legislação referente a créditos e isenções de ICMS, que basicamente houve duas alterações, sendo a primeira realizada no ano de 1991, aonde foi concedido a Isenção Tributária nas operações internas de Leite em Estado Natural (fresco), Tipo C, Pasteurizado, e Reconstituído, ambos com três por cento gordura e a segunda no ano de 2008 com a concessão do crédito tributário de quinze por cento nas saídas de Leite Fluído nas operações interestaduais, como segue:

Quadro 2 – Alterações ocorridas na legislação referente a créditos e isenções de ICMS

ANO	LEGISLAÇÃO	DESCRIÇÃO
1991	Decreto Lei n. 5800 de 1991	Concessão de isenção tributária nas saídas internas destinadas a consumidores finais, de leite, em Estado Natural (fresco), Pasteurizado, Tipo C e reconstituído, ambos com três por cento de gordura.
2008	Decreto n. 12679 de 2008	Concessão de crédito tributário de quinze por cento sobre o imposto a recolher nas saídas de leite fluído em operações interestaduais.

Fonte: Desenvolvido pelo autor deste trabalho.

2.3 O IMPACTO DA RENÚNCIA FISCAL

Após o fim da segunda guerra mundial, conforme exposto anteriormente neste trabalho, houve a necessidade de reformular o sistema tributário brasileiro modificando a principal forma de arrecadação que até aquele momento focava no comércio exterior. A partir de então a tributação passou a ser direcionada, principalmente, ao mercado interno.

Posteriormente, com a extinção do IVC e a criação do ICM, a forma de tributação foi alterada novamente sendo modificada ainda mais com a transferência da competência tributária aos Entes Federativos permitindo, destarte, que estes concedam incentivos fiscais de acordo com sua necessidade.

Quando se fala em incentivos fiscais deve-se observar que há, basicamente três tipos, de acordo com ALVES (2001, p. 38), sendo: 1) concessões prévias ao início da atividade produtiva – doações de terreno, obras/facilidades de infra-estrutura, etc.; 2) benefícios

creditícios associados ao investimento inicial e à operação produtiva – formas diversas de crédito para capital fixo ou de giro, etc.; e, 3) benefícios tributários relacionados à operação produtiva – renúncia fiscal, total ou parcial.

Neste presente estudo avalia-se, também, qual o impacto causado pela concessão de benefícios fiscais no setor público e no setor privado da economia sul mato-grossense uma vez que estes benefícios tributários são concedidos as empresas pelo governo objetivando a extinção de alguma deficiência local conforme DEBACO e NETO (2011, p.01) comentam em seu artigo:

“A ânsia dos governos estaduais brasileiros por novos investimentos privados têm levado ao desenfreado uso de incentivos fiscais. [...] a concessão de incentivos tem por objetivo compensar deficiências locais, atraindo assim os novos investimentos. Existe, portanto, uma tentativa de se minimizar a importância de características locais para localização de projetos, economias de aglomeração, qualidade da mão-de-obra, etc.”

2.3.1 Impacto no Poder Econômico Público e Privado

Atualmente, segundo VALENTIM (2011, p.01), o governo vem concedendo mais generalizadamente incentivos fiscais às grandes empresas em busca de atraí-las aos seus territórios para ampliar a produção da respectiva Unidade Federativa.

É importante observar que, no caso do leite produzido neste Estado, isento de ICMS, com exceção do Leite tipo Longa Vida, o montante deste tributo era para ter sido recolhido e agregado ao “cofre público” do Estado, ou seja, o ente federativo deixou de arrecadar e, talvez, de ter uma receita para conceder o benefício. Deve-se lembrar que ao renunciar a receita tributária o Estado abre mão de sua principal fonte de riqueza acreditando que essa concessão atrairá novos investimentos para seu território já que o custo privado está menor devido a redução da carga tributária.

