



**PROGRAMA DE MESTRADO MULTIDISCIPLINAR EM DIREITO, RELAÇÕES  
INTERNACIONAIS E DESENVOLVIMENTO**

***DANILO ORSIDA P. DE SOUSA***

**ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS POR  
SETOR DE ATIVIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES NO CRESCIMENTO ECONÔMICO  
GOIANO NA DÉCADA DE 2001 A 2009.**

**Orientador:**

**Professor Doutor Dimas Pereira Duarte Júnior.**

**Goiânia,**

**Março, 2012.**

DANILO ORSIDA PEREIRA DE SOUSA

ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS POR  
SETOR DE ATIVIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES NO CRESCIMENTO ECONÔMICO  
GOIANO NA DÉCADA DE 2001 A 2009.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, como exigência parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento, sob a orientação do Professor Doutor Dimas Pereira Duarte Júnior.

Goiânia, março de 2012

**Banca Examinadora**

Presidente:

Membro:

Membro:

---

---

---

## Sumário

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 1 .....</b>	<b>15</b>
<b>ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E SUAS FORMAS DE RECEITAS PÚBLICAS.</b> <b>.....</b>	<b>15</b>
1.1 – A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO .....	15
1.2 - RECEITAS PÚBLICAS.....	17
1.2.1 – RECEITAS ORIGINÁRIAS OU RECEITAS DE DIREITO PRIVADO .....	19
1.2.2 – RECEITAS DERIVADAS OU DE DIREITO PÚBLICO.....	20
<b>CAPÍTULO 2 .....</b>	<b>29</b>
<b>DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE</b> <b>MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE</b> <b>INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.....</b>	<b>29</b>
2.1. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO ICMS .....	29
2.2 - DA NATUREZA JURÍDICA E DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE .....	33
2.3 – COMPETÊNCIA E SUJEITO PASSIVO .....	37
2.4 – FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	38
2.5 – CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA .....	40
2.6 – BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS.....	45
<b>CAPÍTULO 3 .....</b>	<b>47</b>
<b>POLÍTICA ECONÔMICA FISCAL NO ESTADO DE GOIÁS E CRESCIMENTO</b> <b>ECONÔMICO. ....</b>	<b>47</b>
3.1 - POLÍTICA ECONÔMICA FISCAL .....	47
3.2 - CRESCIMENTO ECONÔMICO .....	49
3.3 – PRODUTO INTERNO BRUTO DO ESTADO DE GOIÁS -PIB E SETORES ECONÔMICOS. ....	50
<b>CAPÍTULO 4 .....</b>	<b>53</b>
<b>DO COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO .....</b>	<b>53</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA .....</b>	<b>64</b>

<b>ANEXOS.....</b>	<b>68</b>
<b>ANEXO I .....</b>	<b>69</b>
<b>ANEXO II.....</b>	<b>70</b>

## **Resumo**

A presente dissertação tem o objetivo investigar o crescimento econômico goiano e a importância de uma política fiscal de investimentos. Desta feita, o trabalho proposto, visa traçar uma análise quantitativa acerca da política fiscal adotada no Estado de Goiás, de modo a analisar os instrumentos que o governo dispõe para a arrecadação de tributos (política tributária) e controle de suas despesas (política de gastos), bem como a questão do nível de tributação de ICMS no Estado de Goiás, e o impacto de cada setor de atividade. O método de abordagem a ser utilizado é o dedutivo, uma vez que a pesquisa terá como objeto de estudo normas que, apreciadas em sua estrutura, constituem objetos ideais. O método indutivo também será essencial ao estudo, visto tratar-se de uma pesquisa bibliográfica documental que permitirá conceber certos esquemas genéricos de comportamentos possíveis, com auxílio dos quais a estimativa do fato humano pode expressar-se em normas jurídicas. No sentido de auxiliar a pesquisa, também será empregado como método de procedimento método quantitativo, utilizando métodos estatísticos e econométricos, tal como a análise de correlação, para fins de análise das contas públicas e elaboradas pelos órgãos oficiais do Governo.

## **Abstract**

This thesis aims to investigate the growth and economic development and the importance of Goiás fiscal investment. This time, the proposed work aims to outline a quantitative analysis on the fiscal policy adopted in the State of Goiás, in order to examine the instruments available to government for tax collection (tax policy) and control of your expenses (policy spending), and the question of the level of VAT taxation in the State of Goiás, and the impact of each industry. The method of approach to be used is deductive, since the research has as its object of study standards, considered in its structure, are ideal objects. The inductive method is also essential to the study, because it is a bibliographical document that will develop certain generic diagrams of possible behaviors, with the aid of which the estimated human fact can be expressed in legal rules. In order to assist research, will be used as a method of procedure quantitative method, using statistical and econometric methods, such as simple regression analysis and multiple correlation analysis, for analysis of public accounts drawn up by official agencies of the Government .

## **LISTA DE TABELAS**

- Tabela 1 - Arrecadação tributária Estadual de Goiás de janeiro a junho de 2010 e 2011. ----- 28.
- Tabela 2 – Participação de cada setor na arrecadação total de ICMS -----56-57.



## **LISTA DE FIGURAS**

Gráfico 1 – Evolução a Arrecadação Tributária do Setor Primário -----	58
Gráfico 2 – Evolução a Arrecadação Tributária do Setor Secundário -----	59
Gráfico 3 – Evolução a Arrecadação Tributária do Setor Terciário -----	60
Gráfico 4 – Gráfico comparativo entre os setores de atividade econômica -----	61

## **Dedicatória**

A toda minha família pelo carinho e apoio.

## **Agradecimentos**

A Deus pela sua graça e misericórdia.

Agradeço ao corpo docente do Mestrado e o faço na pessoa do professor Dr. Nivaldo dos Santos.

Agradeço aos funcionários da PUC/GO e o faço na pessoa do Marcelo, ex-secretário do Mestrado,

Ao meu orientador, Professor Doutor Dimas Pereira Duarte Júnior, e minha co-orientadora, Professora Doutora Glacy Odete Rachid Botelho, intelectuais de incalculável honestidade e brilho, os meus sinceros agradecimentos.

A toda minha família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Aos meus amigos e ex-colegas de trabalho, em especial ao deputado Fábio Sousa, Daniel Piretti, Dr. Adriano Gustavo, Dr. Cícero Goulart, Dr. Gediael e equipe, pelo convívio, pelo apoio e amizade.

## INTRODUÇÃO

Ante a atual preocupação do governo com o crescimento econômico goiano e tendo em vista a importância de uma política fiscal de investimentos, surgiu o interesse em desenvolver o estudo do tema apresentado.

Sabe-se que para o crescimento e desenvolvimento econômico se faz necessário uma boa alocação dos gastos públicos, alinhando uma adequada política fiscal, cambial e monetária.

Deste modo, o trabalho proposto visa traçar uma análise acerca da política fiscal adotada no Estado de Goiás, de modo a analisar os instrumentos de que o governo dispõe para a arrecadação de tributos (política tributária), bem como a questão do nível de tributação de ICMS no Estado de Goiás, e o impacto de cada setor de atividade econômica no crescimento da economia goiana.

Sabe-se que a carga tributária é a principal fonte de captação de recursos para financiamento dos encargos governamentais e para propiciar o bem-estar social, cuja forma mais tradicional de se apurar a carga tributária de um país é através da relação entre o montante de recursos obtido pelo governo via tributação e seu Produto Interno Bruto.

Por essa relação, consegue-se apurar quanto da renda gerada no país, em determinado momento, é destinada ao financiamento dos gastos governamentais. De outra forma, pode-se dizer que a carga tributária representa quanto do PIB de um país que é recolhido aos cofres públicos via tributação.

Nesta linha de pensamento, Torres<sup>1</sup>, com didática professoral, sustenta o pensamento de que os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos nas receitas públicas, sendo que a arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios- constituem os principais recursos obtidos para a consecução dos objetivos estatais.

---

1 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

Neste toar, percebe-se que a política fiscal é um importante instrumento para alcançar a estabilidade econômica e o fortalecimento do bem estar social e o principal foco desta política são os tributos.

Segundo Gremaund et Al<sup>2</sup>, pode-se definir política econômica como a intervenção do governo na economia com o objetivo de manter elevados níveis de emprego e elevadas taxas de crescimento econômico com estabilidade de preços. Assim sendo, as principais formas de política econômica são: política fiscal, política monetária e a política cambial.

De acordo com Riani<sup>3</sup>, a política fiscal é uma das mais importantes políticas econômicas governamentais. Com a política fiscal o governo pode expandir em qualquer época, aumentando o montante de recursos que injeta o fluxo do setor privado através de suas compras de bens e serviços ou diminuindo esse montante que retira desse fluxo via tributação.

Deste modo, a forma mais tradicional de se apurar a carga tributária de um país é através da relação entre o montante de recursos obtidos pelo governo via tributação e seu Produto Interno Bruto (PIB).

Desta feita, cumpre destacar que a proposta deste trabalho de pesquisa é estudar a política fiscal e as especificidades da economia goiana, de forma a perceber os impactos e a participação dos setores primário, secundário e terciário, isto é, do setor agropecuário, industrial e de prestação de serviços na arrecadação tributária estadual e, por consequência no crescimento econômico regional.

Para tanto, tem como ponto de análise as fontes geradoras do ICMS, pois, dito imposto de consumo é o mais importante dentre os arrecadados pelos Estados, pois, a quase totalidade da receita tributária estadual provém deste imposto.

Ademais, vale dizer que por força do art. 158, IV da Constituição Federal de 1988, os Estados devem repassar aos Municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre as operações relativas ao ICMS, residindo neste ponto a sua importância, até mesmo para a arrecadação tributária dos Municípios goianos.

---

2 GREMAUD, A. P; VASCONCELLOS, M.A.S. de; TONETO JÚNIOR, Rudinei. *Economia brasileira contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 482.

3 RIANI, F. *Economia do setor público: uma abordagem introdutória*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Desta forma, o estudo em questão se justifica ao tentar demonstrar empiricamente o sistema de arrecadação tributária em destaque através de análise econométrica e conjuntural, de modo a estabelecer um levantamento da política fiscal adotada no Estado de Goiás, analisando em específico a evolução da arrecadação tributária do ICMS por setor de atividade econômica no último decênio, de forma a observar a evolução de sua arrecadação e evidenciar qual setor econômico teve maior participação no contexto geral do crescimento e desenvolvimento econômico goiano.

Neste sentido, a presente pesquisa tem por principal objetivo fazer um levantamento geral dessa matéria, de modo a contribuir com uma reflexão sobre mitos e verdades acerca da temática, delineando, assim, o cenário histórico, político e econômico construído na última década. Para tanto, a dissertação estrutura-se em 4 (quatro) capítulos principais para então chegar a conclusão.

O primeiro capítulo visa analisar a atividade financeira do Estado, traçando pontos gerais acerca dos instrumentos de intervenção estatal na economia e composição das receitas públicas. Já no capítulo seguinte, abordar-se-á a espécie de tributo nominada imposto, analisando em específico as principais características do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS.

Ato contínuo, já no terceiro capítulo, analisar-se-á a política econômica fiscal no Estado de Goiás e o nível de crescimento econômico. Por fim, no capítulo seguinte, serão traçadas, análises do grau de participação de cada setor de atividade econômica, quais sejam: primário (agropecuário), secundário (industrial) e terciário (serviços), na composição da arrecadação tributária estadual, para então, em conclusão, com fulcro nos pressupostos levantados, proceder a análise do crescimento e desenvolvimento econômico regional.

Em linhas gerais, é o escopo do presente trabalho.

# CAPÍTULO 1

## **Atividade Financeira do Estado e suas formas de receitas públicas.**

### **1.1 – A Atividade Financeira do Estado**

O Estado brasileiro, a par de assegurar os direitos fundamentais, realização do bem comum e das necessidades públicas, que crescem em progressão geométrica conforme o agigantamento do próprio Estado, cada vez mais carece de recursos financeiros para assegurar as suas próprias finalidades. Abrange, pois, a atividade financeira estatal a atuação para captação de receitas públicas para fazer frente as despesa pública.

Daí, Hugo de Brito Machado<sup>4</sup> ensinar que:

qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade.

Deusmar José Rodrigues<sup>5</sup>, no mesmo passo, destaca que a atividade financeira do Estado (*lato sensu*) e das outras pessoas de Direito Público consiste na tarefa de obter receitas e realizar despesas com o fim de cumprir os encargos que lhes foram atribuídos.

Em relação ao tema, Eduardo Bastos Furtado de Mendonça<sup>6</sup>, preleciona:

A atividade financeira do Estado consiste no conjunto de ações destinadas à obtenção de receita e realização das despesas

---

4 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 25/26.

