

COBRANÇA DE ICMS NO DESTINO: UMA CONTRIBUIÇÃO AOS ESTUDOS SOBRE OS REFLEXOS DA MUDANÇA NA METODOLOGIA DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DE MATO GROSSO

MAICON WEIPPERT DE OLIVEIRA¹;
JOÃO WANDERLEY VILELA GARCIA²

RESUMO

O presente estudo visa investigar os impactos gerados na arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso promovidos pela mudança na metodologia de tributação contida na Proposta de Emenda Constitucional - PEC n.º. 233/2008, sob análise no Congresso Nacional. Para tanto, foram coletados dados de arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso no exercício financeiro de 2010, por meio de informações obtidas junto a Secretaria de Fazenda do estado de Mato Grosso – SEFAZ/MT. Por intermédio dos dados coletados, calculou-se a composição arrecadatória do Estado e estimou-se a arrecadação de ICMS pelo método na cobrança no destino. A relevância do tema relaciona-se a necessidade de cálculos dos ganhos ou perdas para os Estados da Federação proveniente das mudanças decorrentes de quaisquer alterações na base tributária para servir de subsídio no processo de discussão das reformas tributárias brasileiras. Concluiu-se a partir da análise dos resultados obtidos por meio da utilização das duas metodologias de cobrança de tributos, indícios de que a mudança na metodologia de tributação de acordo com as prerrogativas da Proposta de Emenda Constitucional em análise poderia ser desfavorável para a arrecadação no Estado de Mato Grosso.

Palavras-chave: Reforma tributária. PEC n.º. 233/2008. ICMS.

COLLECTION OF ICMS IN DESTINY: A CONTRIBUTION TO THE STUDY ON THE CONSEQUENCES OF CHANGE IN METHOD OF TAXATION OF THE STATE OF ICMS MATO GROSSO

ABSTRACT

The present study investigated the impacts in the collection of ICMS in the State of Mato Grosso promoted by the change in method of taxation contained in the Proposed Constitutional Amendment - PEC. 233/2008, under consideration in Congress. To this end, data were collected from the collection of ICMS in the State of Mato Grosso in fiscal 2010, through information obtained from the Secretary of Finance of the State of Mato Grosso - SEFAZ / MT. Through the collected data, we calculated the composition of the state and arrecadatória estimated the collection of ICMS by the method in the collection at the destination. The relevance of the issue relates to the need for calculation of gains or losses for the states arising from the changes resulting from any changes in the tax base to provide a grant in the discussion of tax reform in Brazil. It was concluded from the analysis of the results obtained through the use of two methods of tax collection, evidence that the change in method of taxation according to the prerogatives of the Constitutional Amendment Proposal under consideration would be unfavorable to the collection State of Mato Grosso.

Keywords: Tax reform. N.º. PEC. 233/2008. ICMS.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis e Administração – UFMT; Contador; Especialista em Auditoria e Gestão Tributária – PUC/GO e Gestão Pública – Instituto Interamericano.

² Prof. Do Departamento de Ciências Contábeis – UFMT; MsC Ciências Contábeis e Atuaria – PUC/SP; Doctor en Contabilidad pela Universidad Nacional de Rosario – Argentina.

INTRODUÇÃO

A atual Constituição da República Federativa do Brasil delimitou as competências tributárias, definindo os impostos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; delimitou, assim, as competências tributárias dos entes federados. Desse modo, a partir da Constituição de 1988, quando foi conferido aos Estados Federados e Municípios o poder decisório indelegável sobre suas receitas tributárias, houve novamente uma maior autonomia para os Entes Políticos poderem legislar sobre suas fontes de receitas NASCIMENTO, (2002).

Contudo, discutem-se propostas sobre uma reforma tributária no Congresso Nacional que visa diminuir o poder conferido inicialmente aos Estados no tocante à matéria tributária, propondo, principalmente, modificações em normas constitucionais quanto à estrutura tributária nacional vigente, especialmente no que se refere ao imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, o ICMS.

Como exemplo cita-se a Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº. 233/2008, em análise no Congresso Nacional. A qual propõe modificações na principal fonte tributária dos Estados, o ICMS, versando sobre uma nova metodologia de cobrança desse imposto segundo a qual ele deixaria de ser cobrado na origem e passaria a ser cobrado no destino. É interessante destacar que tal alteração, se aprovada, poderá diminuir um dos fatores de propulsão das disputas fiscais, não obstante afetar de forma significativa a arrecadação dos Estados e também dos Municípios.

Considerando-se que o ICMS é atualmente a mais importante fonte de receitas dos Estados, tem-se que a mudança na metodologia de tributação poderia alterar suas bases de arrecadação, motivo pelo qual, segundo SILVA (2008), *apud* ARANTE E BEZERRA, (2006), tem se tornado um entrave para a aprovação de uma reforma tributária. Desta forma, o cálculo dos ganhos ou perdas para os estados federados provenientes das mudanças decorrentes de quaisquer alterações na base tributária poderá servir de subsídio no processo de discussão do tema. Dentre outros, estes são alguns dos motivos que têm tornado a reforma tributária um assunto de suma importância para a sociedade brasileira.

A partir da comparação dos resultados obtidos pelas metodologias de tributação tanto na origem quanto no destino, embasando-se no cenário econômico atual, buscar-se-á responder à seguinte questão-problema deste estudo: Qual o impacto na arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso promovido pela mudança na metodologia de tributação contida na Proposta de Emenda Constitucional nº. 233 de 2008?

1 REFERÊNCIAS TEÓRICAS

Nesta seção serão abordados os aspectos teóricos da tributação do ICMS, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, atualmente, o tributo de maior arrecadação em nosso país e também o de maior relevância para os Estados da Federação.

1.1 Dos Aspectos Gerais do ICMS

O atual ICMS é fruto de uma série de evoluções legislativas. Desde a incidência sobre Vendas Mercantis (IVM), o imposto passou também pela incidência sobre Vendas e Consignações (IVC), chegando ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e evoluindo para a incidência sobre serviços de comunicação e de transporte (ICMS) e assim permaneceu até os dias atuais. Apresenta-se como imposto não-cumulativo, sendo tal técnica de tributação princípio constitucional basilar para este e outros tributos.

A não-cumulatividade consiste na compensação do valor pago do imposto nas entradas de mercadorias ou serviços contra o valor pago do imposto nas respectivas saídas, resultando na apuração, o valor este que corresponderá ao saldo de imposto a pagar ou a recuperar. SOUZA, (2006) bem conceitua a não-cumulatividade da seguinte maneira:

[...] “O conceito da não-cumulatividade consiste na compensação do valor do ICMS incidente em cada operação com o do incidente nas operações anteriores, independente de ser o sujeito passivo da obrigação tributária exurgente de cada uma dessas incidências o mesmo ou outro Estado da Federação. Portanto, a não-cumulatividade do ICMS pressupõe a existência de mais de uma fase do ciclo alcançável pelo imposto, ou, em outras palavras, de mais de uma operação tributável no processo de circularização. Devem acontecer operações anteriores a posterior sujeita a tributação” [...]. SOUZA, (2006).

Para BENEVIDEZ (2001), a técnica de não-cumulatividade pode ser processada sob três diferentes formas, quais sejam:

[...] “Sistema “tax on tax” no qual se compensa o imposto pago em uma determinada operação pelo devido na outra operação para frente ou para trás; “basis on basis” na qual se compensa as bases de cálculo; e, Sistema de Apuração Periódica, o qual consiste na apuração periódica pelos créditos de imposto correspondente as mercadorias de entrada contra os débitos do imposto referente as mercadorias de saída” [...]. BENEVIDEZ (2001).