Analisando somente as riquezas geradas pelo Estado de Mato Grosso do Sul percebe-se que os benefícios concedidos podem atrair novos investimentos para este o que resulta dizer que a renúncia fiscal pode influenciar no aumento da produção e na geração de empregos, melhorando a qualidade de vida dos habitantes deste território, porém, ao analisar a situação econômica do País percebe-se que pode haver apenas realocação de investimentos, pois, no momento em que o empresário investe nesta Unidade Federativa ele pode estar

deixando de investir em outra Unidade Federativa, ou seja, apenas transfere as riquezas que antes seriam geradas em um Estado e agora passa a ser gerada em outro. Estudos mostram que os benefícios fiscais não aumentam a produção nacional, exceto quando trazem investidores do exterior, pois na maioria das vezes apenas detêm que investidores brasileiros se instalem em outros países, conforme explica VALENTIM (2011, p.01) a seguir:

“Os incentivos fiscais não ampliaram o investimento agregado no país, exceto nos poucos casos em que se pode considerar a Argentina como localização, ou seja, os recursos foram transferidos de um Estado para outro Estado dentro do território nacional.

A concessão indiscriminada de isenções fiscais, combinada com as linhas de créditos subsidiados, impediu o crescimento da arrecadação do ICMS e tornou extremamente complexas quaisquer estimativas de seus custos reais. A competição para atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de incentivos fiscais e financeiros, estendendo-se a maiores comprometimentos em obras de infra-estrutura básica e social. Benefício fiscal generalizado deixa de ser benefício e passa a ser apenas renúncia fiscal [...].

A ‘guerra fiscal’ entre os estados federados, como demonstrado nos estudos estatísticos não retorna à sociedade como forma de benefício social. A guerra fiscal provoca, em primeiro lugar, perda de arrecadação no país, no prazo de duração dos incentivos.”

Ademais, o fato de conceder isenção ou créditos tributário referente à circulação do leite produzido neste Estado pode implicar também na alteração do preço uma vez que antes da isenção a empresas repassavam o ônus tributário incluso no preço de venda do produto, ao consumidor final, conforme mencionado por PIMENTA (2009, p.01):

“A lógica está que o valor do ICMS encontra-se embutido no preço de venda da mercadoria e o destaque do imposto no campo ICMS da nota fiscal é meramente um indicativo de seu valor. Logo, quando o adquirente compra a mercadoria ele, implicitamente, compra o ICMS, isto é, ele paga pelo ICMS.”

Quanto às alterações realizadas na tributação do ICMS, desde a fundação deste Estado, pode-se dizer que estas, beneficiam este Estado, pois, somente no ano de 2010, devido a concessão de incentivos fiscais, o Mato Grosso do Sul, segundo MILKNET³ (2010, p.01), foi escolhido como local para a implantação de uma das unidades da fábrica de leite em pó, do Grupo Vencedor, cujo investimento será de R\$ 30 milhões.

Segundo a mesma fonte, citada no parágrafo acima, a fábrica de leite em pó é a primeira do estado e beneficiará cerca de 600 mil litros de leite por dia o que corresponde a metade da produção estatal, estimada em 1,2 milhões de litros por dia, aumentando a produção e a circulação de leite deste Estado,

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia de Pesquisa utilizada para confecções de trabalhos de Graduação serve-se como um mapa, um guia que orienta, explica, e demonstra os fatos e caminhos que o autor teve de seguir para a realização do mesmo. Ademais, facilita a compreensão do leitor sobre o tema a intenção do autor.

Pelo conceito definido por RODRIGUES (2007, p. 02), a metodologia da pesquisa “é um conjunto de abordagens técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento, de maneira sistemática.

3.1 PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

Utiliza-se a pesquisa bibliográfica em busca do amplo conhecimento sobre o tema aqui discorrido, levantando o conhecimento disponível na área, possibilitando que o pesquisador conheça as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para compreender ou explicar o seu problema objeto de investigação, conforme explicado por MALHEIROS (2010, p. 01). Podendo tais dados serem obtidos tanto em bibliotecas físicas ou virtuais, como é o caso da própria Internet, com suas listas de discussão, acesso online direto à literatura científica, correio eletrônico, listas de discussão, etc. Da mesma maneira com que devemos nos familiarizar com os mecanismos de busca de informações nas bibliotecas físicas, devemos também saber como “procurar” informações nos computadores.

3.2 PESQUISA DESCRITIVA

Durante o trabalho, os fatos, no ambiente pesquisado, são observados, registrados e analisados o que caracteriza, quanto ao seu objetivo, uma pesquisa descritiva, no conceito de RODRIGUES (2007, p. 04). Conforme CERVO, BERVIAN e SILVA (2006, p. 61):

“A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características [...]”.