5 RODRIGUES, Deusmar José. *Direito Tributário*. 3ª Ed. Goiânia: Ed. PUC Goiás, 2010, p. 27

6 MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p.09.

públicas, tendo em vista a consecução dos fins que lhe são próprios. Trata-se, portanto, de atividade instrumental, na medida em que arrecadação e dispêndio não constituem fins em si mesmo. Isso não significa que deva ser encarada como mero registro contábil das finanças públicas. Ao contrário, embora muitas decisões políticas sejam tomadas sem a devida consideração de seu impacto financeiro – ou talvez por isso mesmo –, a atividade financeira do Estado apresenta uma inegável dimensão decisória.

Caldas Furtado<sup>7</sup>, por sua vez, reforçando a idéia de que o desenvolvimento das atividades do Estado encontra-se vinculada à gestão de recursos financeiros, ratifica:

O Estado, considerado como uma organização destinada a assegurar as condições universais de ordem social, tem a missão, que justifica sua existência, de prestar serviços para o cidadão. Não se concebe a idéia de Estado sem conseqüente prestação dos denominados serviços públicos (...) Para seu desempenho, o Poder Público precisa de recursos pecuniários e de disciplina na aplicação desses recursos. Essa condição impõe ao ente público o exercício de uma atividade meio, instrumental, que não cumpre função de atender diretamente à satisfação das necessidades da coletividade, mas possibilita o alcance dos fins colimados pelo Estado.

Desta modo, a atividade financeira do Estado representa o conjunto de atos voltados para a obtenção, gestão e aplicação dos recursos para fins de alcançar os objetivos perseguidos pelo poder público, isto é, atender às necessidades públicas.

Desta feita, sabe-se que o Estado, para o exercício de suas atividades, obtém suas receitas através de diversas formas. A primeira, através de suas próprias fontes de riqueza, seja de seu patrimônio, seja do exercício de atividades industriais ou comerciais, hipóteses em que age no mesmo pé de igualdade com o particular, sendo a natureza desta relação de direito. Já a segunda, o Estado procede a retirada de parte do patrimônio do particular por meio de uma atuação que não pode ser por ele recusada, eis que o Estado, no desempenho de tal atividade, age investido de seu poder de império, de sua soberania. Exemplo desta receita pública é o tributo, também denominada receita derivada.

---

7 FURTADO, J.R. Caldas. *Elementos de Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 23.



A corroborar o entendimento retro, impende destacar as palavras de Kiyoshi Harada<sup>8</sup>, segundo o qual receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. E prossegue o referido autor:

De fato, possui o Estado, ao lado dos bens públicos (art. 99 do CC), os chamados bens dominicais, constituídos por terras, prédios, empresas, direitos etc. que são passíveis de alienação, bem como de administração pelo regime de direito privado, tal qual faria um particular.

O que fundamentalmente caracteriza a receita originária é sua percepção pelo Estado, absolutamente despido do caráter coercitivo próprio, porque atua sob regime de direito privado, como uma empresa privada na busca do lucro. Aqui, cabe uma explicação para deixar consignado que a submissão ao regime de direito privado não quer dizer total afastamento das normas de direito público, porque o Estado jamais poderia afastar-se do respeito a uma normatividade específica, destinada à preservação do indisponível interesse público.

Nessa medida, vale dizer que o estudo e a distinção entre as receitas é de grande importância em razão da repartição das receitas tributárias previstas nos artigos 157, 158 e 159 da CF/88, a possibilidade da retenção destas receitas prevista no artigo 160, bem como da formação das quotas dos fundos de participação, prevista no artigo 161, da Constituição Federal.

## **1.2 - Receitas Públicas**

Como vimos os recursos financeiros canalizados para os cofres públicos ostentam, na prática, natureza e conteúdo bastante diversificados, nem sempre derivam da atividade impositiva do Estado, podendo resultar da atuação do ente Estatal despido de caráter coercitivo ao explorar seu próprio patrimônio.

Nesse diapasão, a bem verdade é que nem toda quantia recebida pelos cofres públicos, ao qual o Estado lança mão para fazer frente às suas despesas,

---

8 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 34.

realizando assim o interesse público e movimentando a máquina administrativa, configurará receita pública.

Registre-se, a propósito, que há uma corrente de pensamento que entende por receita pública toda soma de recursos arrecadados pelo Estado a qualquer título. Todavia, mais razoável é a corrente doutrinária que qualifica as quantias recolhidas aos cofres públicos sujeitas à restituição como mera entrada de recursos.

Na doutrina pátria, Eduardo Bastos Furtado de Mendonça<sup>9</sup> se mostra como o grande defensor desta corrente de pensamento. Sobre o tema, referido autor com a didática professoral que lhe é peculiar traça a seguinte conceituação a respeito de receita pública:

Receita pública é a captação de dinheiro pelo Estado, em caráter definitivo, que aumenta seu patrimônio. Não se confunde, portanto, com os ingressos financeiros, gênero que abrange a receita, mas também quantias restituíveis – como os empréstimos compulsórios e os depósitos - , bem como as indenizações, que visam apenas recompor patrimônio do Estado que sofrera redução indevida.

Na lição de Aliomar Baleeiro<sup>10</sup> “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”.

Conquanto sedutor o argumento de que toda quantia recebida pelos cofres públicos, restituível ou não, acresce o patrimônio estatal, com a devida vênia, consentâneo é o pensamento que descaracteriza os recursos de caráter transitório nos cofres públicos, não os classificando enquanto receita.

Ora, as entradas provisórias, representam na verdade recursos de terceiros momentaneamente em poder da Administração Pública. A título de exemplo, podem-se citar as receitas recebidas de depósitos, das consignações e pagamento de indenizações.

Nessa direção, assevera Caldas Furtado<sup>11</sup> sobre a diferença entre receitas públicas e as entradas transitórias de recursos nas contas públicas, a saber:

---

9 Ob. cit. p. 10

10 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das Finanças. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 26.

11 Ob. cit. p. 223.

Considera-se ingresso público qualquer quantia recebida pela Administração Pública, ainda que em caráter transitório. Ao desempenhar suas funções, o Estado movimenta recursos financeiros de natureza e origem diversificadas; em princípio, pode-se dividir tais recursos em dois grandes grupos: os ingressos públicos próprios (receitas) e os de terceiros (provisórios).(…) As entradas provisórias se caracterizam por representar recursos de terceiros que estão apenas momentaneamente em poder da Administração Pública, uma vez que terão que ser devolvidos ou encaminhados para seus verdadeiros titulares.

Associando os pensamentos expostos, concluímos que receita pública é a quantia recolhida aos cofres públicos não sujeita a restituição, ou, por outra ótica, a importância que integra o patrimônio do Estado em caráter definitivo.

Estabelecido, resumidamente o quadro geral acerca das receitas públicas, cumpre então analisar suas subespécies, de forma a compreender quais são as principais características e critérios de diferenciação entre as receitas originárias e derivadas, para, então, compreendermos a natureza receita pública em estudo, qual seja: o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

### **1.2.1 – Receitas Originárias ou Receitas de Direito Privado**

As receitas originárias, também nominadas por alguns doutrinadores como receitas de direito privado, podem ser conceituadas como sendo aquelas cujo processo de arrecadação assemelha o da relação jurídica privada, caracterizada pela autonomia das vontades do Estado e do particular, ausente, portanto, o caráter coercitivo na atuação estatal.

Aliomar Baleeiro<sup>12</sup>, em sua clássica obra de Ciências das Finanças esclarece que receitas originárias são aquelas que têm origem nos bens do Estado (receitas patrimoniais) ou na exploração lucrativa desses bens (receitas empresariais).

Nessa hipótese, o Estado atua à semelhança de particulares, sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de

---

12 Ob. cit. p. 127.

pagamentos ou à utilização dos seus serviços.

Desta feita, percebe-se que o traço característico das receitas originárias, decorre da atuação do Estado sob regime de direito privado, semelhante a uma empresa privada na busca do lucro, isto é, alienando bens públicos ou através de atividade de exploração econômica.

Em que pese os diversos critérios doutrinários de classificação da receita de direito privado, pode-se subdividi-las em receitas originárias patrimoniais e empresariais.

As receitas originárias patrimoniais, conforme a própria nomenclatura empregada indica, são as que provêm da alienação de bens do domínio público, ou seja, do patrimônio mobiliário e imobiliário, tal como as rendas decorrentes de arrendamento, locação, venda de bens públicos móveis ou imóveis, foros de terrenos da marinha, taxa de ocupação desses terrenos, bens vacantes, prescrições de dívidas do Estado, indenizações, juros, participações e dividendos, convencionando, alguns doutrinadores, em nominá-las como preços quase-privados.

Já as receitas originárias empresariais, recebem tal nomenclatura porque realizadas em semelhança à atuação das empresas privadas, decorrentes, portanto da atividade propriamente econômica do Estado, relacionada com a produção de bens e serviços. São as receitas dos empreendimentos industriais, comerciais, agrícolas (produção de bens), além dos ligados aos setores de transportes e comunicações (produção de serviços), sendo classificadas de acordo com a natureza da atividade empresarial explorada pelo Estado em: – agropecuária, a industrial e a de serviços -, tendo em vista as atividades essenciais da economia relacionadas aos setores primário, secundário ou terciário.

### **1.2.2 – Receitas Derivadas ou de Direito Público**

As receitas derivadas, ou de direito público, como visto, são aquelas resultantes da manifestação do poder de império do Estado, isto é, derivam da atividade financeira coercitiva do Estado mediante constrangimento legal.

Cláudio Carneiro<sup>13</sup>, conceituando receitas derivadas, com clareza solar, esclarece sobre o tema, a saber:

**Receita derivada** é aquela arrecadada compulsoriamente, derivando do patrimônio dos particulares. Nesse caso, face ao caráter coercitivo da imposição, o Estado atua através do seu poder de império, daí também ser chamada de receita de economia pública. Temos como exemplo de receita derivada o tributo e as penalidades pecuniárias referentes ao inadimplemento da obrigação tributária. Diz-se também que as reparações de guerra são consideradas como receita derivada, pois envolvem um caráter coercitivo. Grifado no original.

Kiyoshi Harada<sup>14</sup>, perfilhado a mesma esteira de pensamento, sustenta em seu Curso de Direito Financeiro e Tributário que:

O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperi* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte de receita.

Sendo assim, nota-se de tais postulados que ao contrário da relação de bilateralidade que é a regra na receitas originárias, as receitas chamadas derivadas resultam do comando unilateral de vontade do Estado, ou seja, fundamenta-se no seu *jus imperi*, repita-se no poder impositivo estatal, são aquelas receitas derivadas do patrimônio alheio ao estatal, sendo obtida dos particulares.

Kiyoshi Harada<sup>15</sup>, com maestria, prossegue o raciocínio, destacando a evolução do Estado moderno e o exercício do seu poder de império, *in verbis*:

Já se foi o tempo em que o Estado supria suas necessidades financeiras por meio de guerras de conquistas, de doações voluntárias e de vendas de bens de seu patrimônio.

O crescimento de despesas públicas, resultante do acesso das massas ao poder político, tornou imprescindível ao Estado lançar

---

13 CARNEIRO. Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 2.ed.Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 11.

14 Ob. cit. p. 42/43

15. Ob. cit. p.306

mão de outras fontes de obtenção de recursos financeiros, capazes de manter um fluxo regular e permanente de ingressos.

Assim, mantendo, de um lado, o processo de obtenção de lucros pela venda de seus bens e serviços, de outro lado, o Estado acentuou a sua força coercitiva para retirar dos particulares uma parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, sem qualquer contraprestação. O dinheiro obtido por esse último processo denomina-se tributo.

Nesse diapasão, Caldas Furtado<sup>16</sup>, discorrendo sobre a atuação coercitiva Estatal e a natureza jurídica das receitas derivadas, vocifera que:

As receitas derivadas resultam da manifestação do *jus imperii*, da autoridade impositiva do Estado, deriva do patrimônio ou das rendas dos particulares; suas arrecadações são efetuadas por ato coercitivo mediante constrangimento legal. Subdividem-se em:

a) Reparações de guerra, que são verdadeiras extorsões que, ao final de uma guerra, Estado vitorioso costuma impor ao Estado derrotado; “envolvem nítida coação do vencedor sobre o vencido, embora sob a forma de tratados internacionais”

b) Penalidades pecuniárias, que expressam o *jus puniendi* (direito de punir) de que o Estado é titular em face dos atos ilícitos praticados; são representadas pelas multas aplicadas, bem como pelas penas de perdimento impostas pela Administração Pública, a exemplo do que ocorre quando bens móveis são desembarcados nos portos brasileiros, sem que se inicie o procedimento de desembaraço (mercadorias abandonadas)

c) Tributos.