A técnica da não-cumulatividade do ICMS, adotada pelo texto constitucional foi o Sistema de Apuração Periódica. Presente no art. 54 do RICMS/MT a característica da não-cumulatividade do ICMS no Estado, consiste no aproveitamento do imposto recolhido para as demais fases que variam da entrada até a saída da mercadoria, ou seja, o regulamento permite que o contribuinte tenha essa flexibilidade, não presente no regime cumulativo.

Hoje em dia, as contribuições PIS e COFINS respeitam o mesmo princípio, permitindo a compensação do tributo incidente na operação anterior (aquisição) com o devido na operação subsequente (venda), possibilitando que a tributação recaia tão somente no valor acrescido à última operação realizada pelo contribuinte.

O ICMS se apresenta como um imposto extremamente complexo, objeto de grandes discussões, principalmente no que tange a sua consecução legislativa, de prerrogativa dos Estados Federados, de onde surgem um emaranhado de Leis, Regulamentos, Decretos, Portarias, Resoluções, Comunicados, entre tantos outros atos legislativos e administrativos. Tal arcabouço legislativo e regulador tornou o ICMS demasiadamente complexo de modo que assimilar suas regras é, dia a dia, um desafio.

1.2 Da História e Evolução Do Imposto no Brasil

RIBEIRO, (2005) aborda em seu artigo sobre o ICMS, a gênese da tributação sobre circulação por parte dos Poderes Estatais:

[...] “Com a evolução e fim da primeira grande guerra, a Europa viu-se diante de um quadro trágico. Cerca de dez milhões de mortos e 40 milhões de inválidos. Os campos foram destruídos e a produção agrícola foi extremamente afetada. Os portos e estradas foram arrasados, prejudicando o comércio. Verificou-se um enorme declínio na qualidade de vida e o empobrecimento do povo. Diante de tudo isso, países como França e Alemanha buscaram alterar seus sistemas de tributação, pois estes eram constituídos quase que na totalidade pelos impostos incidentes sobre o patrimônio. Assim, a França criou o Taxes Générales sur lês affaires et taxes uniques sociales, enquanto a Alemanha criara o Umsatzsteuer. Ambos tinham como objeto a venda e o consumo” [...]. RIBEIRO, (2005).

No Brasil, as primeiras receitas tributárias advinham do imposto sobre importação. O legislador brasileiro, então influenciado pelas inovações estrangeiras, também passou a tributar o consumo e a renda, inserindo no arcabouço jurídico brasileiro a Lei Federal nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Tal tributo, denominado "Imposto sobre Vendas Mercantis" (IVM), era de competência dos Estados Federados e incidia sobre as operações de vendas. Em verdade, este fora instituído por sugestão de comerciantes, RIBEIRO (2005):

[...] “Pois à época, reunidos no Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, a grande maioria dos comerciantes estavam interessados na aprovação, pelo governo, de um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias (duplicata mercantil). Para tanto, sugeriram a instituição deste imposto” [...]. RIBEIRO, (2005).

O IVM era de competência da União. Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1934, houve uma ampliação da incidência do IVM, passando este a incidir, conforme o artigo 8º do referido diploma, sobre as operações de vendas e consignações. Deste modo, estava criado o IVC - "Imposto sobre Vendas e Consignações", passando a ser objeto de cobrança a partir do ano de 1936. Incidindo sobre estas operações, o IVC demonstrou-se um imposto prejudicial à economia, principalmente aos setores industriais com larga cadeia produtiva, pois sua sistemática resultava na incidência do tributo em cada etapa, criando o efeito "incidência em cascata", encarecendo o produto final.

Com isso, as indústrias viram-se obrigadas a realizar todas as etapas produtivas em seu próprio estabelecimento, desestimulando a abertura de novas empresas e impedindo a geração de empregos. Sensível a essa situação, o legislador brasileiro alterou o sistema de tributação sobre a produção e o consumo, onde, mais uma vez, iluminado pelo legislador francês, criador do TVA – *taxe*

sur la valeur ajoutée, trouxe, através da Lei n.º. 297, de 19 de novembro de 1956 e da Lei n.º. 4.502, de 30 de novembro de 1964 a regra da não-cumulatividade, sendo ainda aplicável somente ao Imposto de Consumo, antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados o IPI.

Assim, com a regra da não-cumulatividade, que, como já dito, consiste na dedução do valor do imposto incidente na operação anterior do devido na operação seguinte, procurou-se tributar tão somente o valor acrescido nas etapas subsequentes à produção, ou seja, tributar-se somente o valor agregado. Posteriormente, essa regra alcançaria status de princípio constitucional por força da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, e seria naturalmente estendida ao IVC.

Com o advento da Constituição Federal de 1967, houve verdadeira reforma tributária, nascendo com a já mencionada Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, o Sistema Tributário Brasileiro. Este fora estruturado de forma a discriminar as rendas tributárias, o poder fiscal e a limitação deste poder. Nascia, constitucionalmente, em substituição ao IVC, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, de competência estadual, com determinação clara de sua não superposição de incidências e de sua não-cumulatividade. Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário brasileiro sofreu novas alterações.

1.3 Aspectos Constitucionais

Segundo BALTAZAR, (2005), com a Promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, surgiu a unificação de seis impostos existentes no ordenamento constitucional anterior:

[...] ”1. Imposto sobre circulação de mercadorias - ICM; 2. Imposto único sobre minerais - IUM; 3. Imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos - IUCLG; 4. Imposto único sobre energia elétrica - IUEL; 5. Imposto sobre transportes - Itrans.; e, 6. Imposto sobre comunicações - IC, transformando-os em apenas um, o ICMS BALTAZAR” [...]. (2005, pag. 115 e 116).

Assim a base do antigo ICM fora ampliada, alcançando fatos anteriormente sujeitos a outros impostos, sendo a partir daí denominado: 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, o ICMS atual. Em função da complexidade resultante desta fusão de fatos geradores diversos, o poder constituinte achou por bem dedicar especial atenção ao referido tributos nos doze Incisos do § 2º e nos parágrafos 3º e 5º do art. 155 da CR/1988. Neste sentido ALEXANDRE, (2008):

[...] “O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, porém a Constituição Federal permitiu que este imposto fosse seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III)” [...]. ALEXANDRE, (2008, p 567).

Em boa parte dos sistemas tributários de outros países, o ICMS se encontra inserido no imposto sobre valor agregado (ou adicionado) o IVA, sempre nacional. Porém como preleciona REGO, (2009) fica clara a dissonância legislativa brasileira quando comparada aos modelos de tributação mundiais da época:

[...] “No Brasil o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim ao lado do ICMS Estadual, criaram-se o IPI federal e o ISSQN municipal” [...]. (REGO, 2009, p. 31).

Com o intuito conferir uniformidade as vinte e sete legislações sobre o tributo e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os Estados brasileiros, sujeitos ativos da arrecadação tributária, a Constituição da República de 1988 tornou o ICMS o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente do texto constitucional. Também dentro desta linha de raciocínio a Constituição delegou à regulação, mediante Lei Complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS; previu a celebração de convênios entre os entes federados como auto-condição para concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais; e, delegou ao senado Federal, importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo em tela, entre outras regras de unificação e pacificação fiscal, que hoje estão normatizadas na Lei Complementar Federal n.º. 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir.