3.3 ABORDAGEM QUALITATIVA

Para RODRIGUES (2007, p. 05) a abordagem qualitativa é descritiva, os dados obtidos são analisados indutivamente, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. No entendimento de NEVES (1996, p.02): “[...] os métodos qualitativos trazem como contribuição ao trabalho de pesquisa uma mistura de procedimentos de cunho racional e intuitivo capazes de contribuir para a melhor compreensão dos fenômenos.” Desse modo a abordagem ao problema de pesquisa se deu realizando uma análise dos fatos ao invés da quantidade de fatos como ocorre em abordagem quantitativa.

4 ANÁLISE DE DADOS E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

Em relação ao conteúdo obtido, foram realizadas diversas pesquisas em legislações, artigos, monografias, livros dentre outros trabalhos científicos, verificando sempre as normas e as leis vigentes em busca de mensurar a evolução do ICMS relativo ao comércio de leite no Mato Grosso do Sul.

Quanto às pesquisas, durante o processo de estudo, foram divididas em, basicamente, duas partes, sendo descrito na primeira parte a legislação atual que regula o ICMS incidente

sobre o leite produzido ou que circula por este Estado e na segunda buscou-se verificar quais alterações ocorreram na legislação desde o início deste Ente Federativo.

Em relação à legislação atual, ocorreram somente quatro modificações que se referem à imposição do regime de substituição tributária, a criação do prazo de apuração e pagamento “semanal” nas operações de saídas interestaduais de leite fluído, a concessão da isenção tributária nas operações de saídas internas destinadas a consumidores finais de leite e, a concessão de crédito tributário de quinze por cento sobre o imposto a recolher nas operações de saídas interestaduais de leite fluído.

Pode-se dizer que a arrecadação da Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso Sul, no âmbito de ICMS, é negativa quando ocorre a industrialização, neste estado, de leite originário de outros Estados; positiva quando industrializa-se em outra unidade federativa, leite originário deste estado. Em se tratando da isenção tributária, quanto ao ICMS, considera-se que esta representa um incentivo fiscal ao crescimento da cadeia produtiva.

A Política Tributária adotada pelos diversos Estados influencia diretamente na competitividade e na participação de mercado que cada unidade federativa possui, uma vez que a alíquota de ICMS varia entre as unidades federativas. Desse modo, surge a conhecida “guerra fiscal”, pois, conforme mencionado no parágrafo anterior, a industrialização de leite oriundo de outro estado não gera receita tributária positiva, o que incentiva cada Estado a dificultar a entrada desse produto em seu território e a favorecer a exportação do mesmo produto para outros Estados.

Embora, algumas alterações citadas, como os benefícios, se apresentem como um fator que reduz a receita tributária do Estado, como no caso da renúncia fiscal realizada por parte deste, incentivam o investimento no setor privado e aumentam a produção leiteira, sem mencionar as oportunidades de empregos oriundas das novas indústrias instaladas.

Pode-se verificar que no ano de 2010 a concessão de benefícios fiscais realizada pelo governo estatal, trouxe a primeira instalação de uma fábrica de leite em pó no Mato Grosso do Sul, que possui como capacidade de beneficiamento cerca de 600 mil litros de leite por dia, metade de toda a produção estadual que nesse mesmo ano foi cerca de 1,2 milhões de litros de leite.

Destarte, verifica-se que as alterações na legislação que regula o ICMS propuseram aumento na produção e circulação do leite no Mato Grosso do Sul, bem como ampliaram os investimentos nesta Unidade.

5 CONCLUSÃO

Diante do estudo apresentado é possível concluir que desde a criação do Estado de Mato Grosso do Sul, cujo processo iniciou-se no ano de 1977 e concluiu-se em 1979, partindo de seu primeiro Código Tributário Estadual, estabelecido no mesmo ano de conclusão do processo de criação deste novo território, até o término do ano de 2010, poucas alterações na legislação que regula o ICMS incidente sobre o leite produzido neste Estado ocorreram. Resumidamente pode-se dizer que as principais alterações da legislação foram o prazo para pagamento do tributo que teve a forma de apuração “semanal” criada, a concessão do crédito presumido de 15% sobre o valor do tributo a recolher em operações interestaduais de leite, e a isenção tributária por prazo indeterminado sobre a circulação Leite Tipo A, Tipo B e Tipo C, com três por cento de gordura, em operações internas e, a criação do regime de substituição tributária.