Pelo visto, é possível notar que as receitas derivadas são classificadas em três espécies principais, quais sejam: reparações de guerra, penalidades pecuniárias e tributos.

No que respeita às reparações de guerra, sem delongas, porquanto o termo revela-se auto-explicativo, representam as obrigações financeiras indenizatórias que, ao final de uma guerra o Estado vitorioso, impõe ao Estado vencido, amparado na permissividade legal dos tratados internacionais. Vale dizer que as reparações de

---

16 Ob. cit. p. 225.

guerra não podem ser equiparadas aos tributos, porque são impostas a título de indenização por danos causados.

Noutro ponto, as penalidades pecuniárias representam o direito de punir do qual é titular o Estado em relação aos atos ilícitos praticados pelos seus súditos.

Já os tributos, não carecem de conceituação doutrinária ou científica, pois, não obstante as várias definições construídas na doutrina, sua conceituação encontra amparo legal tanto na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, quanto na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Dito isso, valer trazer a baila a inteligência da Lei n. 4.320/64, a qual trouxe a seguinte redação:

Art. 9º Tributo é a receita **derivada** instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os **impostos, as taxas e contribuições** nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.  
(grifo meu)

Posteriormente a Lei n. 4.320/64, isto é quase 2 (dois) anos depois, o Código Tributário Nacional - Lei n. 5.172/66, de 25 de outubro de 1966, dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, no seu artigo 3º assim definiu tributo:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (...)

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Vale salientar que as duas redações se encontram em vigor, motivo pelo qual é possível extrair, genericamente, sete características definidoras dos tributos, de acordo com as imposições legais acima citadas, ou seja, tributo cuida-se de uma receita derivada, destinada ao custeio de atividades gerais ou específicas, instituída por lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e de caráter compulsório, que não constitui sanção de ato ilícito, cujo dever deve ser prestado em moeda ou prestação pecuniária cujo valor se possa exprimir.

São eles: os impostos, as taxas e as contribuições. Esta divisão tripartida dos tributos, encontra-se consagrada na legislação pátria, em específico no artigo 9º, da Lei n. 4320/64 e no artigo 5º, da Lei n. 5.172/66, de 25 de outubro de 1966.

Para Roque Antonio Carraza<sup>17</sup>, eminente jurista brasileiro, a classificação dos tributos no Brasil é tripartite, subdividindo-se em: impostos, taxas (de serviço ou de polícia) ou contribuição de melhoria.

Os tributos, no Brasil, ou são impostos, ou são taxas (de serviço ou de polícia), ou são contribuição de melhoria. De fato, os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis, as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu; e os impostos extraordinários, simples impostos que, criados pela União, na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam respeitar o princípio da reserva das competências impositivas. As contribuições referidas no art. 149 e seu § 1º da CF são tributos (impostos ou taxas), qualificadas por sua finalidade. À derradeira, a contribuição prevista no art. 149-A da CF não passa de um imposto que tem por finalidade custear o serviço de iluminação pública dos Municípios e do Distrito Federal.

A jurisprudência, em visão oposta à classificação tripartite, posiciona-se de forma mais ampla à feição interpretativa restritiva adotada por Carraza, adotando a classificação pentapartida para a classificação dos tributos. Este é o entendimento prevacente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na apreciação do Recurso Extraordinário n. 138.284/CE.

A propósito, na oportunidade de análise do referido julgado, o Ministro relator Carlos Velloso sustentou que as diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da obrigação (art. 4º CTN), classificando 5 (cinco) espécies distintas de tributos, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (arts. 149, 149-A e 195 da CF).

Por oportuno, cumpre trazer à baila a ementa do julgado em estudo:

---

17. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 607- 608.



CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988. (RE 138284, Relator(a): Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313)

Com o referido julgado, consolidou-se o entendimento na direção pentapartida ou quinquipartida adotada pelo Supremo. Nessa medida, em que pese a existência de correntes de pensamento adotando outros critérios de classificação, o referido julgado tornou-se parâmetro para a classificação dos tributos em cinco autônomas exações fiscais.

Nessa toada, coaduno com as palavras de Caldas Furtado<sup>18</sup>, que trilha a seguinte interpretação:

Há muito tempo está superada na doutrina, na jurisprudência e no campo normativo a discussão em torno da natureza jurídica das denominadas contribuições especiais (sociais, interventivas e corporativas) e dos empréstimos compulsórios: eles têm natureza

---

18. Ob. cit. p.229

de tributo, embora o sistema orçamentário brasileiro ainda coloque tais contribuições em grupo a parte dos tributos.

Esclarecido isso, cumpre destacar que dentre as espécies de tributos, os impostos, cuja previsão legal reside nos artigos, 145, I, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal e artigo 16 do Código Tributário Nacional, são os que compõem a maior parte das receitas arrecadadas pelos entes da federação.

De acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que ocorre independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Eis a inteligência do citado artigo:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Ora, várias são as espécies de impostos, cujo aspecto crucial de distinção é o fato gerador. Desse plano, insta salientar que, diferentemente do que ocorre com as contribuições de melhoria e com as taxas, a receita arrecadada com os impostos não se vincula a atividade estatal específica, sendo esta a sua principal característica. Trata-se do princípio constitucional da não afetação previsto no inciso IV, do artigo 167, da Constituição Federal, ao qual dispõe que é proibida a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Observe, a propósito, o trecho colhido da ementa do recurso especial 478.958/PR que tramitou no Superior Tribunal de Justiça, com julgamento em 24 de junho de 2003,

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUINTE DO IPTU. CONTRAPRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR. EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. INAPLICABILIDADE *IN CASU*. 1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte. 2. Consectariamente, **o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos, quer em virtude da natureza desta espécie tributária**, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada,

no que se refere à destinação das verbas públicas. (...). 5. Recurso Especial desprovido.<sup>19</sup>. *Grifado*.

Daí porque Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> registrar que: “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Na mesma perspectiva José Eduardo Soares de Melo<sup>21</sup>, pontifica que imposto sinaliza um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público.

Insta mencionar que, no plano estadual, os impostos, dentre todas as exações fiscais, figuram como o instrumento de maior arrecadação.

Sob um olhar mais detalhado, urge relatar que na esfera de competência estadual, é passível a instituição de três impostos, quais sejam: o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação - ITCMD, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e, por fim, o imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA.

Note o comando do artigo 104 da Constituição do Estado de Goiás.

Art. 104. Compete ao Estado instituir imposto sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

III – propriedade de veículos automotores.

---

19. STF. Resp 478.958/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ 24.06.2003.

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 36.

21. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 55.

Nesse rumo, impende citar que conforme dados oficiais divulgados pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás – SEFAZ, o ICMS é o tributo com maior impacto na arrecadação de receitas no Estado de Goiás, aliás, cenário que provavelmente se repetirá nos demais Estados brasileiros, haja vista a amplitude da incidência do seu fato gerador.

Desta forma, cumpre analisar a seguinte tabela elaborada pela Superintendência de Estatísticas, Pesquisa e Informações Socioeconômicas do Estado de Goiás, órgão vinculado a SEFAZ/GO.

Tabela 1 Arrecadação tributária Estadual de Goiás de janeiro a junho de 2010 e 2011.

Arrecadação	Valores Correntes Acumulado no ano R\$ (mil)		Variação (%)
	jan a jun/2010	jan a jun/2011	
ICMS	3.991.099	4.653.679	16,6%
IPVA	221.548	260.113	17,4%
ITCD	30.396	49.354	62,4%
Taxas	18.562	19.773	6,5%
<b>Total</b>	<b>4.261.605</b>	<b>4.982.919</b>	<b>16,9%</b>

Fonte: Sefaz/Confaz  
Elaboração: Segplan/Sepin

Ora, diante dos números apresentados, não há dúvidas quanto à importância do ICMS na receita tributária do Estado de Goiás. O referido imposto, isoladamente analisado, representa aproximadamente 90% (noventa por cento) da arrecadação tributária total do Estado, daí a importância do presente estudo.

## CAPÍTULO 2

### **Do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS**

#### **2.1. Legislação aplicável ao ICMS**

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, usualmente representado na doutrina como ICMS, embora a abreviatura não represente fielmente o seu nome, cuida-se de uma espécie de tributo, portanto, receita derivada, cuja competência para sua instituição e cobrança está afeta aos Estados e ao Distrito Federal.

Sua regulamentação constitucional está prevista na Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, que estabelece:

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

I – *Omissis*;

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.

A Constituição do Estado de Goiás, no mesmo passo, em seu artigo 104, inciso II, reproduzindo o teor da Constituição Federal, estabelece:

Art. 104. Compete ao Estado instituir imposto 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 46, de 09.09.2010)

Já a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada “Lei Kandir, disciplina:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Esclarecido isso, cumpre ressaltar que o imposto estadual em análise, não se trata de uma inovação constitucional trazida pela Constituição Federal de 1988 e posteriormente regulamentado pela Lei Kandir, isso porque o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS, cuida-se, na verdade, de uma evolução do imposto de circulação de mercadorias ICM, que já encontrava previsão nas Constituições anteriores de 1967 (art. 24, inc. II ) e na Constituição de 1969, (art. 23, inc II), ao qual determinavam, respectivamente:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I – *Omissis*;

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Todavia, após o Ato Complementar n. 40, de 1968, o referido artigo da Constituição Federal de 1967 passou a vigor com a seguinte redação:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Já a Constituição de 1969, no que respeita ao imposto de circulação de mercadorias, em seu artigo 23, inc. II, determinava:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (Vide Emenda Constitucional n. 17, de 1980)

Após a Emenda Constitucional n. 23, de 1983, o referido artigo passou a ter a seguinte redação, *in verbis*:

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 23, de 1983)

Pelo que se vê, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, ao então ICM, foram acrescidos ao campo de incidência os serviços transporte interestadual e intermunicipal e, o serviço de comunicação, passando a partir de então, a ser tratado como ICMS.

Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>, sobre o tema disserta:

Já na vigência da Constituição anterior (art. 23, inc II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre venda e consignações, da competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda n. 18, de 1956, quando tornou-se não cumulativo.

Na Constituição de 1988 ele está entre os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal e teve o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isso a sigla ICM foi substituída por ICMS

---

22. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 362-363.

Eduardo Sabbag<sup>23</sup>, ao discorrer sobre a origem do imposto em estudo, com didática professoral verbera:

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame *plurifásico* (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, §2º, I, CF), *real* (as condições da pessoa são irrelevantes) e *proporcional*, tendo, predominantemente, um caráter *fiscal*. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, §2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/86, que substituiu o Decreto-lei . 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

Ricardo Alexandre<sup>24</sup>, sobre o tema, no mesmo toar, traça um marco histórico sobre o ICMS, a saber:

Antes da Constituição de 1988, o tributo, denominava-se ICM, para incidir apenas sobre a circulação de mercadorias. Com a nova Carta Magna, foram acrescidos ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Daí o acréscimo da Letra “S” à sigla, de forma que a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS.

Assim, diante do alinhavado, verifica-se que a característica peculiar da evolução legislativa sobre imposto estadual em estudo é o seu sistema de deduções, ou de acordo com o termo legal empregado pela ordem constitucional de 1988, a ‘não-cumulatividade’, matéria que, diante do seu grau de importância será abordado em um subitem específico.

---

23. SABBAG. Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1016.

24. ALEXANDRE. Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.565



## **2.2 - Da natureza jurídica e do princípio da não-cumulatividade**

O ICMS caracteriza-se como um imposto que exerce função fiscal, isto é possui finalidade arrecadatória, razão pela qual suas alíquotas são diferenciadas para cada produto sobre o qual incide o tributo, cujo parâmetro para escalonamento das alíquotas é o maior ou menor grau de relevância dos produtos ou serviços prestados.

Desta feita, oportuno dizer que o instituto da não-cumulatividade é determinado pela Constituição Federal. Por meio deste princípio, o legislador constituinte teve como objetivo maior beneficiar o contribuinte de direito do tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final, que é o contribuinte de fato, aliás, a quem convém o menor gravemente da carga tributária.

Com efeito, a definição legal da trazida pelo artigo 155, §2º, inc. I da Carta Magna conceitua não-cumulatividade como sendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. No que interessa, transcreve-se o referido artigo:

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 prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Já a Constituição do Estado de Goiás, em consonância como o texto federal, dispõe no mesmo sentido.

Art. 104. Compete ao Estado instituir imposto 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 46, de 09.09.2010)

§1º . (...)

§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 prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo próprio Estado, por outro ou pelo Distrito Federal.