1.4 Regulamentação Infraconstitucional

A Lei Complementar n.º. 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir, buscou uma ampla normatização das regras de incidência e dedução do ICMS para todos os Estados, por isso apelidado de “ICMS genérico” disciplinando o regime de compensação e apontando as possíveis vedações ao crédito, tendo sofrido significativas alterações com a redação dada pelas Leis Complementares: n.º. 92, de 23 de dezembro de 1997; n.º. 99, de 20 de dezembro de 1999; n.º. 102, de 11 de julho de 2000; n.º. 114, de 16 de dezembro de 2002, n.º. 115, de 26 de dezembro de 2002, n.º. 120, de 29 de dezembro de 2005; n.º. 122, de 12 de dezembro de 2006; e, n.º. 138, de 29 de dezembro de 2010.

A partir desta Lei Ordinária Geral, cada Estado Federado instituiu seu o referido tributo mediante Leis Ordinárias Estaduais, os chamados Regulamentos do ICMS ou “RICMS”, que consistem na consolidação de toda a Legislação sobre o ICMS vigente em determinado Estado federativo a qual é devidamente aprovada por Decreto de seu Governador.

No Estado de Mato Grosso a legislação concernente ao referido imposto foi positivado no dia 30 de dezembro de 1998 por meio da Lei Estadual sob n.º. 7.098 e o Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso – RICMS/MT fora positivado pelo Decreto Estadual n.º. 1.944/89.

Cada uma destas Legislações se insere na hierarquia das normas, capitaneadas pela Constituição da República Federativa do Brasil seguida Pelas Leis Complementares, Leis Ordinárias Estaduais e Regulamentos de ICMS, nesta ordem. Desta forma nenhuma destas leis pode inovar, ou seja, criar obrigações que não estejam contidas nas Leis hierarquicamente superiores, sob pena de serem eivadas de vício, inválidas, ilegais e inconstitucionais.

1.5 Das Principais Características

Assim como os demais tributos, o ICMS está adstrito aos princípios do Sistema Tributário Nacional disposta na Lei Complementar n.º. 5.172, de 25 de outubro de 1966, quais sejam:

Quadro 01 – Princípios Constitucionais do Direito Tributário

Princípio	Descrição
Legalidade	Significa que não pode ser exigido ou aumentado tributo sem que haja estipulação de lei
Isonomia	Todos os contribuintes são iguais perante o fisco
Anterioridade	Proíbe a União, os Estados e os municípios e o Distrito Federal de cobrarem tributos no mesmo exercício de sua instituição (ou seja, os impostos só podem ser cobrados no ano seguinte de sua aprovação em lei). As exceções para esse princípio são o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IPI, o IOF e os impostos extraordinários (em caso de guerra).
Irretroatividade	Proíbe a lei de retroagir: ou seja, não podem ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou algum tributo.
Capacidade tributária	Os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.
Uniformidade	Os tributos instituídos pela União serão uniformes em todo o território nacional
Inconstitucionalidade	A lei tributária será inconstitucional, quando emanar contra os contribuintes faltosos, prevendo pena de prisão civil.
Proteção fiscal	Concessão de mandado de segurança para proteger o direito fiscal líquido e certo do contribuinte. .

Fonte: ALEXANDRINO e PAULO; (2008), Compilado Pelo Autor.

Porém quanto ao princípio da legalidade, o que significa que o tributo não pode ser exigido ou aumentado sem previsão legal (art. 5º, II e art. 150, I da CF) admite exceção, conforme ensina ALEXANDRE, (2008):

[...] “Admite exceção ao princípio da legalidade no caso de incidência monofásica sobre combustíveis definidos em lei complementar, pois neste caso suas alíquotas são estabelecidas por convênios“[...]. ALEXANDRE, (2008, p. 598).

Ainda seguinte a lição do ilustre autor observa-se no que tange ao princípio da anterioridade, o qual proíbe a União, os Estados e os Municípios a cobrarem tributos no mesmo exercício de sua instituição também à exceção:

[...] “Admite exceção ao princípio da anterioridade à medida que os restabelecimentos das alíquotas no caso de incidência monofásica sobre combustíveis definidos em Lei Complementar podem ser instituídos imediatamente, ALEXANDRE” [...]. (2008, p. 599).

Trata-se de imposto de competência Estadual. Sua base de cálculo consiste no valor da operação relativa à circulação de mercadorias ou o preço do respectivo serviço, sendo suas principais características, segundo ALEXANDRINO e PAULO, (2008, p. 166), a Seletividade (opcional) e a não-cumulatividade (obrigatória). Nem todas as mercadorias estão sujeitas ao ICMS, há casos de isenção e de não incidência previstos na Constituição Federal, Lei Kandir e nos Regulamentos Estaduais como será visto adiante. Além disso, é considerado imposto por “dentro” o que significa dizer que seu valor está incluso no valor das mercadorias.

1.5.1 Da Incidência

O ICMS incide sobre as operações com circulação de mercadorias, isto implica dizer que pode ocorrer na compra, venda ou transferência de mercadorias. O campo de incidência do ICMS é definido, na origem, pela própria Constituição Federal, em seu art. 155 e também no art. 2º do RICMS – Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso, Decreto nº. 1.944/89. Também há incidência sobre outras operações como prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, sobre prestação de serviço de telecomunicações, fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, mercadorias oriundas do exterior para comercialização ou destinadas ao uso de ativo imobilizado, entre outros, conforme prevê os incisos de I a V e parágrafo I do art. 2º, da lei nº. 87, de 13 de setembro de 1996 e 2º do RICMS/MT, Decreto nº. 1.944/89.

A lei Kandir abarcou para a incidência do ICMS o fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes. Embora a incidência neste caso seja evidente, buscou-se dirimir um conflito de competência entre os Estados e os Municípios. Conforme nos ensina BORBA, (2007):

[...] “Os fiscos municipais, na época, insistiam em considerar que tal fato jurídico seria apenas uma prestação de serviço, interpretação, que por sua vez interessava aos contribuintes visto que as alíquotas de ISSQN sempre foram bem menores que as do ICMS” [...]. BORBA, (2007, p. 24).

Em regra a prestação de serviços é manifestação de riqueza tributada pelos municípios por intermédio do Imposto sobre serviços de Qualquer natureza, o chamado ISSQN. Entretanto, após a Carta Magna de 1988, dois serviços foram incluídos no âmbito de incidência do ICMS: os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicações. Como preleciona ALEXANDRE, (2008):

[...] “O motivo da inclusão foi o fato de a prestação de tais serviços normalmente ultrapassarem as fronteiras físicas dos Municípios, o que poderia gerar graves problemas com a tributação baseada em milhares de legislações distintas” [...]. ALEXANDRE, (2008).

Quando ocorre prestação de serviço com fornecimento de mercadorias, os Estados e o Distrito Federal querem exigir o ICMS sobre as mercadorias e os Municípios, sobre os serviços, criando o que se chama de conflito de competência. A Constituição, não obstante, em seu art. 146, I, determinou que a solução destes conflitos fosse ministrada por Lei Complementar, neste caso específico, a matéria é regulada pela Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que combinada com os dispositivos constitucionais regula a matéria conforme demonstra Quadro 02:

Quadro 02 – Conflito de competência na incidência de ICMS

Fato	Incidência
Quando a prestação do serviço com fornecimento de mercadoria estiver prevista na lista Anexa à Lei Complementar, sem ressalva	O ISSQN incidirá sobre os serviços e as mercadorias.
Quando a prestação do serviço com fornecimento de mercadoria estiver previsto na Lei Complementar nº. 116/03, com ressalva	O ISSQN incidirá sobre os serviços e o ICMS sobre as mercadorias.
Por Outro Lado, quando a prestação de serviço com fornecimento de mercadorias não estiver previsto em Lei	O ICMS incidirá tanto sobre os serviços quanto sobre as mercadorias.