Cumprido dizer também que, hodiernamente, a legislação que trata do ICMS, por ser de competência estadual traz uma enorme dificuldade em sua interpretação, uma vez que em âmbito nacional cada Ente Federativo possui sua própria legislação, conforme já mencionado por PÊGAS (2009, p.126) que opina se o tributo fosse federal ou tivesse sua legislação unificada os impactos e conflitos entre as Unidades Federativas seriam menores.

O fato de ter a legislação do ICMS regulada por cada Estado implica que cada um tributa em seu favor, concedendo benefícios, no intuito de ampliar os investimentos em seu território, o que pode levar à “Guerra Fiscal entre os Estados”, conforme comentado anteriormente e, daí a importância de ter futuramente, talvez, a legislação do tributo aqui estudado regulada pelo Governo Federal ou unificada entre os Estados.

A concessão de benefícios fiscais reduz o custo privado, possibilitando que as empresas reduzam seus custos e o preço de venda de seus produtos, ou ampliem sua margem de lucro, caso não repassem o benefício ao consumidor final como pode estar ocorrendo, segundo VALENTIM (p.01).

De maneira geral pode-se resumir e concluir que as alterações na legislação que regula o ICMS aumentaram os investimentos e a produção deste Estado, como ocorrido no caso da nova unidade do Grupo Vencedor instalada em Terenos/MS.

REFERÊNCIAS

ANCELES, P. E. **Manual de Tributos da Atividade Rural**, São Paulo. Atlas, 2002.

ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo**. Campinas, novembro de 2001. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001758.pdf.

BERNARDI, Renato. **A Impossibilidade de Instituição ou Majoração de Tributo Por Meio de Medida Provisória**. Jus Navigandi, setembro de 2005. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/7357/a-impossibilidade-de-instituicao-ou-majoracao-de-tributo-por-meio-de-medida-provisoria>.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988.

CARVALHO¹, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição, Editora Saraiva, 1996.

CARVALHO², Felipe Fernandes de. **Limitações ao Poder de Tributar: Delimitação da Incidência, Não-Incidência, Isenção, Anistia, Remissão e Imunidade Tributária**. Acesso em: 29/05/2011. Disponível em: <http://www.mp.rn.gov.br/userfiles/file/RevistaMP/RevMP0004.pdf>.

CHIESA, Clélio. **ICMS: Sistema Constitucional Tributário: Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96** / Clélio Chiesa. – São Paulo: LTr, 1997.

DEBACO, Eduardo Scotti; e NETO, Paulo de Melo Jorge. **O Impacto da Renúncia Fiscal Sobre a Arrecadação dos Governos que Lutam por Investimentos Privados**. Acessado em 29 de outubro de 2011. Disponível em: <http://www.caen.ufc.br/pesquisa/td/pdf/TD%20180.pdf>.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3. Ed. Totalmente revisada e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

HEERDT, Mauri Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 2004. Disponível em: http://www.google.com.br/search?sourceid=navclient&hl=pt-BR&ie=UTF-8&rlz=1T4GZEV_pt-BRBR393BR393&q=quando+envolve+o+estudo+profundo+e+exaustivo+de+um+ou+poucos+objetivos+de+maneira+que+se+permita+o+seu+amplo+e+detalhado+conhecimento+MENEZES.

IMOBNEWS. **Arrecadação de ICMS cresce 9% em Mato Grosso do Sul em 2010.** Acessado em 14/03/2011. Disponível em: <<http://www.imobinews.com.br/index.php/2011/02/01/arrecadacao-de-icms-cresceu-9-em-mato-grosso-do-sul-em-2010/>>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Tabela 06 – Produção de Leite no Período de 01.01 a 31.12, Segundo as Grandes Regiões e Unidades da Federação – 2009.** Acessado em: 14/03/2011. Disponível em: <<http://www.ibge.com.br>>.

MALHEIROS, Marcia Henrique Trindade Leite. **Pesquisa Bibliográfica: Transcrevendo Conceitos e Citando Autores nos Trabalhos Acadêmicos.** Acessado em 01 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://silvanosulzarty.blogspot.com/2010/04/pesquisa-bibliografica-transcrevendo.html>>

MARTINS, Wilson Barbosa. **Decreto nº 5800.** Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 21 de janeiro de 1991. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/46749be45e9a08fb04256ae10069dff1?OpenDocument>>.