No mesmo sentido, dispõe os artigos 19 e 20, ambos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, (Lei Kandir), *in verbis*:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>25</sup>, em seu curso de Direito Tributário brasileiro, traça uma abordagem histórica acerca do registro do princípio da não-cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro, a saber:

A Constituição de 1988 inovou em relação à de 1967. O art. 23, II, da Emenda Constitucional n. 1/69 dizia que o imposto era não cumulativo nos termos do disposto em lei complementar. O Decreto Lei n. 406/68, lei complementar *ratione materiae*, adotou o critério físico, pois se no art. 3º dispunha que o ICM era não cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado, já no §3º do mesmo artigo estabelecia o não estorno de mercadorias adquiridas para utilização como matéria prima (...)

---

25. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 488.

O princípio da não-cumulatividade – o qual só faz sentido a tributação recair sobre o valor agregado – torna-se princípio constitucional na Constituição de 18 de setembro de 1946, em razão da Emenda Constitucional n. 18, de 01.12.1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual.

O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67 art. 22, V, § 4º(IPI), e art. 24, II, §5º (ICM). A Emenda n. 1, também chamada de Constituição emendada de 17.10.1969, manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, §, 3º, e para o ICM no art. 23, II. A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não-cumulatividade em relação a ambos os impostos, uma vez que são, como já enfatizamos, partícipes da grande família dos impostos sobre valores adicionados, embora também ostentem traços fisionômicos próprios e inconfundíveis.

Ainda, sobre a origem histórica, registra o mestre Hugo de Brito Machado<sup>26</sup>, que a não-cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos do nosso sistema tributário, pontificando que, trata-se na verdade de uma técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, sendo adotada no Brasil através da Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

Luiz Renato Gonçalves Cruz<sup>27</sup>, em seu artigo ilegalidade da Resolução n. 3166 da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais ante o Princípio da não-cumulatividade do ICMS, com propriedade registra a origem histórica do estudado princípio, estabelecer relação com a *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA, criado na França em 10 de abril de 1954, a saber.

A não-cumulatividade é a própria essência do ICMS, que teve origem na TVA francesa de 1954, que por sua vez surgiu pela reivindicação dos contribuintes para obstar a cumulação parcial que se apresentava em tal tributo. Portanto a não-cumulatividade detém o objetivo de evitar a incidência em cascata, como se observa em outros impostos plurifásicos, de forma a ensejar a neutralidade fiscal.

---

26. Ob. cit p. 379.

27. CRUZ, Luiz Renato Gonçalves. *A ilegalidade da Resolução n. 3166 da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais ante o Princípio da não-cumulatividade do ICMS*. Disponível em: <[http://http://www.ombadvocacia.com.br/artigos\\_monos/artigo\\_luizrenato.pdf](http://http://www.ombadvocacia.com.br/artigos_monos/artigo_luizrenato.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2011.

O Princípio da não-cumulatividade é um direito constitucionalmente garantido do contribuinte, sendo regramatriz do ICMS prevista na Constituição, de forma que só a Carta Magna pode estabelecer as suas exceções.

Esclarecedora, do mesmo modo, a lição do grande jurista brasileiro, Eduardo Sabbag<sup>28</sup>, no sentido de que o princípio da não-cumulatividade, em suma, representa a compensação de créditos e débitos. É a compensação pelo sistema *Tax on Tax*, em que se abate o débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada.

Do ponto de vista *econômico*, pode-se afirmar que o Princípio se refere à incidência do valor agregado em cada operação. Do ponto de vista *jurídico*, por seu turno, o ICMS atua pelo mecanismo da “compensação”.

Não se trata, todavia, de “compensação tributária”, pois os créditos não são líquidos e certo; cuida-se de *compensação financeira*, em que apenas *descritivamente* se compensam créditos e débitos. É a compensação pelo sistema *Tax on Tax*, em que se abate o débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. Difere, pois, do sistema *Tax on Base*, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo.

Em palavras mais simples, há que se consignar que a não-cumulatividade representa um regime em que há a compensação de valores do imposto já pago em algum processo anterior de industrialização ou comercialização, considerado que nas etapas subseqüentes dos processos produtivos de comercialização, não incide sobre o mesmo imposto recolhido na etapa anterior.

De resto, vale registrar que o texto constitucional também dispõe sobre a faculdade do ICMS ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços tributados, razão pela qual pode-se afirmar que o imposto em estudo tem como principal característica a seletividade e a não-cumulatividade.

---

28. Ob. cit., p. 1016.

## 2.3 – Competência e sujeito passivo

Nos termos do artigo 155 da Constituição Federal, compete à lei complementar definir do sujeito passivo. Eis a inteligência da lei:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: (...)

XII – cabe a lei complementar:

a ) definir seus contribuintes.

Em respeito o artigo 155, da Constituição Federal, que deixou a encargo da lei complementar a definição do sujeito passivo da relação tributária, foi editada a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, (Lei Kandir), ao qual em seu artigo 4º, conceituou contribuinte como sendo qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Por oportuno, transcreve-se, no que interessa o citado texto legal.

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000)

Ricardo Alexandre <sup>29</sup>, por sua vez, ensina que é necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado contribuinte do imposto.

(...) é necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado contribuinte do imposto. Caso contrário, a alienação será considerada esporádica, e o vendedor será tido por “alienante comum”, não contribuinte do imposto, como por exemplo, o particular que aliena seu veículo com o intuito de comprar outro.

## **2.4 – Fato gerador da obrigação tributária**

Deusmar José Rodrigues<sup>30</sup>, renomado professor e doutrinador goiano, leciona que o ICMS tributa mercadoria, que é bem móvel e corpóreo, destinada ao comércio, além dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, destacando que dito tributo encontra-se pormenorizadamente regrado na Constituição Federal e, no plano inferior, na Lei Complementar n. 87/96.

---

29. Ob cit. p.596

30. Ob cit.p.231

Neste toar, em um brilhante trecho de suas lições, qualifica o ICMS como a “exação fiscal mais importante, em termos de arrecadação estadual”, destacando, ainda, o seu grande potencial de deflação de conflitos entre os Estados-membros.

Vale lembrar ainda que a Lei Kandir, em seu artigo 12, cuidou de elencar o momento da ocorrência do fato gerador do tributo em estudo. Eis a inteligência da Lei:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

No mesmo sentido, dispõe o Código Tributário do Estado de Goiás em seu artigo 13, isto é, Lei n. 11.651, de 26 de dezembro de 1991, ao qual define o momento da ocorrência do fato gerador:

Art. 13. Ocorre o fato gerador do imposto, no momento:

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

Contudo, em que pese a previsão legal do artigo 12 da Lei Complementar n. 87/96 e o Código Tributário do Estado de Goiás, estabelecerem que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular configure fato gerador do ICMS, referidos artigos carecem de uma interpretação restritiva, pois, conforme será vista em linhas seguintes, somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade.

## **2.5 – Circulação de mercadoria**

Como visto em linhas volvidas, a operação relativa à circulação de mercadorias é o núcleo essencial do fato gerador do ICMS. Deve-se compreender a circulação, como a mudança de titularidade jurídica do bem, isto é, de modo que inexistente circulação sem a transferência de propriedade da mercadoria (circulação jurídica).



Em que pese a expressa tentativa de exação fiscal por parte Código Tributário Estadual e da Lei Complementar n. 87/96 no sentido de tributar a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, referidos artigos merecem ressalvas, isto porque está claro que o fato gerador do ICMS não resulta apenas da saída física da mercadoria de um determinado estabelecimento, pois, caso assim ocorresse, na hipótese das mercadorias serem furtadas ou roubadas, obrigaria aos seus proprietário a recolher referido imposto.

Esta ideia encontra-se abonada por Roque Antonio Carrazza<sup>31</sup>, *verbis*:

Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato imponible do ICMS se verifica. Do contrário incoorre a alteração da titularidade da res; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.(...)

Por isto tudo, é inconstitucional o artigo 12, I, da Lei Complementar 87/1996, que estabelece ser *fato imponible* do ICMS a circunstância de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte, “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Inconstitucional, igualmente, o art. 11, §3º, II, do mesmo ato normativo quando considera “autônomo” para fins de tributação por meio de ICMS, “cada estabelecimento do mesmo titular”. (*Grifado no original*)

Sobre o tema, não é muito distante a esclarecedora lição de Eduardo Sabbag<sup>32</sup> ao qual aduz:

**Circulação:** é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação “física”, mas *circulação jurídica* do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação *jurídica* do bem, apenas movimentação “física”, não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matriz e filial. *Grifado no original*

---

31. b. cit. p. 53-59.

32. Ob. cit. p. 1016.

Hugo de Brito Machado<sup>33</sup> assevera no mesmo sentido que operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias e em mudança da propriedade das mercadorias. Nesta linha de raciocínio, propõe o renomado professor:

Leva problema a questão de saber se a operação de circulação de mercadorias é somente aquela da qual decorra a mudança de propriedade destas. Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto. Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, porém, vem considerando que essas transferências não constituem fato gerador, porque não implicam transmissão de propriedades de mercadorias. Essa jurisprudência parece ter sido formada em face de exigências absolutamente indevidas de imposto em transferências de bens do ativo fixo de estabelecimentos que nem mesmo negociam mercadorias. (...)

Também o Supremo Tribunal Federal manifestou-se já no sentido da não incidência do ICMS em transferências de estabelecimentos da mesma empresa.

Do mesmo modo, eis a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal corroborando o entendimento de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Veja-se:

**Súmula n. 573.** Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquina, utensílios e implementos a título de comodato. (*Grifo nosso*)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA. PRECEDENTES. OFENSA AOS INCISOS LIV E LV DO ART. 5º, AO INCISO IX DO ART. 93 E AO INCISO III DO ART. 105 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INSUBSISTÊNCIA. AFRONTA

---

33. Ob. cit. p. 362-363.

AO ART. 97 DO MAGNO TEXTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. 1. **O ICMS não incide no simples deslocamento da mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa.** Precedentes. 2. A jurisdição foi prestada de forma completa pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão devidamente fundamentado, embora em sentido contrário aos interesses da parte recorrente, sem afronta aos incisos LIV e LV do art. 5º, ao inciso IX do art. 93 e ao inciso III do art. 105 da Constituição Federal. 3. A suposta ofensa ao art. 97 do Magno Texto não foi apreciada pelo aresto impugnado. Tampouco foi suscitada nos embargos declaratórios opostos. Falta, portanto, o necessário prequestionamento, nos termos das Súmulas 282 e 356/STF. 4. Agravo regimental desprovido.<sup>34</sup> (*Grifo nosso*)

No mesmo passo, o STJ já consolidou o entendimento sobre a matéria através da Súmula 166, *in verbis*:

**Súmula 166.** Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Súmula 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996 p. 29382). (*Grifo nosso*)

Não é outro o posicionamento jurisprudencial da Corte de Justiça Goiana, que em recentíssimo julgado, envolvendo a saída de mercadorias a título de mostruário, entendeu não que dita operação não está sujeita ao pagamento de ICMS, observe-se:

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE CARÊNCIA DE AÇÃO POR INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. AFASTAMENTO. MERCADORIA PARA DEMONSTRAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. 1. O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor, podendo ser exercido antes ou depois da propositura da ação de execução. Precedentes do STJ. 2. **Na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre circulação jurídica do bem, mas, tão-somente, o transporte físico para a demonstração, após o que retorna-se ao estabelecimento remetente no prazo legal.** Remessa Obrigatória conhecida e desprovida. Sentença mantida.<sup>35</sup> (*Grifo nosso*)

---

34. AI 769897 AgR, Relator(a): Min. Ayres Britto, Segunda Turma, julgado em 08/02/2011, DJe-075 DIVULG 19-04-2011 PUBLIC 25-04-2011 EMENT VOL-02507-02 PP-00245

35. TJGO, Duplo Grau de Jurisdição n. 34313-61.2007.8.09.0051, Rel. DES. Camargo Neto, 6ª Câmara Cível, julgado em 10/05/2011, DJe 823 de 20/05/2011

Em recente julgado, a 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, externou o posicionamento de que não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência de ICMS na locação de máquinas leitoras de cartão de crédito e débito, por entender que, na hipótese em tela, inexistente transferência da propriedade da máquina e, sim, o direito do uso de tal equipamento.