Fonte: BORBA, (2007). Compilado Pelo Autor

Outro ponto pouco consensual até o ano de 2000 era a constitucionalidade da incidência de ICMS na importação de bens por pessoas físicas ou jurídicas que não eram contribuintes. Porém com o advento da Emenda Constitucional n.º. 33, datada de 11 de dezembro de 2001, as pessoas físicas foram incluídas como contribuintes no caso de importação. Tal celeuma provocou a síntese da Sumula n.º. 660 do STF, *in verbis*:

“Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. Sumula n.º. 660 do STF

Ainda perseguindo os festejados ensinamentos de BORBA (2007), percebe-se outro conflito de incidência no que tange a operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo destinados ao consumo:

A Lei complementar 87/96, havia determinado a incidência de ICMS nas operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis gasosos dele derivados, quando destinados ao consumidor final criando certo conflito com a o art. 155, §2º x, “b” da CF/88 que determinava imunidade ao para tais operações. BORBA, (2007).

Com a introdução da Emenda constitucional n.º. 33, de 11 de dezembro de 2001, o conflito foi resolvido conforme técnica demonstrada no Quadro 03:

Quadro 03 – Incidência de ICMS em operações com lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo

Operação	Entrada	Saída
Operação com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, destinados ao consumo	Tributada no destino pela alíquota interna.	Imune.
Operações entre contribuintes com gás natural e seus derivados e lubrificantes e combustíveis não derivados do petróleo	Tributada no destino pelo diferencial de alíquota.	Tributada na origem pela alíquota interestadual.
Operações destinadas a não contribuinte, com gás natural e seus derivados e lubrificantes não derivados do petróleo	Não é tributada.	Tributada na origem pela alíquota interna.

Fonte: BORBA, (2007). Compilado pelo Autor

1.5.2 Da Não-Incidência

A não incidência de ICMS ocorre tanto pelas imunidades previstas na Constituição federal, as quais excluem a hipótese de incidência e extinguem a obrigação e o crédito tributário, quanto pelas isenções previstas na Lei Complementar 87/96, a Lei Kandir e o Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso RICMS/MT –aprovado pelo Decreto n.º. 1944/89.

Quadro 04 – Principais Imunidades Constitucionais

Imunidade	Descrição
Imunidade recíproca	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros
Imunidade religiosa	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto
Imunidades de partidos políticos e sindicato dos trabalhadores	Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel que pertencer a tais instituições
Imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais destas entidades
Imunidade Cultural	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, periódicos, jornais e o papel destinado a sua impressão

Fonte: Compilação do Autor.

A Lei Kandir, ao tratar da não-incidência no decorrer de seu art. 3º, repete situações que constituem imunidades por já estarem previstas na Constituição Federal e cria novas hipóteses de não incidências infraconstitucionais. Conforme demonstrado no Quadro 05:

Quadro 05 – Principais Imunidades da Lei Kandir

Lei Kandir	Hipótese de não incidência
Art. 3, II	Operações e prestações que se destinem ao exterior, mercadorias ou serviços
Art. 3º, III	Operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, quando destinados a comercialização ou industrialização
Art. 3º, V	Operações relativas a mercadorias usadas destinadas pelo próprio autor da saída como sujeito ao imposto sobre serviço de competência municipal, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar
Art. 3º, VI	Operação de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie.
Art. 3º, VII	Operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia.
Art. 3º, VIII	Operação de Arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.
Art. 3º, IX	Operação de qualquer natureza que decorra de transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Fonte: Compilação do Autor.

De forma semelhante o Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, repete em seu art. 4º situações que constituem imunidades por já estarem previstas na Constituição Federal e também na lei Kandir.

1.5.3 Do Sujeito Passivo

Para fins de ICMS, sujeito passivo ou contribuinte é o comerciante, o industrial, o produtor ou todos aqueles que realizarem operação de circulação de mercadorias, incluindo-se o importador, pessoa física ou jurídica. KIRSCH, (2008) ao tratar do sujeito passivo da obrigação tributária oferece um conceito notável:

[...] “Sujeito Passivo da obrigação tributária diz-se toda pessoa natural ou jurídica que, de modo habitual, pratique operações concernentes à circulação de mercadorias, ou ainda que preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações” [...]. KIRSCH, (2008), apud OLIVEIRA e CHIEREGATO, (2007, p. 81).

De acordo com o entendimento de MOTA, (2009), no que tange a capacidade passiva da obrigação tributária pouco importa a capacidade civil das pessoas naturais, ou de estar ou não constituída a empresa, de estar ou não habilitada à prática da atividade mercantil, industrial ou produtora, ou do resultado obtido com o negócio jurídico.

[...] “Basta que se configure uma unidade econômica ou profissional para se caracterizar a sujeição passiva da obrigação tributária” [...]. MOTA, (2009, p. 111).

O imposto devido pelo Sujeito Passivo pertence ao Ente Político onde a operação se realizou, mesmo que o destinatário esteja localizado em outra Unidade da Federação. Isto porque o aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS coincide com os limites geográficos do Sujeito Ativo. No entanto, a sujeição passiva na importação decorre da Lei Complementar 87/96, art. 4º que deu tratamento diferenciado para essas operações, incluindo como contribuinte todas as pessoas que realizarem importação de bens ou mercadorias do exterior a qualquer título.

As exceções existentes têm por objetivos evitar prejuízos para o Ente Tributante ou para o Sujeito Passivo, como nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, quando se destinem a operações mercantis. No caso é dispensada para efeito de contribuinte a habitualidade ou volume da operação ou serviço. Amparado no art. 28 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o qual autoriza novos casos de responsabilidade para terceiros, desde que estes estejam estritamente vinculados aos respectivos fatos geradores do ICMS. É o caso do transportador, responsável por mercadoria desacompanhada de Nota fiscal.

No âmbito do Regulamento do ICMS no Estado de Mato Grosso RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária seriam todos os contribuintes elencados no inciso I do art. 36 do regulamento.

1.5.4 Da Substituição Tributária

O Sujeito Passivo Principal é aquele que pratica ou realiza em seu nome as operações ou prestação de serviços, porém a Lei Kandir conferiu por meio de seu art. 6º competência as Leis Estaduais para atribuírem a terceiros a responsabilidade tributária em razão do seu relacionamento

com o contribuinte, num processo que visa a coibir a sonegação e/ou facilitar a fiscalização tributária este terceiro. É o denominado Substituto Tributário - ST. Segundo MOTA, (2009):

[...] "O substituto tributário ou ainda responsável tributário é aquele que está indiretamente relacionado com o fato imponible e que a lei o coloca na condição de responsável pelo pagamento do imposto em nome e por conta do contribuinte" [...]. MOTA, (2009).

A responsabilidade tributária pode se dar por substituição ou por transferência. No primeiro ocorre quando o dever de pagar o tributo nasce na pessoa de um contribuinte e desloca-se para outra pessoa em virtude de fatos novos ocorridos após o nascimento da obrigação tributária, na forma da lei, tornando a pessoa sujeito passivo indireto, seja por solidariedade, sucessão ou responsabilidade legal.

Na responsabilidade tributária por substituição, o dever de pagar o tributo já nasce na pessoa do sujeito passivo indireto, por uma determinação legal expressa. Na maioria das vezes o ICMS está sendo exigido de terceira pessoa (e não de quem realiza o fato imponible), antes mesmo da própria ocorrência da operação de circulação da mercadoria. De maneira semelhante VALÉRIO, (2007) diferencia responsabilidade por transferência da responsabilidade por substituição:

[...] "A diferença é estabelecida pelo legislador no momento da edição da norma jurídica de regência, ou seja se a sujeição indireta for posterior a ocorrência do fato gerador, configurará hipótese de transferência, ao passo que se anterior ao fato gerador o caso será de substituição" [...]. VALÉRIO, apud ICHIARA (1994, pag. 130).