MARTINS, Wilson Barbosa. **Decreto nº 9011.** Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/654c90c0aa73355404256ae10050a2fb?OpenDocument>>.

MARTINS, Wilson Barbosa. **Decreto nº 9203.** Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 18 de setembro de 1998. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/e13d191a6d53ac3904256adb00747fcb?OpenDocument>>.

MIDIAMAX. **MS: Receita do ICMS Aumenta R\$ 1,96 Milhões Por Dia.** PENAFISCO, 2008. Disponível em: <<http://www.fenafisco.org.br/VerNoticia.aspx?IDNoticia=11908>>.

MILKNET¹. **MS – Preço do Leite Subiu 18% este ano na Capital.** Revista Leite Integral. 2011. Disponível em: <http://www.revistaleiteintegral.com.br/corpo_noticia.php?not=1441>.

MILKNET², Equipe. **MS: Preço do Leite Tem Alta de 13,7% em Campo Grande.** Correio do Estado/MS. Acessado em 02/11/2011. Disponível em: <http://www.milknet.com.br/?pg=noticias&id=4421&buscador=MS:-PRECO-DO-LEITE-TEM-ALTA-DE-13,7%-EM-CAMPO-GRANDE&local=1>.

MILKNET³. **MS – Receberá 1ª Fábrica de Leite em Pó do Estado.** A Crítica/MS. Acessado em 04 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.milkpoint.com.br/mercado/giro-lacteo/ms-recebera-1-fabrica-de-leite-em-po-do-estado-64757n.aspx>>.

MOURA, Lana Mara Pessoa de. **O Fato Gerador da Obrigação Acessória.** Revista Jus Vigilantibus, 31 de maio de 2004. <Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/791>>.

NEVES, José Luis. **Caderno de Pesquisas em Administração**. São Paulo, V.1, Nº3, 2º Sem./1996.

PEDROSSIAN, Pedro. **Decreto nº 6082**. Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 02 de setembro de 1991. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/4bd58073a2ec0dbb04256ae1004e7f94?OpenDocument>>.

PEDROSSIAN, Pedro. **Decreto nº 6342**. Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 30 de janeiro de 1992. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/f6278aa600332d4504256ae1004e919f?OpenDocument>>.

PEDROSSIAN, Pedro. **Decreto nº 6696**. Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 04 de janeiro de 1993. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/6b657eee0976a0d104256ae1004f0fcb?OpenDocument>>.

PIMENTA, Dalmar. **A Guerra Fiscal e a Recusa Ilegal pelos Estados dos Créditos de ICMS**. Revista Jus Vigilantibus, 1º de agosto de 2009. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/41232>.

PORTALMS¹. **Arrecadação de ICMS Cresce 9% em Mato Grosso do Sul em 2010**. Acessado em 17/03/2011. Disponível em: <<http://www.portalms.com.br/noticias/detalhe.asp?cod=959602517>>.

PORTALMS². **Pesquisa do Conceleite Mantém Estável Pauta Fiscal do Leite no Estado**. Acessado em: 12 de junho de 2011. Disponível em: <<http://www.portalms.com.br/noticias/detalhe.asp?cod=959604417>>.

PRADO. Rui. **Aumento de Carga Tributária, Basta!**. Aprosoja. Publicado em 20 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://www.aprosoja.com.br/novosite/artigov.php?artigo=319>>.

PUCCINELLI, André. **Decreto nº 12985**. Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 11 de maio de 2010. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/266ced77eac9f415042577210042c05f?OpenDocument>>.

REIS, Aline de Jesus; SILVA¹, Selma Leal da; SILVA², Cleide Carneiro Alves da. **A História da Contabilidade no Brasil**. Acessado em: 09/03/2011. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/viewFile/299/247>>.

RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. **O ICMS e o Instituto do Deferimento**. Fiscosoft, 11/2005. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=136630#ixzz1OLgdmlEf>.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas. 1999.

RODRIGUES, Willian Costa. **Metodologia Científica**. Disponível em: <http://www.google.com.br/search?hl=pt-BR&rlz=1T4GZEV_pt-BRBR393BR393&q=rodrigues+2007%2C+CONCEITO+DE+METODOLOGIA&aq=f&aql=&aql=&oq>.