APELAÇÕES CÍVEIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LOCAÇÃO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÁQUINAS LEITORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. CONTRATO DE AFILIAÇÃO AO SISTEMA VISANET. ICMS. ARTIGO 155, DA CF. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS. MULTA. NÃO CABIMENTO. I- À luz do artigo 155, II, da Constituição Federal, a circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. Destarte, para que ocorra a circulação do bem é necessária tanto a sua saída física quanto jurídica, o que pressupõe a transferência de domínio. II- **Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência de ICMS na locação de máquinas leitoras de cartão de crédito e débito, uma vez que não há transferência da propriedade da máquina e, sim, o direito do uso de tal equipamento.** III- Se não ocorreu o fato gerador do ICMS não há que se falar em aplicação da multa em razão do não pagamento do tributo. IV- Nas causas em que a Fazenda Pública for vencida, a verba honorária deve ser fixada conforme os requisitos preconizados no artigo 20, § 4º, do CPC, com observância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. No que concerne as despesas processuais deve ser observada a isenção contida na Lei n. 6.830/80. Segundo Recurso de Apelação Cível Conhecido e provido. Primeiro Recurso de Apelação Cível Prejudicado. <sup>36</sup> (*Grifo nosso*)

Neste contexto, verifica-se que restou assente o entendimento jurisprudencial e doutrinário, no sentido de que a circulação exige a transferência da titularidade do bem, no âmbito das operações mercantis, ou seja, o deslocamento da mercadoria e a configuração de ato de comercialização e transferência de propriedade, para fins de incidência do ICMS.

Com efeito, revela-se superada a interpretação literal do artigo 12 da Lei Complementar n. 87/96, a qual, em rápida leitura, deixa a entender que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro

---

36. TJGO, Apelação Cível n. 279174-39.2009.8.09.0000, Rel. Dr(a). Gerson Santana Cintra, 1ª Câmara Cível, Julgado em 21.09.2010, DJe 671 de 29.09.2010

estabelecimento do mesmo titular, enseja o fato gerador do ICMS. Com efeito, para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, o ICMS sobre operações mercantis só deve ser exigido quando, produtor, industrial ou comerciante, praticar negócio jurídico com a devida transferência de titularidade de uma mercadoria.

## **2.6 – Base de cálculo e Alíquotas**

A base de cálculo, como nos ensina as melhores doutrinas de Direito Tributário, representa o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador do tributo. Em outras palavras, representa a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o "quantum" do imposto.

Base de cálculo é algo que dimensiona a materialidade da hipótese de incidência valor que se deve tomar como ponto de partida imediato para o cálculo das alíquotas do imposto com o fim de individualizá-lo em cada caso.

De acordo com o Código Tributário do Estado de Goiás- CTE, a base de cálculo do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias, corresponderá ao valor da operação ou nas hipóteses de prestações de serviços de transporte e de comunicação, será equivalente ao valor da prestação. Eis a redação do artigo 15 do CTE.

Art. 15. A base de cálculo do imposto é:

I - nas operações relativas à circulação de mercadorias, o valor da operação;

II - nas prestações de serviços de transporte e de comunicação, o valor da prestação.

Dito isso, vale dizer que a fixação da base de cálculo dos tributos, em regra objetiva três finalidades principais, quais sejam: a) função mensuradora (mede as proporções reais do fato); b) função objetiva (compõe a específica determinação da dívida); c) função comparativa (em comparação com o critério material da

hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o que estiver obscuro na lei).

Firmados esses pressupostos teóricos acerca da natureza jurídica do imposto em tela, passa-se ao estudo concreto acerca da arrecadação tributária estadual.

## CAPÍTULO 3

### **Política econômica fiscal no Estado de Goiás e Crescimento econômico.**

#### **3.1 - Política econômica fiscal**

A Política Econômica, não pode ser vista como um conjunto de procedimentos estanques e isolados. Ela integra juntamente com outras políticas, o ambiente bem mais vasto das Políticas Públicas, que em seu sentido mais amplo designa as aspirações em direção desenvolvimento do processo da produção social.

José Paschoal Rossetti<sup>37</sup> faz menção ao conceito de política econômica, associando-a a atuação deliberada do governo no sentido de que se alcancem objetivos de natureza econômica, consistentes com outros fins não necessariamente econômicos definidos ao nível mais amplo da política pública.

Já Sanchez <sup>38</sup>, sendo mais restrito em sua definição, diz que Política Econômica é o conjunto de medidas articuladas pelo Governo de um país com o propósito de influir, de maneira intencional, sobre mecanismos de produção, de distribuição e de consumo de bens e serviços.

Finalmente, Vasconcellos e Garcia<sup>39</sup> destacam que a política macroeconômica envolve a atuação do governo sobre a capacidade produtiva (produção agregada) e despesas planejadas (demanda agregada), com o objetivo de permitir à economia operar a pleno emprego, com baixas taxas de inflação e distribuição justa de renda, sendo que os principais instrumentos são: política fiscal, monetária, cambial e política de rendas na qual há controle de preços e

---

37. ROSSETTI, José Paschoal, *Política e Programação Econômica*, 7.ed. São Paulo:Atlas, 1993, p. 56.

38. SANCHEZ, Osvaldo Maldonado, *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*, 1. ed. Brasília:Prisma,1997, p. 350.

39. VASCONCELLOS, M.A.S.; GARCIA, M. E. *Fundamentos de economia*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 86.

salários.

Assim sendo, é consenso que o crescimento econômico decorre dos instrumentos de que o governo dispõe para a arrecadação de tributos ( política tributária) e controle de suas despesas (política de gastos), sendo a política fiscal, dentre todas as demais, a de maior relevância e impacto, uma vez que guarda relação com nível de tributação e a manipulação da estrutura e alíquotas de impostos, é utilizada para estimular (ou inibir) os gastos do setor privado em relação ao consumo e em investimento.

Ademais, a política fiscal é um valioso instrumento adotado pelos governos para controle e redução da inflação, pois, as medidas fiscais, normalmente implicam na diminuição de gastos públicos ou no aumento da carga tributária, refletindo, assim, um impacto quase imediato nos setores da economia.

Riani<sup>40</sup>, ao discorrer sobre o tema, afirma que o governo pode expandir sua demanda agregada em qualquer época, aumentando o montante de recursos que injeta o fluxo do setor privado por meio de suas compras de bens e serviços ou diminuindo o montante que retira desse fluxo via tributação.

Desse modo, explica o referido autor que a política fiscal é o mais eficaz mecanismo para contrair a demanda agregada, de modo a reduzir repercussões na demanda por bens e serviços no setor privado através do aumento do nível da tributação.

Destarte, fácil notar que a política fiscal é um eficiente instrumento de política do governo, visto que ela opera de forma a manter um tolerável nível de estabilização econômica e de emprego, relacionando-se também com o nível de crescimento, com o padrão de distribuição de renda, com emprego, dentre outras variáveis macroeconômicas.

---

40. RIANI, F. *Economia do setor público: uma abordagem introdutória*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 63.



### 3.2 - Crescimento econômico

Gremaud<sup>41</sup> *et all* , conceituam crescimento econômico como o aumento contínuo do produto interno bruto em termos globais e *per capita*, ao longo do tempo. Para referidos autores, crescimento e desenvolvimento crescimento e desenvolvimento não se confundem. Observe-se:

O aspecto fundamental é que desenvolvimento econômico não pode ser analisado, somente, por meio de indicadores que medem o crescimento do produto ou do produto per capita. Desenvolvimento, deve ser complementado por índices que representem, ainda que de forma incompleta, a qualidade de vida dos indivíduos. Desse modo, deveremos ter um conjunto de medidas que reflitam alterações econômicas, sociais, políticas e institucionais, tais como: renda *per capita*, expectativa de vida, mortalidade infantil, fertilidade, educação, analfabetismo, distribuição de renda entre diferentes classes e setores, centralização de atividade econômica, poder políticos, entre outras.

Em tom oposto, manifesta-se Rossetti<sup>42</sup>, conceituado economista brasileiro, para quem o crescimento é uma das condições para o desenvolvimento, razão pela qual não há que se fazer distinção conceitual entre tais termos.

O crescimento é uma das condições para o desenvolvimento, enquanto processo o crescimento foi e ainda é entendido como a elevação persistente do produto nacional real ao longo do tempo. (...) tal conceito implica a reunião de um conjunto de pré-condições sem a qual o crescimento ou não ocorre em caráter persistente, ou é interrompido. Sendo assim, a melhoria da eficiência do aparelho de produção, a disponibilidade de condições geofísicas, a acumulação de capital, a incorporação de contingentes crescentes de mão de obra e a melhoria dos padrões tecnológicos apresentam como pré-condições relevantes.

No mesmo toar, Souza<sup>43</sup>, associa a noção de crescimento à de desenvolvimento, pontificando que o crescimento econômico deve ser

---

41. GREMAUND, Amaury Patrick, et all. *Manual de economia*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 483

42. Ob. cit. p.84

43. SOUZA, J. N. *Desenvolvimento econômico*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 79

compreendido como a expansão do produto real em uma economia em dado período de tempo. Assim sendo, expõe seu pensamento afirmando que:

Aceita-se que o crescimento econômico esteja englobado no conceito de desenvolvimento econômico. Considerando que o conceito procura refletir a produção de bens que visa atender as vontades humanas, quanto maior a quantidade de bens produzidos, maior será a possibilidade de as pessoas satisfazerem as suas necessidades, portanto, melhores devem ser as condições de existência dessas pessoas.

Em que pese a divergência de escolas de pensamento, uma voltada a noção de crescimento econômico como uma simples variação quantitativa do produto e, outra, com caráter mais empirista, compreendendo como crescimento e desenvolvimento como sinônimas, representando mudanças qualitativas no modo de vida das pessoas, das instituições e das estruturas produtivas, o importante é compreender que crescimento econômico caracteriza-se pela modernização em uma economia, em conjunto com a melhoria do nível de vida do conjunto da população.

Diante do arrazoado, pode-se dizer que o crescimento econômico corresponde ao aumento do produto da economia em determinado ciclo econômico ou determinado período de tempo, sendo o PIB umas das variáveis que melhor expressa a expansão de determinada economia.

### **3.3 – Produto Interno Bruto do Estado de Goiás -PIB e setores econômicos.**

A capacidade produtiva da economia, ou seja, da produção de bens e serviços, é definida basicamente pelo índice de crescimento anual do Produto Interno Bruto (PIB), pois reflete o índice de crescimento da força de trabalho, pela proporção da receita nacional poupada e investida e do grau de aperfeiçoamento tecnológico.

Para Lanzana<sup>44</sup>, o PIB é a soma da produção de todos os bens e serviços finais produzidos por um país, em determinado período do ano, valorizados a preços de mercado, sem levar em consideração se os fatores de produção são de propriedade de residentes ou não residentes.

Troster e Mochón<sup>45</sup>, por sua vez, definem o PIB como a soma dos valores adicionados dos diferentes setores produtivos, de forma que o PIB, setorialmente, compõe-se dos setores agrícolas, pesqueiro, industrial, e de serviços, devendo incluir os impostos ligados à importação e excluir produção imputada aos serviços bancários, a fim de evitar dupla contabilização.

No âmbito de aplicação destes conceitos citados é que pode-se dizer que a carga tributária representa quanto do PIB de um país recolhido aos cofres públicos via tributação, seja de pessoas físicas, ao qual nomino de atores de menor escala, seja a nível de pessoas jurídicas, atores sociais de maior escala.

Assim sendo, a economia de um Estado e até mesmo de um país pode ser dividida basicamente em setores econômicos, quais sejam: primário, secundário e terciário, de acordo com os produtos produzidos, modos de produção e recursos utilizados.

O setor primário está relacionado a produção através da exploração de recursos da natureza. Podemos citar como exemplos de atividades econômicas do setor primário: agricultura, mineração, pesca, pecuária, extrativismo vegetal e caça, sendo a sua principal característica, ser o fornecedor de matéria-prima para a indústria de transformação. É fato que este setor da economia é muito vulnerável, pois depende muito dos fenômenos da natureza como, por exemplo, do clima, desastres naturais, dentre outros.

Também é consenso que a produção e exportação de matérias-primas do setor agropecuário não geram muita riqueza para os países com economias baseadas neste setor econômico, pois estes produtos não possuem valor agregado como ocorre, por exemplo, com os produtos industrializados.

---

44 LANZANA, A.E.T. *Economia brasileira: fundamentos e atualidade*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 59.

45. MOCHON, F.; TROSTER, R. L. *Introdução à economia*. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 252.

De outro modo, o setor secundário é aquele que transforma as matérias-primas (produzidas pelo setor primário) em produtos industrializados (roupas, máquinas, automóveis, alimentos industrializados, eletrônicos, casas, etc). Como há conhecimentos tecnológicos agregados aos produtos do setor secundário, o lucro obtido na comercialização é significativo. Vale dizer que os países com bom grau de desenvolvimento possuem uma significativa base econômica concentrada no setor secundário.