Assim as operações por substituição tributária, quando ao momento da ocorrência podem classificar-se em anteriores, subsequentes ou concomitantes ao fato gerador da obrigação tributária, conforme consta no Quadro 06:

Quadro 06 – Espécies de substituição tributária

Espécie	Descrição
Operações Anteriores	Nesta hipótese de substituição a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Nesta espécie se encontra o diferimento do imposto.
Operações Subsequentes	A substituição tributária em relação as operações subsequentes caracterizam-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia produtiva) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas operações subsequentes até sua saída ao consumidor usuário final.
Operações Concomitantes	Esta espécie de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte diferente daquele que esteja realizando a operação, concomitante a ocorrência do fato gerador, por exemplo (serviços de transporte de cargas).

Fonte: O Autor

No Estado de Mato Grosso o Regulamento do ICMS RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, trata da matéria em seu Anexo XIV e a Lei Estadual nº. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, traz a disposições a respeito de substitutos tributários no âmbito Estadual em seus artigos 18 a 22. O art. 20 da Lei Estadual nº. 7.098/98 atribui a condição de substituto tributário aos seguintes contribuintes:

[...] "I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores; II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes; III - depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte; IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação." [...]. Lei Estadual nº. 7.098/98, Estado de Mato Grosso.

1.5.5 Do Local da Operação

(LEITE, 2008) defino o Local da Operação com sendo:

[...] "O local da operação ou da prestação, para fins de incidência do ICMS, decorre do princípio da territorialidade, correspondendo ao local da ocorrência do fato gerador do imposto" [...]. (LEITE, 2008).

Assim faz-se imprescindível que o local da operação ou da prestação esteja corretamente determinado, para que o imposto seja atribuído ao Estado onde tal local ocorra. Este dispositivo determina a regra geral para atribuição do local da operação ou da prestação, qual seja o local da ocorrência do seu fato gerador.

Esta é a primeira situação de excepcionalidade, pois à medida que não se possa determinar o estabelecimento de origem de determinada mercadoria por não apresentar documentação fiscal regular, considera-se o local onde a mercadoria for encontrada. Trata-se da denominada circulação ficta, caso em que embora não haja circulação física das mercadorias, consideração transferida mediante a troca de titularidade da mercadoria depositada em outro local. Neste caso a legislação reforça a ideia de que a importação por pessoa física é fato gerador de ICMS, considerando neste caso, como local da operação, o domicílio do importador. Segundo BORBA, (2007):

[...] “Normalmente quando a mercadoria está em situação irregular a legislação considera como local da operação o local onde for encontrada” [...]. BORBA, (2007).

Porém se for o caso de importação irregular apreendida será local de operação o da futura arrematação como reza o dispositivo supra. Com a intenção de driblar a imunidade tributária que desonera do ICMS a remessa para outro Estado de energia elétrica e petróleo, determinou o dispositivo que o local da operação nesta situação fosse o do estabelecimento adquirente.

Em conformidade com entendimento da Constituição da República, art. 155, § 5º, até o momento em que é considerado como ativo financeiro, incide sobre o ouro, apenas o IOF – Imposto sobre Operações Financeiras. Assim, caso deixe o status de ativo financeiro que ora detinha e se transforma em mercadoria viabiliza-se a cobrança de ICMS para o estado de origem.

Segundo o Código do Direito Civil considera-se cada embarcação como estabelecimento comercial distinto e autônomo, o local da operação ou prestação nestes casos, por questão de praticidade, foi considerado como sendo o do desembarque do produto. Conforme se pode observar, no caso de prestação de serviço de transporte a regra geral é de que o local da operação seja onde o serviço for iniciado, sendo as outras hipóteses, excepcionais. Quando à prestação de serviços de comunicação tem-se também regras gerais de local de prestação, que é o local onde seja cobrado o serviço. Sobrevêm posteriormente três exceções, uma para serviços de radiodifusão, outra para serviço de ficha e outra para serviço prestado por satélite.

O Regulamento do ICMS RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, através do art. 31 traz todos os possíveis locais de operação. O local da operação ou da prestação para efeito de cobrança do imposto do estabelecimento responsável, tratando-se de mercadoria:

[...] ”a) O do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; b) O do estabelecimento em que se realiza cada atividade de produção, extração, industrialização, ou comercialização, na hipótese de atividades integradas; c) onde se encontre, quando em situação fiscal irregular; d) o do estabelecimento destinatário, quando importar do exterior, ainda que se trate de bens destinados a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento; e) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida; f) o de desembarque do produto, na hipótese da captura de peixes; g) o da extração de ouro, ainda que em outro Estado ou no Distrito Federal, relativamente à operação em que deixe de ser considerado ativo financeiro ou instrumento cambial; h) o da situação do estabelecimento neste Estado, que transfira a propriedade da mercadoria ou do título que a represente, quando esta não tiver transitado pelo estabelecimento e se achar em poder de terceiro, sendo irrelevante o local onde se encontrar a mercadoria, ressalvado o disposto na alínea seguinte; i) o da situação do estabelecimento transmitente, no caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadoria que tenha saído do estabelecimento em operação não tributada; j) o da situação do estabelecimento depositante, no caso de posterior saída de armazém-geral ou de depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado” [...].

Tratando-se de prestação de serviço de transporte:

[...] ”a) o do estabelecimento destinatário de serviço, neste Estado, no caso de utilização do serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto; b) onde tiver início cada uma das prestações relativamente à remessa e ao retorno de vasilhame, sacarias e assemelhados; c) onde tenha início a prestação, nos demais casos” [...].

Tratando-se de prestação de serviço de comunicação:

[...] “a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de televisão, assim entendidos o da geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação e recepção; b) o do estabelecimento da concessionária ou permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados, necessários à prestação do serviço; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, neste Estado, no caso de utilização de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada a operação ou a prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto; d) onde seja cobrado o serviço nos demais casos” [...];

E, finalmente, tratando-se de serviços prestados iniciados no exterior:

[...] “Tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento encomendante” [...].

1.5.6 Do Fato Gerador

A obrigação tributária principal tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador, conforme definição contida no artigo 113 do Código Tributário Nacional. O fato gerador do tributo é uma situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, vinculando juridicamente o contribuinte (sujeito passivo) e o Fisco (sujeito ativo).

Da definição constitucional do ICMS (art. 155, II), pode-se concluir que é um imposto que incide nas operações relativas à circulação de mercadorias no território do ente da Federação competente (operações internas) ou que alcancem mais de uma unidade da Federação (operações interestaduais), assim como nas prestações de serviço, transporte intermunicipal ou interestadual e comunicação, além das importações de mercadorias, das prestações de serviço de transporte iniciadas no exterior e das prestações de serviço de comunicação iniciadas no exterior.

Portanto, trata-se de um tributo com múltiplas hipóteses de incidência. Como consequência, para cada hipótese de incidência haverá um momento da ocorrência do fato gerador definido em lei, necessário para o cálculo e cobrança do imposto devido em cada operação ou prestação. Hoje para efeito de cálculo do ICMS Normal, são considerados fatos geradores os acontecimentos previstos no art. 3º da Lei estadual nº. 7.098/98.