ROSA, Dênerson Dias. **Conhecimento do Direito ao Crédito de ICMS sobre o Consumo**. Acessado em: 22/03/2011. Disponível em: http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/1694/LEI_COMPLEMENTAR_N_8796_-_RECONHECIMENTO_DO_DIREITO_AO_CREDITO_DE_ICMS_SOBRE_CONSUMO.

SARDENBERG, Carlos Alberto. **Eis o Custo Brasil: Pouca Infraestrutura, Muito Imposto. Empresários Reclamam Que é Caro Investir no País**. O Estado de São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://jogodopoder.wordpress.com/2011/03/28/sardenberg-eis-o-custo-brasil-pouca-infraestrutura-muito-imposto-empresarios-reclamam-que-e-carro-investir-no-pais/>>.

SANTOS, José Orcírio Miranda Dos. **Decreto nº 12111**. Secretaria de Estado de Fazenda do MS – SEFAZ, 29 de maio de 2006. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/826bdda541d8d52d0425717e00455754?OpenDocument>>.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22. Ed. São Paulo: Cortez. 2002.

SILVA, Luzia Felix da; SANTANA, Hugo David. **Substituição Tributária no Leite Longa Vida no Estado de Mato Grosso do Sul – Estudo de Caso**. Anhanguera Educacional S.A., 22 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://sare.unianhanguera.edu.br/index.php/rcger/article/viewArticle/854>>.

SOUZA, Marcelino Fernandes de. **ICMS – Crédito Fiscal Regime de Compensação do Imposto**. Sebrae, 1999. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/c506bef5daa6352a03256dea006e9135/b1c47181af5b529a83256f86004cddb4/\\$FILE/NT000A303A.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/c506bef5daa6352a03256dea006e9135/b1c47181af5b529a83256f86004cddb4/$FILE/NT000A303A.pdf)>.

TAUIL, Roberto. **A Isenção Tributária**. Ativa Municipal, 05/2011. Disponível em: <<http://ativamunicipal.com.br/web/publicacoes/isencaoTributaria.pdf>>.

UFPR, Universidade Federal do Paraná. **A Pesquisa Bibliográfica**. Acessado em 04 de novembro de 2011. Disponível em: <www.geologia.ufpr.br/graduacao/metodologia/aula2pesquisabibliografica.doc>.

VALENTIM, Marilena Simões. **A Guerra Fiscal no Brasil: Impactos Econômicos.** Acessado em 30 de outubro de 2011. Disponível em: http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm.

ANEXO ÚNICO À RESOLUÇÃO/SEFAZ Nº2.331, DE 26 DE ABRIL DE 2011.

CALENDÁRIO FISCAL				
REGIME DE APURAÇÃO OU DE PAGAMENTO OU SISTEMA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS	Código de Controle	Periodicidade de Apuração	Data-limite/Recolhimento	
			Mês/Ref. Maio 2011	Mês/Ref. Junho 2011
1. NORMAL	1.1.0.0	Mensal	16.06.2011	15.07.2011
2. SEMANAL	1.4.0.0	Maio: 1º.05 - 08.05 09.05 - 15.05 16.05 - 23.05 24.05 - 31.05 Junho: 1º.06 - 08.06 09.06 - 15.06 16.06 - 23.06 24.06 - 30.06	12.05.2011 19.05.2011 27.05.2011 03.06.2011	X' 10.06.2011 17.06.2011 27.06.2011 04.07.2011
3. ESTIMATIVA (código de tributo 320)	1.2.0.0	Mensal	16.06.2011	15.07.2011
4. REGIMES ESPECIAIS		Quinzenal		
4.1 Regimes especiais, exceto ICMS-diferencial de alíquota	2.2.1.0	1ª quinzena		
		2ª quinzena	03.06.2011	05.07.2011
4.2 Regimes especiais ref. ICMS-diferencial de alíquota			16.06.2011	15.07.2011
	2.2.1.1	Mensal		
			16.06.2011	15.07.2011