Finalmente, o setor terciário, é o setor econômico relacionado aos serviços. Um bom conceito para “serviços” são produtos não materiais em que pessoas ou empresas prestam a terceiros para satisfazer determinadas necessidades.

Aires Barreto<sup>46</sup>, embora parta da premissa de serviços como núcleo do critério material de incidência de Imposto Sobre Serviços - ISSS, analisando dito imposto no contexto constitucional, com clareza define serviços, conceito este que merece citação:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem.

O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. (...)

Como implicação do magno e universal princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva exige que as hipóteses de incidência de impostos contêm fatos de significação econômica, de conteúdo econômico. Em outras palavras: não poderão ser erigidos como pressupostos de tributos fatos destituídos de conteúdo econômico, sob pena de violação das exigências da isonomia.

Estabelecido estas premissas, vale dizer que o setor terciário, representa uma marcante base econômica dos países de alto grau de desenvolvimento, aliás, é possível relacioná-lo ao processo de globalização iniciado no século XX, que fomentou o desenvolvimento deste setor.

---

46 BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 29.

## CAPÍTULO 4

### Do Coeficiente de Correlação

Em estatística descritiva, o coeficiente de correlação, também chamado de "coeficiente de correlação produto-momento" ou simplesmente de " $\rho$  de Pearson" mede o grau da correlação e a direção dessa correlação - se positiva ou negativa entre duas variáveis de escala métrica ou intervalar.

Ressalte-se que o resultado da aplicação da aqui representado por  $\rho$  assume apenas valores entre -1 e 1. De modo que na hipótese de  $\rho = 1$  corresponde a chamada correlação perfeita positiva direta entre as duas variáveis. De outra banda, caso  $\rho$  assuma um valor igual a  $-1$ , significa uma correlação negativa perfeita inversa entre as duas variáveis.

Todavia, na hipótese de  $\rho = 0$  significa que as duas variáveis não dependem linearmente uma da outra. No entanto, pode existir uma dependência não linear. Assim, o resultado  $\rho = 0$  deverá ser investigado por outros meios que não a análise estatística de correlação.

Caso o resultado seja  $\rho = 0.70$  positivo ou negativo, dito valor indicará uma forte correlação entre as variáveis estudadas, de modo que qualquer valor encontrado entre  $0.30$  a  $0.7$  positivo ou negativo indicará um grau de correlação moderada, e de  $0$  a  $0.30$  fraca correlação.

Sérgio Carvalho e Weber Campos<sup>47</sup>, em seu curso de estatística básica simplificada, dissertam com propriedade:

À medida que o resultado da Correlação vai se afastando do zero, em direção aos extremos (-1 ou + 1), vai aumentando a intensidade da força que une aquelas duas variáveis. Quando o resultado da fórmula é igual a -1 ou a 1, então se diz que a correlação é máxima. Ou seja, é máxima a força que une as duas variáveis. Correlação igual a 1 é dita correlação perfeita positiva. Igu a -1, correlação perfeita negativa.

---

47. CARVALHO, Sérgio, WEBER Salmito. *Estatística básica simplificada*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p.477.

Downing Jeffrey Clark<sup>48</sup>, esclarece que as variáveis dizem-se correlacionadas positivamente. X e Y quanto mais próximo de 1 (um) estiver o coeficiente de correlação, observe:

A propriedade mais importante do coeficiente de correlação é que seu valor está sempre entre -1 e 1. Se X e Y são independentes, então obviamente sua correlação é zero. Se o coeficiente de correlação é positivo, sabemos que, quando X tende a crescer, o mesmo ocorre com Y. As variáveis dizem-se então correlacionadas positivamente. X e Y estarão tanto mais correlacionadas quanto mais próximo de 1 estiver o coeficiente de correlação. Por outro lado, se a correlação é negativa, Y tende a se tornar pequeno quando X cresce. As variáveis dizem-se correlacionadas negativamente, e o relacionamento negativo é tanto mais forte quanto mais próximo de -1 estiver o coeficiente de correlação.

Kazmier, Leonard<sup>49</sup>, em seu curso de Estatística aplicada a economia e administração, cuidam do tema com a profundidade necessária, conforme se vê:

o sinal do coeficiente de correlação indica a direção da relação entre X e Y, enquanto o valor absoluto do coeficiente indica a extensão da relação. O valor do coeficiente de correlação ao quadrado é o coeficiente de determinação que indica a proporção da variância de Y explicada pelo conhecimento de X.

Por fim, Freund<sup>50</sup>, por sua vez, em seu curso de Estatística Aplicada, com didática que lhe é peculiar, ensina:

Quando  $r$  é igual a +1, -1 ou 0, não há problema quanto à interpretação do coeficiente de correlação. Como já indicamos,  $r$  é +1 ou -1 quando todos os pontos efetivamente estão sobre uma reta, e é zero quando o ajuste da reta de mínimos quadrados é tão pobre que o conhecimento de  $x$  em nada contribui para a previsão de  $y$ . De modo geral, a definição de  $r$  nos diz que  $100 r^2$  é a percentagem da variação total dos  $y$  que é explicitada por sua relação com  $x$ , ou devida à relação. Isso só já é uma medida importante de relação entre duas variáveis; além disso, permite comparações válidas de intensidade de várias relações.

---

48. DOWNING, Douglas, JEFFREY Clark; Tradução Alfredo Alves de Faria. Estatística Aplicada São Paulo: Saraiva 2010, p. 143

49. KAZMIER, Leonard J. *Estatística aplicada a economia e administração*; tradução Carlos Augusto Crusius; revisão técnica Jandyra M. Fachel. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, p. 186.

50. FREUND, Jonh E. *Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade*. Tradução Claus Ivo Doering. -11 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006, p. 437.

Desta forma, calcula-se o coeficiente de correlação aplicando-se a seguinte fórmula estatística:

$$\rho = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2} \cdot \sqrt{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}} = \frac{\text{cov}(X, Y)}{\sqrt{\text{var}(X) \cdot \text{var}(Y)}}$$

onde  $x_1, x_2, \dots, x_n$  e  $y_1, y_2, \dots, y_n$  são os valores medidos de ambas as variáveis. Para além disso são as médias aritméticas de ambas as variáveis.

$$\bar{x} = \frac{1}{n} \cdot \sum_{i=1}^n x_i \qquad \bar{y} = \frac{1}{n} \cdot \sum_{i=1}^n y_i$$

Desta fórmula, resulta que o coeficiente de correlação deve situar-se no intervalo de -1 a +1. Na prática caso o valor encontrado seja igual a zero, nenhuma das variações da variável dependente y poderá ser atribuída à sua relação com a variável explicativa x.

Esclarecido isso, mostra-se possível compreender a metodologia proposta no presente estudo, ao qual objetiva, estimar uma análise estrutural da economia goiana para anos de 2000 a 2010.

Para fins de elaboração do estudo, serão considerados os dados oficiais divulgados pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás – SEFAZ, correspondentes à arrecadação do ICMS dos setores primário, secundário e terciário a valores correntes, conforme tabelas 1, 2,3,4 e 5 tabuladas.

Tabela 2 – Participação de cada setor na arrecadação total de ICMS

*(R\$ mil)*

Ano	Arrecadação Total	Setor Primário	Setor Secundário	Setor Terciário
2000	2.198.112	71.113	504.617	781.343
2001	2.615.257	64.115	559.144	970.056
2002	3.020.439	84.994	611.452	1.090.958
2003	3.698.714	113.975	745.554	1.270.813
2004	3.978.086	107.813	795.089	1.401.263
2005	4.223.690	142.914	845.887	1.524.589
2006	4.698.622	117.518	864.306	1.722.373

2007	5.230.965	113.713	1.041.994	1.919.352
2008	6.143.390	156.783	1.494.974	2.077.684
2009	6.717.039	191.733	1.643.387	2.889.209
2010	5.413.679	145.306	1.237.388	2.478.032

Fonte: Elaboração própria

Importante registrar que como regra, na contabilização dos recursos arrecadados nas contas oficiais, incorporam-se ao caixa geral do Estado em grupos de contas distintos as receitas obtidas através da comercialização de petróleo combustíveis e lubrificantes, bem como as decorrentes do consumo de energia elétrica.

Todavia, o interesse em tais receitas não tem maior repercussão no presente trabalho, razão pela qual foram desconsideradas na elaboração da tabela nº 02, limitando-se a tão somente analisar a composição da arrecadação dos setores de atividade econômica primário, secundário e terciário.

Esclarecido isso, impende dizer que no caso em testilha, toma-se como parâmetro a arrecadação total do ICMS no Estado de Goiás, sendo esta a variável independente, o que por ora passará a ser nominda de variável x.

Já a arrecadação de cada setor de atividade econômica foram tomados com variáveis dependentes, de forma que para fins de cálculo, serão chamados de y. Para tanto, o setor primário será tratado com y1, o setor secundário com y2 e o terciário com y3.

Ao cruzarmos os dados da tabela n. 2, aplicando-se a formula:

$$\rho = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2} \cdot \sqrt{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}} = \frac{\text{cov}(X, Y)}{\sqrt{\text{var}(X) \cdot \text{var}(Y)}}$$

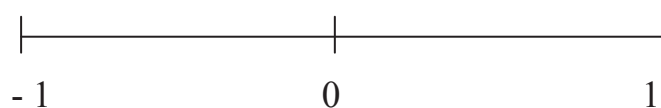
é possível aferir os seguintes resultados:

O Setor Primário (y1) apresenta coeficiente de correlação positivo de  $\rho = 0,92$ . Já o Setor Industrial, isto é , setor de Secundário  $\rho = 0,96$ . Por sua vez, o setor terciário apresenta coeficiente de correlação  $\rho = 0,97$ .



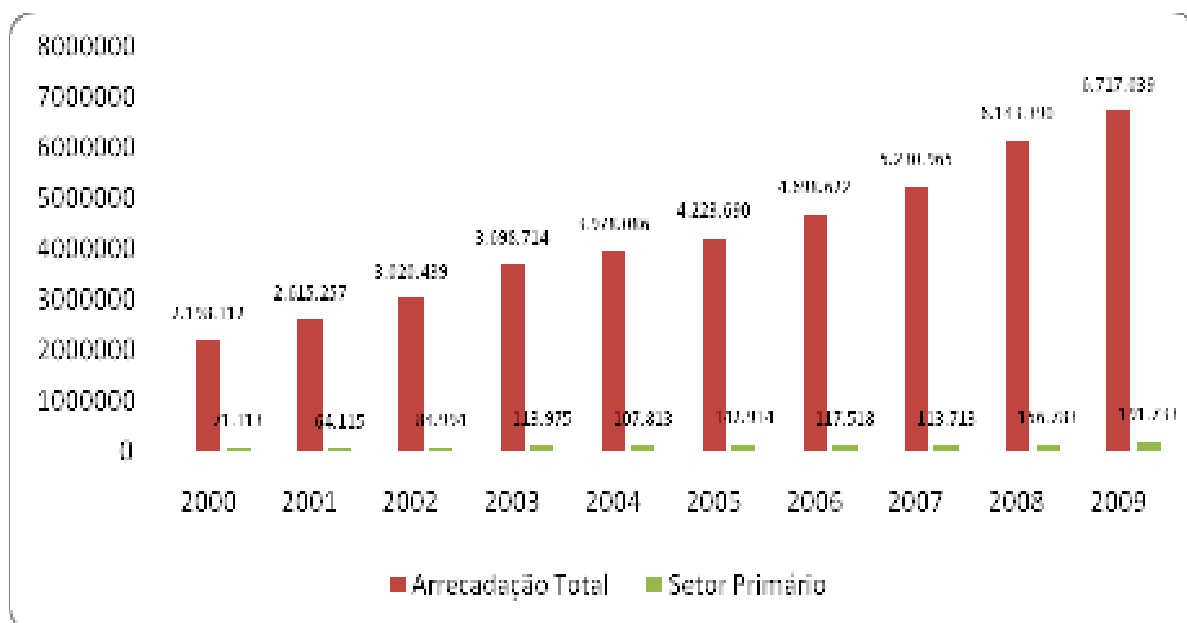
Ao interpretarmos o resultado da correlação, fácil perceber que o resultado positivo já poderia ser dado como certo, haja vista a relação direta e proporcional, ou seja, aumentando-se uma, a outra também aumenta, e diminuindo-se uma, a outra também diminui.

Frise que a análise correlacional indica a relação entre 2 variáveis lineares e os valores sempre serão entre +1 e -1. O sinal indica a direção, se a correlação é positiva, isto é, representa uma relação direta entre as variáveis, ou negativa, que configura uma relação inversa.