1.5.7 Da Base de Cálculo

Segundo BECKER, (1999):

[...] “A base de cálculo é o núcleo da hipótese da incidência tributária e confere o gênero jurídico do tributo” [...]. BECKER, (1999).

Em complementação o emérito Professor ATALIBA, (1992), define:

[...] "Base de cálculo é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação concreta, do quantum debeat". Segundo seu entendimento: "A base impositiva é ínsita á hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em caso algum" [...]. ATALIBA, (1992).

FALCÃO (1971), denominou a base de cálculo como sendo:

[...] “A grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar” [...]. FALCÃO (1971).

Assim pode-se dizer sinteticamente que a base de cálculo do ICMS é o aspecto quantitativo do fato gerador. Em poucas palavras, podemos defini-la como o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto.

Na composição da base de cálculo, considera-se, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais, etc.

A lei complementar nº. 87/96, matriz do ICMS, em todo território nacional, tem a competência para determinar a base de cálculo deste imposto e o faz por meio dos arts. 13 a 18, e seus incisos e parágrafos. O Regulamento do ICMS RICMS/MT - Decreto nº. 1944/89, através do art. 32 e

38 apresentam as bases de cálculos com relação a cada fato gerador, bom como as bases de cálculos nos casos de substituição tributária, respectivamente.

1.5.8 Da Compensação

Conforme preleciona DIAS, (2008), a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, art. 156, II, do CTN. Na definição do art. 1009 do Código Civil de 2002, ela ocorre quando duas pessoas forem ao mesmo tempo credoras e devedoras de obrigações, uma com a outra, operando-se a extinção até onde se compensarem. O Código Tributário acolheu o instituto, com algumas particularidades, dispondo no seguinte sentido:

[...] "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública" [...]. CTN - LC 5.172, de 25/10/1966.

Assim, são requisitos essenciais da compensação tributária: a) autorização legal; b) obrigações recíprocas e específicas entre o Fisco e o contribuinte; c) dívidas líquidas e certas. O direito ao aproveitamento do crédito tributário é decorrente do sistema da não-cumulatividade que tem como garantia a Constituição Federal. As exigências para utilização desses créditos são com relação à idoneidade dos documentos e a observação das normas referentes à escrituração, ou seja, o registro da nota fiscal ou outro documento legal no livro próprio obedecendo aos prazos e condições estabelecidos na legislação. BORGES & DOS REIS (1995), trata o assunto sobre o direito do crédito do contribuinte com bastante ênfase, mostrando os caminhos para solucionar os problemas que darão direitos a esses créditos:

[...] "O direito ao crédito do imposto surge no momento da entrada da mercadoria, ou na utilização de serviços pelo estabelecimento, e formaliza-se com o registro do documento fiscal correspondente no livro próprio, que é o Livro de Registro de Entrada" [...]. BORGES & DOS REIS (1995, p.114)

1.5.9 Do Período de Apuração

A identificação do ICMS em um determinado período de apuração é fruto da diferença entre o imposto devido nas operações realizadas pelo contribuinte (Débito Fiscal) e o imposto suportado nas operações anteriores (Crédito Fiscal), em nome do Princípio da Não-cumulatividade constitucionalmente previsto (art. 155, § 2º, I). Assim, o Crédito Fiscal é deduzido do ICMS devido nas operações praticadas pelo contribuinte.

A Lei Complementar Nº 87/96 deixou a cargo de cada Estado Federado determinar qual seria a sazonalidade das operações, através dos confrontos de débitos e créditos fiscais para a apuração do *quantum debeat*. Assim o fez no § 1º do art. 74 da Lei Estadual nº. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, definindo que:

[...] "§ 1º O imposto será apurado: I - por período; II - por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período; III - por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação, nas seguintes hipóteses: § 2º - Observado o princípio constitucional da não-cumulatividade, o mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto, nas hipóteses dos incisos I e II do parágrafo anterior. § 3º - Ato normativo do Secretário de Estado de Fazenda, poderá estabelecer período de apuração inferior ao fixado no parágrafo anterior. § 4º - Ocorrendo saldo credor em cada apuração admitida na legislação tributária do Estado, poderá o mesmo ser transferido para o período ou períodos seguintes" [...]. § 1º do art. 74 da Lei Estadual nº. 7.098.

1.5.10 Da Entrega de Recursos Aos Estados e Municípios

A Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, artigo 3º, inciso II, concedeu imunidade tributária às empresas que realizam as operações de transporte de produtos destinados ao mercado internacional. Segundo a lição de BORBA, (2008) o objetivo era:

[...] "Dar maior competitividade aos produtos brasileiros destinados ao mercado internacional e atender aos objetivos da política governamental de incentivo às exportações, Com o advento dessa Lei Complementar, ampliou-se o alcance dos privilégios tributários concedidos pela Constituição Federal (imunidades) às exportações de produtos industrializados (CF, art. 155, §2º, inciso XII, alínea 'e', excluindo da incidência do ICMS

todas as operações e prestações que destinem ao exterior, produtos primários e semi-elaborados, como o transporte” [...]. (BORBA. 2008, P. 96)

Pretendeu a LC n.º 87/96, tornar mais competitivo o produto nacional no concorridíssimo mercado internacional, de modo a incentivar a indústria nacional e, por conseguinte favorecer o ingresso de divisas no país e gerar crescimento econômico. Assim, as empresas que realizam transportes de mercadorias destinadas ao mercado externo estão amparadas pelo artigo 3º, inciso II da LC n.º 87/96 por estar consubstanciada a hipótese da imunidade ali regradada, fazendo jus, destarte, ao não recolhimento do ICMS quando da prestação desses tipos de serviços. Todavia, os fiscos estaduais vêm cobrando o ICMS sobre esses serviços de transporte, vale dizer, as empresas que realizam transportes de mercadorias destinadas ao exterior vêm sendo obrigadas a recolher o ICMS sobre a prestação desses serviços, mesmo tendo a LC n.º 87/96 expressamente previsto a não incidência desse tributo sobre essas operações. Segundo ALIBERTI (2004), esta postura tem causado graves reflexos econômicos:

[...] “Com essa tributação indevida, essas empresas vêm sofrendo graves prejuízos em sua ordem econômica e financeira, o que, reflexamente, acaba por encarecer os produtos de seus tomadores de serviços, em detrimento da indústria nacional e desenvolvimento do país” [...]. ALIBERTI (2004).

1.6 Das Alíquotas

A definição de alíquota pelo dicionário WEISZFLOG, (2007):

a.lí.quo.ta. (co) adj. (lat aliquota) Diz-se da parte ou quantidade contida certo número de vezes exatamente em outra quantidade. Sf. Essa parte ou quantidade. Antôn: aliquanta.

Já sob a inteligência tributária alíquota traduz-se como o percentual ou valor fixo que uma vez aplicado sobre uma determinada base de cálculo retorna o cálculo do valor de um tributo. De acordo com o sítio de conteúdo e pesquisa aberta: WIKIPÉDIA, (2011): as alíquotas podem se dar em valores econômicos ou percentuais:

[...] “As alíquotas serão percentuais quando a base de cálculo for um valor econômico, por outro lado serão valores quando a base de cálculo for uma unidade não monetária. As alíquotas em percentual são mais comuns em impostos e as alíquotas em valor ocorrem mais em tributos como empréstimo compulsório, taxas e contribuição de melhoria” [...]. CONTEÚDO ABERTO. IN: WIKIPÉDIA, (2011).