5. TRANSPORTE FERROVIÁRIO (Aj.SINIEF19/89)	2.4.0.0	Mensal	30.06.201 1	29.07.2011
6. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA				
6.1 Filmes para fotos, cinemas e “slides” (Protocolo ICM 15/85); Lâminas de barbear, aparelhos de barbear descartáveis e isqueiros descartáveis (Protocolo ICM 16/85); Lâmpadas elétricas, reatores e “starters” (Protocolo ICM 17/85); Pilhas e baterias elétricas (Protocolo ICM 18/85); Disco fonográfico, fita virgem ou gravada (Protocolo ICM 19/85); Açúcar de cana (Protocolo ICMS 21/91); Pneumáticos, câmaras de ar e protetores (Conv. ICMS 85/93 e Protocolo ICMS 32/93); Medicamentos e outros produtos farmacêuticos (Conv. ICMS 76/94) e Tintas, Vernizes e Asfalto diluído de petróleo (Conv. ICMS 74/94); Peças Automotivas (Decreto nº 10.178/00); Materiais de Construção (Decreto nº 10.100/00); Aparelhos celulares e cartões inteligentes (Convênio ICMS 135/06); Óleo comestível de qualquer espécie (Protocolo ICMS 28/92); Rações tipo “pet” (Protocolo ICMS 26/04); Bebidas quentes (Protocolo ICMS 14/07); Eletrodomésticos, eletroeletrônicos e equipamentos de informática (Protocolo ICMS 15/07); Suportes elásticos para cama, colchões, inclusive box, traveseiros e pillow (Protocolo ICMS 90/07); Farinha de trigo (Lei 1.810/97, art. 49, § 1º, XIII); Leite longa vida, leite tipo A e leite tipo B; (Lei 1.810/97, art. 49, § 1º, XVIII); Carvão vegetal – estabelecimentos de MG (Protocolo ICMS 160/10).	2.1.1.0	Mensal	17.06.201 1	19.07.2011
6.2 Combustíveis e lubrificantes e demais produtos mencionados no Convênio ICMS 110/07				
6.2.1 Refinarias				
6.2.1.1 Operações próprias e aquelas em relação às quais efetuou a retenção (Cl. 22ª, III, a, Conv. ICMS 110/07)	2.1.1.1	Mensal	10.06.201 1	08.07.2011
6.2.1.2 Operações de outros contribuintes substitutos (combust. derivados de petróleo - Cl. 22ª, III, b (Conv. ICMS 110/07)	2.1.1.2	Mensal	20.06.201 1	20.07.2011

6.2.2	Outros estabelecimentos (Cl. 16ª, Conv. ICMS 110/07)	2.1.1.3	Mensal	10.06.2011 1	08.07.2011
6.2.3	Gás natural (Decreto nº 10.483/01) Op. interna e interestadual (código de tributo 336)	2.1.1.4	Mensal 1ª parcela 2ª parcela	27.05.2011 1 10.06.2011 1	27.06.2011 08.07.2011
6.3	Sorvetes (Protocolo ICMS 20/05); Telhas, cumeeiras e caixas d'água, de cimento amianto e fibrocimento (Protocolo ICMS 32/92)	2.1.2.0	Mensal	17.06.2011 1	19.07.2011
6.4	Cimento (Protocolo ICM 11/85)	2.1.3.0	Mensal	22.06.2011 1	25.07.2011
6.5	Carvão, (diferença de preço ou peso) adquirentes localizados em outra U.F. (Termo de Acordo)	2.2.2.0	Quinzenal 1ª quinzena 2ª quinzena	25.05.2011 1 06.06.2011 1	22.06.2011 06.07.2011
6.6	Lenha e gado (diferença de preço ou peso) adquirentes localizados em outra U.F. (Termo de Acordo)	1.5.0.0	Mensal	06.06.2011 1	06.07.2011
6.7	Energia elétrica (Conv. ICMS 83/00 e Lei nº 1.810, art. 48, I)	2.5.0.0	Mensal	09.06.2011 1	08.07.2011
6.8	Veículos automotores (Conv. ICMS 132/92 e 52/93); Cigarros, fumo etc. (Conv. ICMS 37/94); Bebidas, cerveja, chope, refrigerantes, gelo etc. (Protocolo ICMS 11/91);	2.1.4.0	Mensal	09.06.2011 1	08.07.2011
7.	Água canalizada	1.3.0.0	Mensal	20.06.2011 1	20.07.2011