Para melhor visualização dos resultados obtidos com a pesquisa realizada, importante traçar uma análise gráfica. Veja-se em primeiro plano o comportamento da arrecadação tributária do setor primário.

Gráfico 1 – Evolução a Arrecadação Tributária do Setor Primário



Fonte: elaborado pelo autor

Da leitura do gráfico acima apresentado, um ponto relevante que merece destaque é a sazonalidade do setor primário, que comparado aos demais setores da economia apresenta-se como o mais frágil, sujeito aos imprevistos da natureza, sendo este um dos fatores mais relevante para a explicação das oscilações na

arrecadação tributária deste setor. Aliás, vale registrar que a sazonalidade apresenta-se como um fenômeno específico do setor primário.

Outro ponto que merece nota é a implantação do sistema de nota eletrônica para os produtores agropecuários a partir de 01 de setembro de 2008, gerando, assim, ao produtor agropecuário a obrigatoriedade de uso Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), fato relevante para explicação do aumento da arrecadação tributária a partir do ano de 2008, considerada a maior eficiência e controle na fiscalização tributária.

Esclarecido isso é possível adentrar à análise do segundo setor, o Industrial. Ao situarmos os dados em um gráfico, eis o seu comportamento:

Gráfico 2 – Evolução a Arrecadação Tributária do Setor Secundário



Fonte: elaborado pelo autor

Ao procedermos a leitura do gráfico 02, fácil observar o seu comportamento crescente e mais estável se comparado ao setor primário.

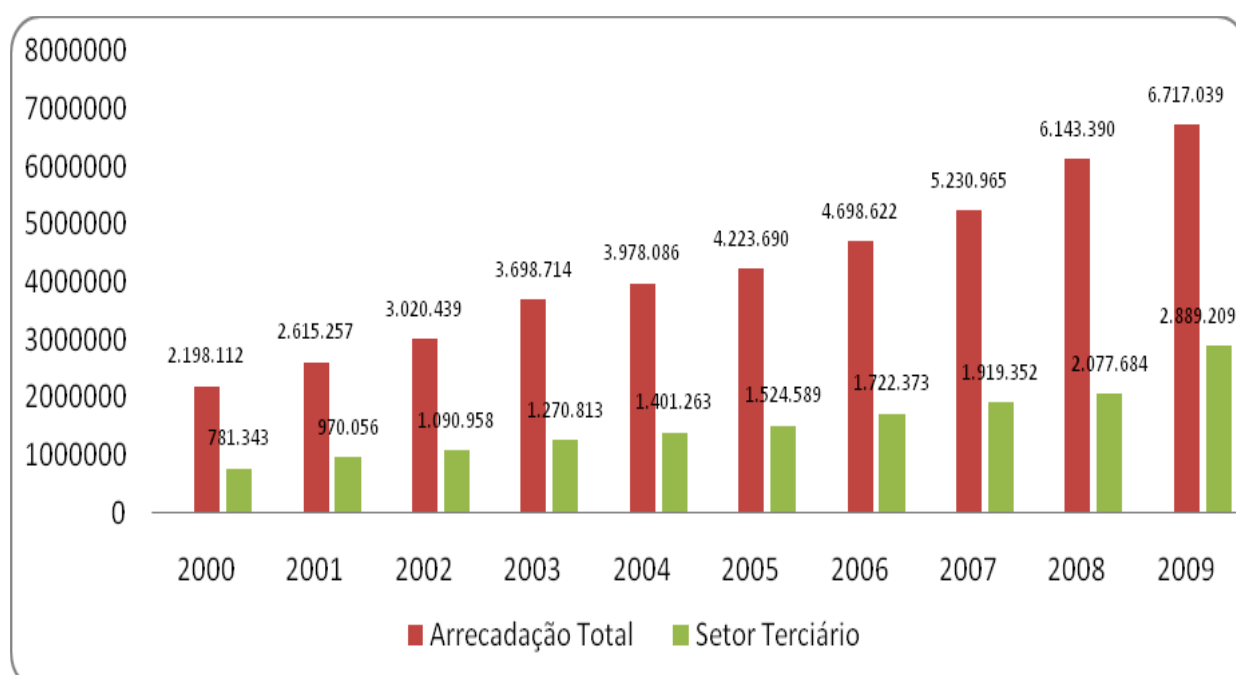
É possível dizer que a arrecadação local de ICMS classificado no setor industrial o reflete o nível de produção industrial e o grau de industrialização e de desenvolvimento do Estado.

A média de entrada de recursos teve um salto significativo de R\$ 504,617 milhões para R\$ 1.643,387 bilhão, revelando, assim grande estabilidade do setor.

Cumprido lembrar que nos fatores externos também favoreceram a elevação da arrecadação, pois, a estabilização do dólar no último decênio, bem como a valorização do real, certamente contribuiu para o aumento do fornecimento de mercadorias com prestação de serviços oriundos do exterior, fomentando a economia local.

Por fim, no que respeita ao Setor Terciário, temos o seguinte cenário:

Gráfico 3 – Evolução da Arrecadação Tributária do Setor Terciário



Fonte: elaborado pelo autor

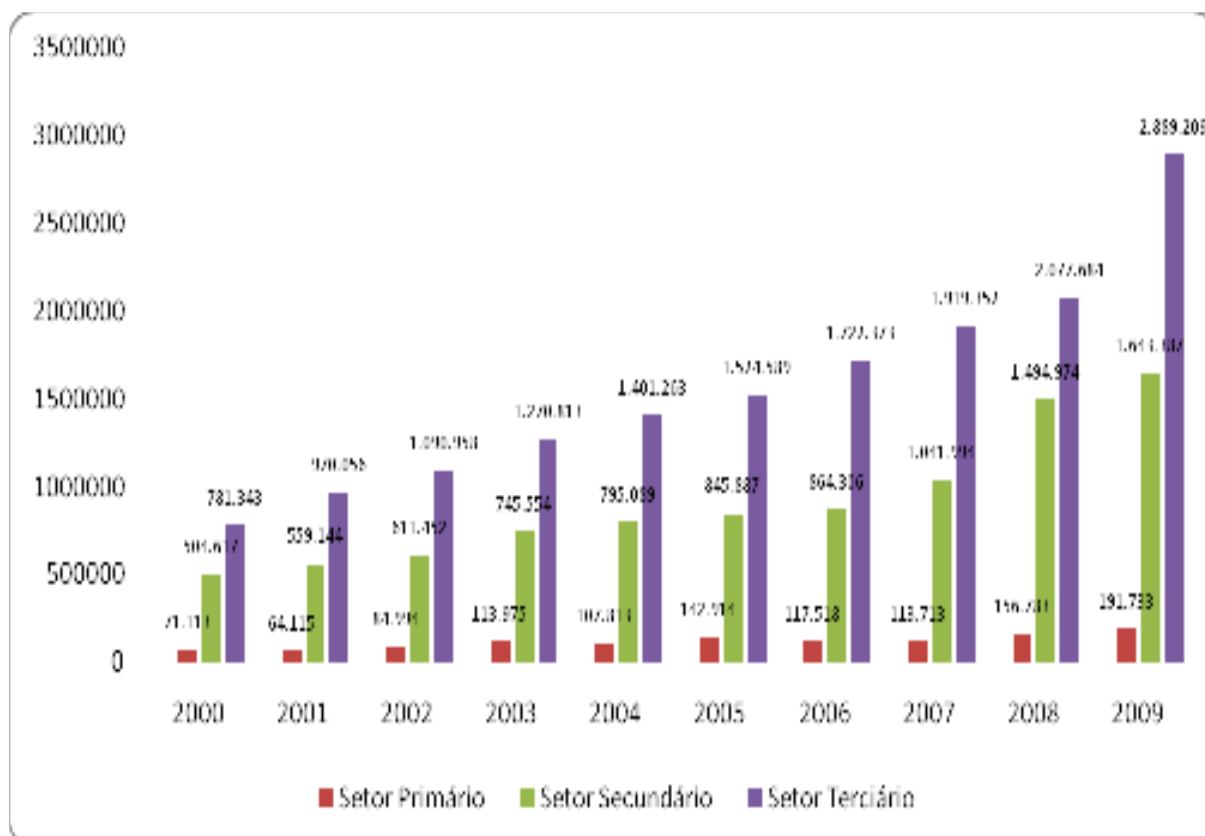
Desta feita percebe-se que a Constituição de 1988 é o grande marco legislativo responsável pela relevante importância do setor terciário na economia, isso porque a partir da sua promulgação, o ICMS, antes ICM, teve o seu âmbito de incidência ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Com isso, nota-se que as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação representam as maiores bases econômicas no recolhimento do ICMS no Estado de Goiás.

O destaque para estes dois setores ocorre em razão dos próprios elementos do fato gerador do ICMS, que primordialmente objetivou traçar nos seu campo de incidência a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, ressalvadas as

exceções previstas na Lei Complementar n. 116/03 que dispõe sobre o campo de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Gráfico 4 – Gráfico comparativo entre os setores de atividade econômica



Fonte: elaborado pelo autor

De resto, ao somarmos a arrecadação dos três setores econômicos, o que se vê é uma escalada ascendente da carga tributária estadual na última década, de forma que as sazonalidades enfrentadas na arrecadação por parte do setor agropecuário não apresentaram impactos relevantes na arrecadação total.

Tal fato se explica pelo superávit na arrecadação dos demais nichos econômicos (setor industrial e de serviços), que no último decênio, nos termos do estudo ora realizado, foram responsáveis pela compensação das oscilações enfrentadas pelo setor primário. Isso credencia dizer que o setor industrial e de serviços arcam com a maior parte do recolhimento tributário.

Com efeito, a hipótese levantada de que o setor produtivo primário teve maior participação na arrecadação tributária estadual deve ser refutada.

Ao explicitar neste estudo um diagnóstico da situação dos setores econômicos no Estado de Goiás no último decênio, diante do panorama encontrado sugestionase que o foco do planejamento e da política fiscal adotada no Estado se volte com uma maior atenção governamental ao setor primário, setor que vive em situação de vulnerabilidade.

Por fim, ao tomar como parâmetro o PIB do Estado de Goiás, sendo esta a variável independente, o que por ora passará a ser nominda de variável  $x$ , e confronta-lo com arrecadação de cada setor de atividade economica, sendo estas variáveis dependentes e explicativas, ainda assim é possível aferir que o setor terciário apresenta maior grau de participação no crescimento do PIB estatal.

Ora, realizado o cálculo de correlação entre as variáveis, percebe-se que o Setor Primário ( $y1$ ) apresenta coeficiente de correlação nulo de  $\rho = 0,047$ . Já o Setor Industrial, apresenta resultado de  $\rho = 0,965$ . Por sua vez, o setor terciário apresenta coeficiente de correlação  $\rho = 0,996$ .

Ao interpretarmos o resultado da correlação como o Produto Interno Bruto, facil peceber que o setor terciário apresenta resultados relevantes quando comparado aos demais setores da economia goiana.

## CONCLUSÃO

Diante das informações alinhavadas, é possível extrair que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, trata-se de receita derivada estadual, decorrente da atuação do Estado no exercício de seu poder de império, pertencente a espécie tributária dos impostos, cujo marco legislativo constitucional fundamental de seu fato gerador é o artigo 155 da Constituição Federal e artigo 104 da Constituição do Estado de Goiás.

Como visto, o ICMS cuida-se do imposto estadual com o maior impacto na arrecadação das receitas públicas, representando aproximadamente 90% (noventa por cento) da arrecadação tributária total do Estado, daí a sua importância no cenário da economia regional.

Num plano geral, ao traçarmos um recorte por setor de atividade econômica, é possível vislumbrar que o setor Terciário foi o setor econômico que mais impactou a economia goiana na última década.

O que se percebe é que no último decênio, o setor de serviços, até então caracterizado como um setor residual e complementar aos setores industrial e agrícola, ganhou uma nova dimensão econômica, fato que pode ser creditado a consolidação da industrialização brasileira se iniciou durante o período de pós guerra mundial, bem como aos avanços tecnológicos e mudanças estruturais dos setores de atividade econômica.

Diante deste panorama, é possível dizer que o último decênio foi marcado pela complexificação das organizações econômicas. Ora, na medida em que o setor agrícola modernizou-se, empregando cada vez mais tecnologias na busca de maximização de lucros, fomentou-se por consequência a maior especialização do trabalho dentro do processo produtivo com a formação de novas profissões associadas..

É importante frisar que as funções do setor terciário não podem ser realizadas sem o setor de atividade industrial, que fornece os produtos necessários ao comércio.

O fato é que o setor de serviços vem desempenhando um importante e crescente papel no emprego e nas transações econômicas gerais, tanto como atividade principal quanto como fornecedor de insumos ao setor industrial e agrícola.