Com relação ao ICMS, Classificam-se em: Alíquotas Internas ou Intra-Estaduais: utilizadas nas operações internas, isto é, naquelas operações em que o vendedor e o adquirente da mercadoria encontram-se situados no mesmo Estado. E, alíquotas Externas ou Extra-estaduais: são divididas em alíquotas interestaduais (aplicáveis a operações em que o vendedor e o adquirente situam-se em Estados diferentes) e alíquotas de exportação (aplicáveis às exportações).

Conforme dispõe a CF/88, as alíquotas internas são fixadas por Lei Estadual, observados os limites constitucionais.

Já as alíquotas externas são determinadas por resolução do Senado Federal, atualmente as Resoluções n.º. 22, de 19 de maio de 1989 e n.º. 95, de 13 de dezembro de 1996 regulamentam a matéria.

1.6.1 Alíquotas Interestaduais

Nas operações interestaduais, as alíquotas serão de 7% ou 12%, de acordo com o Estado de origem (onde se localiza o vendedor) e o Estado de destino (onde se situa o comprador). As alíquotas interestaduais foram estabelecidas com o objetivo de privilegiar as regiões com menor desenvolvimento econômico. Os Estados localizados no Norte, Nordeste, Centro-Oeste, por possuírem um menor desenvolvimento econômico, terão alíquota reduzida quando forem destinatários de mercadoria oriunda dos Estados do Sul e Sudeste. Conforme se apresentam no Quadro 07:

Quadro 07– Alíquotas Praticadas entre o Estado de Mato Grosso e os demais Estados da Federação

Estado de Origem	Estado de Destino MT (%)
AC	12
AL	12
AM	12
AP	12
BA	12
CE	12
DF	12
ES	12
GO	12
MA	12
MS	12
MG	7
PA	12
PB	12
PR	7
PE	12
PI	12
RN	12
RS	7
RJ	7
RO	12
RR	12
SC	7
SP	7
SE	12
TO	12

Fonte: O autor

Ressalta-se contudo que existem exceções, como a alíquota interestadual na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, de carga e de mala postal segue regra diversa. Aqui será sempre aplicável a alíquota de 4%, seja qual for a origem e o destino da prestação.

1.6.2 Alíquotas Intra-Estaduais

Como já visto, as alíquotas internas são estabelecidas por lei Estadual. Isso significa que cada Estado é livre para fixar as suas próprias alíquotas internas, dentro dos limites previstos na CF.

Em Mato Grosso, conforme a Lei Estadual nº. 7.098, de 30 de dezembro de 1998, a alíquota vigente para as mercadorias em geral é de 17%, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas.

A Constituição Federal faculta ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas. Contudo, essa competência não foi ainda exercida, inexistindo até o momento resolução tratando da matéria.

A primeira limitação da CF à determinação das alíquotas internas é a de que elas não poderão ser inferiores às alíquotas Interestaduais, salvo acordo entre Estados mediante convênio. Logo, os Estados não podem, por conta própria (isto é, por meio de Leis Estaduais), fixarem uma alíquota Interna abaixo de 12%. Podem fazê-lo, porém, mediante previsão de convênio ou promovendo reduções na Base de Cálculo do imposto, como o fez o art. 32-B do RICMS/MT aprovado pelo Decreto nº. 1.944/89.

1.6.3 Alíquotas na Importação e Exportação

A Constituição Federal prevê que Resolução do Senado deve fixar as alíquotas Externas, isto é, as alíquotas Interestaduais e de Exportação. A exportação, porém, merece uma explicação adicional. Esse dispositivo constitucional foi criado na redação original da Carta Magna, que autorizava a incidência do ICMS sobre a exportação de produtos semi-elaborados definidos em lei complementar e bens não-industrializados. Para esses casos, a Resolução 22/89 do Senado definiu a alíquota de 13%.

Mas com o advento da EC 42/03, a exportação de toda e qualquer mercadoria passou a ser imune ao ICMS. Com isso, perdeu sentido falar em alíquota de exportação. Esses dispositivos,

portanto, restaram tacitamente revogados. No caso de importação, será sempre aplicável a alíquota interna do Estado em que se situar o destinatário da mercadoria.

2 DA PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL - PEC n.º 233/08

Segundo SILVA, (2008):

[...] “A disputa envolvendo os entes federados via utilização do ICMS com o intuito de atração de contribuintes para os estados, fenômeno conhecido como “Guerra Fiscal”, iniciou-se em meados de 1923, com a criação do Imposto sobre Vendas de Mercadorias (IVM)” [...]. SILVA, (2008), apud SIQUEIRA E RAMOS, (2004).

Em 1934, quando houve a transformação do IVM no Imposto sobre Vendas de Consignações (IVC), começou-se a notar a existência de espaços na lei que permitiam certa discricionariedade dos governos em matéria tributária. Vale lembrar que o Imposto sobre Vendas de Consignações (IVC) era um tipo de tributo que se caracterizava pela cumulatividade, ou seja, era cobrado em diversas etapas do processo produtivo, de forma que havia cobrança sobre uma base que continha o tributo cobrado em etapas anteriores, sem um mecanismo de compensação, produzindo, assim, um “efeito em cascata”.

Com a reforma de 1965, houve a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Tal tributo tinha como aspecto principal a tributação na origem, mas reservava a diferença entre as alíquotas Internas e Externas para o Estado de destino. Neste momento, iniciou-se um modelo de tributação do ICM dentro de uma metodologia de cobrança que ainda é aplicada nos dias atuais: a cobrança não cumulativa, que se caracteriza pela compensação do valor devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação dos serviços com o montante cobrado nas operações anteriores. No entanto, Conforme ensina BRASIL, (1998):

[...] “Mesmo com a criação do ICM, os estados ainda podiam conceder reduções de alíquotas aos contribuintes, uma vez que detinham autonomia em matéria tributária” [...]. BRASIL, (1998).

Visando minimizar esta arbitrariedade, em 1975, com a Lei Complementar n.º 24/75, foi criado pelo Governo Federal o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão responsável em regulamentar a concessão de benefícios fiscais do ICM. De acordo com o entendimento de BARBOSA, (2003):

[...] “Com a criação do referido órgão, buscou-se diminuir a discricionariedade dos estados, pois a regulamentação de alterações nas alíquotas do ICM necessitaria passar pelo crivo do CONFAZ, e pela aprovação do Congresso Nacional” [...]. BARBOSA, (2003).

Apesar disso, os Estados Federados arbitrariamente ignoraram a lei n.º 24/75 e continuaram a conceder os incentivos. Em 1988, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, houve a transformação do ICM em ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, incorporando à sua base tributária a cobrança sobre combustíveis, energia elétrica e comunicação, a qual não existia em 1968.

Com a ampliação da base de incidência do imposto, pouco a pouco ia se introduzindo no Brasil um modelo de IVA com base de incidência ampla, característico do existente na maioria dos países. Após 1988, várias Propostas de Emenda Constitucional foram apresentadas ao Governo Federal, tiveram vários desmembramentos, mas, no entanto, até a PEC n.º 285/2004, a parte que tratava sobre a matéria do ICMS ainda não tinha sido aprovada. Em 2008, surge uma nova Proposta de Reforma Tributária, de autoria do próprio Governo Federal, a famigerada PEC n.º 233/2008.

A Proposta de Emenda de 2008, sugere que o ICMS passe a ser cobrado no Estado consumidor (destino) e não mais no Estado produtor (origem). Nota-se então que, no caso de operações interestaduais, a maior parte do imposto passaria a ser devida ao estado de destino da mercadoria ou serviço.

No Quadro 08, fica demonstrada a posição do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2010) em relação às principais medidas propostas por meio da PEC 233/08.