Diante deste quadro geral visualizado no presente estudo, é possível concluir que dentro do intervalo temporal estudado, sob a ótica do nível de emprego e renda, o setor de serviços representou a principal fonte de renda regional.

Por fim, no caso em tela deve ser refutada a hipótese adotada de diante da vocação regional para as atividades agropecuárias, o setor primário teria maior grau de participação na arrecadação total do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, haja vista as conclusões alcançadas, ao qual ficou demonstrado que o setor terciário teve maior impacto na composição da receita tributária estadual.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Publicado no D.O.U. de 23.03.1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 26 mar. 2011.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicado no D.O.U. de 27.10.1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 26 mar. 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em: 26 mar. 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das Finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Sérgio, WEBER Salmito. *Estatística básica simplificada*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.



CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARNEIRO. Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CRUZ, Luiz Renato Gonçalves. A ilegalidade da Resolução n. 3166 da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais ante o Princípio da não cumulatividade do ICMS. Disponível em: <[http://http://www.ombadvocacia.com.br/artigos\\_monos/artigo\\_luizrenato.pdf](http://http://www.ombadvocacia.com.br/artigos_monos/artigo_luizrenato.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2011.

DOWNING, Douglas, JEFFREY Clark; tradução Alfredo Alves de Faria. São Paulo: Saraiva, 2010.

FREUND, Jonh E. *Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade*. Tradução Claus Ivo Doering. -11 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006..

FURTADO, J.R. Caldas. *Elementos de Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GREMAUD, A. P; VASCONCELLOS, M.A.S. de; TONETO JÚNIOR, Rudinei. *Economia brasileira contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GREMAUD, Amaury Patrick, et all. *Manual de economia*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAZMIER, Leonard J. *Estatística aplicada a economia e administração*; tradução Carlos Augusto Crusius; revisão técnica Jandyra M. Fachel. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil..

LANZANA, A.E.T. *Economia brasileira: fundamentos e atualidade*. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

ORSIDA, Danilo. *Curso de Direito Financeiro*. 1. ed. Goiânia: PUC Goiás, 2011.

RIANI, F. *Economia do setor público: uma abordagem introdutória*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RODRIGUES, Deusmar José. *Direito Tributário*. 3. ed. Goiânia: PUC Goiás, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1016.

SANCHEZ, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. Brasília: Prisma, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TJGO, Duplo Grau de Jurisdição n. 34313-61.2007.8.09.0051, Rel. DES. Camargo Neto, 6ª Câmara Cível, julgado em 10/05/2011, DJe 823 de 20.05.2011

TJGO, Apelação Cível n. 279174-39.2009.8.09.0000, Rel. Dr(a). Gerson Santana Cintra, 1ª Câmara Cível, Julgado em 21.09.2010, DJe 671 de 29.09.2010

VASCONCELLOS, M.A.S.; GARCIA, M. E. *Fundamentos de economia*. São Paulo: Saraiva, 2000.

## **ANEXOS**

## ANEXO I

Tabela 1 - Arrecadação do ICMS - valores correntes

Ano	<i>(R\$ mil)</i>												
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Acumulado no ano
2000	174.745	151.342	166.276	172.366	175.500	187.529	179.912	185.085	218.135	195.642	205.237	186.344	2.198.112
2001	206.288	201.326	195.145	205.092	208.648	216.881	214.908	230.228	224.935	219.974	228.623	263.209	2.615.257
2002	224.869	222.125	202.605	247.518	261.275	235.922	262.168	259.638	259.601	254.319	289.134	301.266	3.020.439
2003	260.750	296.605	281.112	335.924	258.112	319.725	298.174	302.881	322.307	342.295	299.203	381.627	3.698.714
2004	320.986	269.300	302.296	315.849	315.646	336.789	339.999	392.486	339.394	316.233	343.382	385.726	3.978.086
2005	330.973	337.070	307.966	328.691	341.778	338.945	333.523	357.366	420.396	384.429	372.843	369.709	4.223.690
2006	351.781	430.150	438.550	249.081	414.954	351.805	358.511	385.553	361.644	334.650	471.935	550.009	4.698.622
2007	406.612	389.461	455.097	424.499	411.029	439.656	426.536	442.760	442.080	458.309	473.681	461.245	5.230.965
2008	439.837	447.073	452.324	474.140	522.664	565.204	543.956	565.888	566.344	518.668	554.776	492.516	6.143.390
2009	505.641	485.254	479.414	533.181	569.291	557.175	582.476	600.100	583.006	609.734	610.587	601.180	6.717.039

Fonte: SEFAZ/GO

Fonte: SEFAZ/GO

Tabela 2 - Arrecadação do ICMS no Setor Primário - valores correntes

*(R\$ mil)*

Ano	Acumulado												
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
2000	4.748	6.151	7.213	7.208	8.028	6.694	6.558	6.573	5.159	4.775	4.471	3.535	71.113
2001	4.182	3.776	4.300	6.016	7.648	5.577	5.663	5.726	4.827	6.138	5.505	4.756	64.115
2002	6.352	7.127	6.699	8.158	9.041	6.936	7.284	7.901	6.722	7.112	5.668	5.993	84.994
2003	6.624	9.811	10.484	9.562	12.397	8.889	10.954	9.439	9.881	13.214	6.443	6.278	113.975
2004	7.523	5.773	7.288	8.787	11.194	10.560	9.746	9.946	9.571	9.317	9.187	8.921	107.813
2005	9.806	10.215	10.398	13.441	12.283	11.841	12.517	15.406	14.057	11.961	11.494	9.495	142.914
2006	9.541	9.530	8.978	8.472	11.676	12.013	10.541	11.567	10.658	10.128	7.110	7.305	117.518
2007	8.037	6.961	7.832	8.624	10.463	9.733	12.599	11.613	11.472	12.295	7.717	6.367	113.713
2008	8.375	9.045	8.251	11.942	11.066	11.793	16.849	21.100	17.367	15.976	13.927	11.092	156.783
2009	11.138	11.246	12.377	16.885	17.834	17.107	18.462	19.566	18.179	20.244	13.811	14.884	191.733

Fonte: SEFAZ/GO

Tabela 3 - Arrecadação ICMS no Setor Secundário - valores correntes

*(R\$ mil)*

Ano	Acumulado												
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	no ano
2000	39.122	31.788	36.413	37.765	41.255	41.103	41.530	43.296	55.614	45.978	46.620	44.135	504.617
2001	48.028	42.571	41.910	46.406	46.221	47.233	46.885	53.311	46.159	47.732	48.731	43.957	559.144
2002	47.442	43.313	40.988	55.823	51.560	46.268	53.769	50.800	51.284	57.085	58.282	54.838	611.452
2003	57.602	54.829	62.300	57.442	53.665	58.521	62.067	59.433	76.256	57.468	55.531	90.439	745.554
2004	77.367	56.007	59.013	57.577	63.701	63.952	62.586	91.140	68.242	59.121	68.867	67.515	795.089
2005	70.821	61.658	65.317	64.688	69.522	82.152	68.591	74.967	69.529	71.146	81.102	66.392	845.887
2006	68.556	60.136	94.602	59.651	64.418	73.139	67.270	67.653	75.945	73.023	70.344	89.570	864.306
2007	84.516	65.202	66.531	84.493	79.575	86.893	76.200	89.806	90.578	103.074	99.076	116.050	1.041.994
2008	87.316	95.277	99.064	108.068	128.104	154.866	132.968	134.719	133.202	135.742	137.428	148.220	1.494.974
2009	114.861	106.254	120.922	142.805	123.687	132.048	153.401	144.535	139.665	145.182	147.122	172.905	1.643.387

Fonte: SEFAZ/GO

Tabela 4 - Arrecadação do ICMS no Setor Terciário - valores correntes

(R\$ mil)

Ano	Acumulado												
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
2000	62.043	54.207	61.821	61.951	62.554	68.362	63.235	67.240	71.701	67.502	69.334	71.392	781.343
2001	72.053	80.231	72.955	74.019	75.781	78.607	79.959	87.161	81.983	84.828	89.585	92.894	970.056
2002	81.865	91.137	84.636	97.285	87.143	85.359	86.539	92.251	93.414	93.303	96.992	101.034	1.090.958
2003	98.579	102.606	98.571	99.826	96.972	99.083	106.675	102.273	105.449	110.770	107.048	142.960	1.270.813
2004	107.823	103.528	108.944	126.639	104.544	137.609	115.614	126.882	111.853	108.443	112.437	136.946	1.401.263
2005	121.335	105.791	104.983	114.249	119.499	116.866	120.475	127.018	172.868	132.338	154.129	135.038	1.524.589
2006	139.167	160.989	168.712	126.434	141.374	136.878	125.498	124.840	163.789	127.814	128.391	178.488	1.722.373
2007	172.805	151.782	210.790	156.258	149.797	154.055	161.702	156.786	148.203	149.714	157.987	149.473	1.919.352
2008	167.927	145.923	137.063	164.129	177.181	182.242	169.558	180.591	200.027	192.898	181.245	178.900	2.077.684
2009	197.876	174.456	170.288	229.221	280.082	256.091	243.000	263.238	263.973	276.754	277.258	256.972	2.889.209

Fonte: SEFAZ/GO



## ANEXO II

### LEI COMPLEMENTAR N. 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. [\(Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao 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, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino

sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;



e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; [\(Alínea incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. ([Parágrafo incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000](#))

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro

Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; ([Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000](#))

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. ([Incuído pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;  
[\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;



II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Art. 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Art. 17. Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de cinquenta por cento do capital da outra;

II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade

lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: [\(Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; [\(Inciso Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; [\(Inciso Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; [\(Redação dada pela Lei Complementar n. 120, de 2005\)](#)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; [\(Inciso Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; [\(Inciso Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e [\(Inciso Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. [\(Inciso Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. [\(Redação dada pela Lei Complementar n. 120, de 2005\)](#)

§ 3º O não crédito ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.

Art. 22. (VETADO)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. [\(Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

Art. 27. (VETADO)

Art. 28.(VETADO)

Art. 29. (VETADO)

Art. 30.(VETADO)

Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições fixadas no Anexo desta Lei Complementar. ([Redação dada pela LCP n. 115, de 26.12.2002](#))

§ 1º Do montante de recursos que couber a cada Estado, a União entregará, diretamente: ([Redação dada pela LCP n. 115, de 26.12.2002](#))

I - setenta e cinco por cento ao próprio Estado; e

II - vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, de acordo com os critérios previstos no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

§ 2º Para atender ao disposto no **caput**, os recursos do Tesouro Nacional serão provenientes: ([Redação dada pela LCP n. 115, de 26.12.2002](#))

I - da emissão de títulos de sua responsabilidade, ficando autorizada, desde já, a inclusão nas leis orçamentárias anuais de estimativa de receita decorrente dessas emissões, bem como de dotação até os montantes anuais previstos no Anexo, não se aplicando neste caso, desde que atendidas as condições e os limites globais fixados pelo Senado Federal, quaisquer restrições ao acréscimo que acarretará no endividamento da União;

II - de outras fontes de recursos.

§ 3º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, especialmente no seu item 3, será satisfeita, primeiro, para



efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga junto à União, bem como para o ressarcimento à União de despesas decorrentes de eventuais garantias honradas de operações de crédito externas. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente. ([Redação dada pela LCP n. 115, de 26.12.2002](#))

§ 4º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, subordina-se à existência de disponibilidades orçamentárias consignadas a essa finalidade na respectiva Lei Orçamentária Anual da União, inclusive eventuais créditos adicionais. ([Redação dada pela LCP n. 115, de 26.12.2002](#))

§ 5º Para efeito da apuração de que trata o art. 4º da Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, será considerado o valor das respectivas exportações de produtos industrializados, inclusive de semi-elaborados, não submetidas à incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em 31 de julho de 1996. ([Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000](#))

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; [\(Redação dada pela Lcp n. 138, de 2010\)](#)

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: [\(Redação dada pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; [\(Incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

b) quando consumida no processo de industrialização; [\(Incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e [\(Incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; [\(Redação dada pela Lcp n. 138, de 2010\)](#)

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: [\(Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; [\(Incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e [\(Incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000\)](#)

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. [\(Redação dada pela Lcp n. 138, de 2010\)](#)

Art. 34. (VETADO)

Art. 35. As referências feitas aos Estados nesta Lei Complementar entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

Art. 36. Esta Lei Complementar entra em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação, observado o disposto nos arts. 32 e 33 e no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Brasília, 13 de setembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República.

FERNANDO

HENRIQUE

CARDOSO

*Pedro Malan*

**Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 16.9.1996**