Quadro 08 – Principais medidas propostas pela PEC 233/08

Medidas	Objetivos
Simplificação	Simplificar o Sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos, reduzindo e desburocratizando a legislação tributária.
Eliminação da guerra fiscal	Acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica.
Desoneração tributária	Implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento.
Aumento da competitividade das empresas e do crescimento econômico	Corrigir as distorções existentes nos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento econômico.
Incentivo ao Desenvolvimento Regional	Aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da Reforma Tributária como condição para o fim da guerra fiscal.
Melhoria do ambiente intragovernamental	Melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.

Fonte: SILVA, (2010), com base em informações fornecidas pelo MF (BRASIL, 2010).

Não obstante, vale ressaltar que tal medida poderia prejudicar a arrecadação do país, como ensina TORRES, (2007):

[...] “O estado de origem, por sua vez, não só poderia, com isso, perder o interesse em arrecadar o imposto, cujo montante não lhe pertencerá, como também teria um aumento excessivo de encargos, burocratizando seu sistema arrecadatório” [...]. TORRES, (2007).

Em decorrência desta discussão, surgiu então a preocupação de se manter alguma cobrança no estado de origem com o objetivo fiscalizatório, mantendo-se assim, a alíquota de 2% no Estado de origem das transações interestaduais. Entretanto, a migração abrupta para esta nova metodologia de tributação pode causar um caos para os governos estaduais caso estes tenham compromissos assumidos com empresas via incentivos fiscais. Nesta visão, a Proposta de Emenda Constitucional sinaliza que a transição da tributação da origem para o destino seja feita de forma gradual, reduzindo-se a alíquota da origem de forma progressiva até atingir o percentual de 2% ao final de oito anos. A Tabela 01 ilustra a alíquota de ICMS a ser cobrada no estado de origem ao longo dos 8 (oito) anos.

Tabela 01: Alíquota de ICMS no Estado de Origem ao longo de oito anos (ano base 2010)

Alíquota Atual	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
12%	11%	10%	8%	6%	4%	2%	2%
7%	6,5%	6%	5%	4%	3%	2%	2%

Fonte: PEC nº. 233/2008

Segundo BARBOSA & BARBOSA, (2004):

[...] “A mudança na forma de tributação pode implicar em ganhos para alguns estados e perdas para outros, onde dentro do último grupo estariam os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, motivo pelo qual não estão dispostos a aprovar tal reforma sem que haja compensação” [...]. BARBOSA & BARBOSA, (2004).

Com intuito de minimizar estas perdas, a proposta prevê a criação de um Fundo de Equalização de Receitas para compensar os Estados por eventuais perdas de receitas provenientes da Reforma Tributária, permitindo que os Estados que ganham com a mudança possam contribuir compensando as perdas dos outros Estados. Em contrapartida, é conveniente lembrar que a criação desse fundo não seria instrumento inovador, uma vez que já existem tipos de transferências constitucionais realizadas pela União aos estados com propósito de ressarcir-los de possíveis perdas de

arrecadação. Exemplo disso é a transferência financeira aos Estados provenientes da Lei Kandir. Ainda citando BARBOSA & BARBOSA, (2004) temos que:

[...] “A Lei Kandir, embora tenha desonerado o ICMS nas exportações e nos bens de capital, implicou perdas de arrecadação do referido tributo nos estados exportadores e, mesmo com a previsão do ressarcimento destes através de transferências da União, tem havido um repasse com perdas de arrecadação” [...]. BARBOSA & BARBOSA, (2004).

Esse é um dos motivos que têm causado certa insegurança aos Estados na aprovação da referida reforma tributária. Segundo CATÃO, (2009):

[...] “Entre os diversos assuntos que terão que ser dirimidos obrigatoriamente no texto constitucional, seja no âmbito de uma reforma tributária - inclusive a que ora se encontra no Congresso (PEC nº 233/2008) - ou fora dessa, está a seguinte questão: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) deve ser cobrado na origem ou no destino? Ou seja, cobrado e pago ao Estado onde se consome ou onde se produz a mercadoria ou se presta o serviço?” [...]. CATÃO, (2009).

Assim não há como negar que esse ponto vem a ser um dos mais cruciais no nosso sistema, mormente por uma constatação: o atual regime de distribuição de receitas do ICMS - deficiente já na redação original do artigo 155 da Constituição Federal - transformou-se em uma autêntica colcha de retalhos com o passar dos anos.

METODOLOGIA

As operações fiscais que envolvem a tributação de ICMS são classificadas segundo o Código Fiscal de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços – CFOP –, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2003, de acordo com o ajuste número 07/2001 do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF.

Por sua vez, os dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ/MT por meio da Unidade de Pesquisas Econômicas e Aplicadas – UPEA foram disponibilizados mediante movimentação, por meio da separação de quatro grandes grupos de acordo com os tipos de operações. Utilizando-se da mesma nomenclatura fornecida pelo referido órgão, apresentam-se os quatro grandes grupos:

- Saídas ou Prestações de Serviços para Outros Estados – Classificam-se neste grupo as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado em Unidade da Federação diversa daquela do destinatário. Constatam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (débito) para o Estado de Mato Grosso em operações Interestaduais. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de saídas a nomenclatura, Débitos Interestaduais.

- Entradas ou Aquisições de Serviços de Outros Estados – Classificam-se neste grupo as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado em Unidade da Federação diversa daquela do destinatário. Constatam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (crédito) para o Estado de Mato Grosso em operações interestaduais. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de entradas a nomenclatura, Créditos Interestaduais.

- Entradas ou Aquisições de Serviços do Estado – Classificam-se neste grupo as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado na mesma Unidade da Federação do destinatário. Constatam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (crédito) para o Estado de Mato Grosso em operações intra-estaduais. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de entradas a nomenclatura, Créditos Intra-estaduais.

- Entradas ou Aquisições de Serviços do Exterior – Classificam-se neste grupo as entradas de mercadorias oriundas de outro país, inclusive as decorrentes de aquisição por arrematação, concorrência ou qualquer forma de alienação promovida pelo poder público e os serviços iniciados no exterior. Constatam neste grupo, os valores provenientes de tributação de ICMS (crédito) para o estado de Mato Grosso em operação com outros países. Para simplificação na leitura, utilizaremos para este tipo de entradas a nomenclatura, Créditos Exterior.

Uma vez definidos os tipos de operações de entradas e saídas de acordo com os grupos supracitados, e baseando-se nos dados fornecidos pela SEFAZ/MT, utilizando-se da metodologia desenvolvida por SILVA, (2008) em sua Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em

Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), passou-se ao tratamento e análise dos dados.³

3 RESULTADOS

3.1 Cálculo de Valores de ICMS Arrecadado nas Transações Interestaduais

Segundo ensinamentos de BRASIL, (2002):

A legislação específica que trata dos créditos presumidos para empresas atacadistas, as quais, ao invés de recolherem a alíquota de 12%, têm sua base de cálculo modificada para 1%. De forma semelhante, as indústrias também têm um diferencial de alíquota sobre as compras de materiais e produtos sem similares. Desta maneira, ao invés de recolherem 7%, recolhem também 1%. BRASIL, (2002).

Para o cálculo de débitos oriundos de operações que geram Débitos Interestaduais, segundo a Metodologia empregada em SILVA, (2008) foram identificados os valores antes e depois da referida redução das Bases de Cálculo. Porém na presente pesquisa, os dados fornecidos já consideraram todas as isenções e reduções de base de cálculo previstas na Lei Estadual sob nº. 7.098/98 e no Regulamento - RICMS/MT, Decreto Estadual nº. 1.944/89, a medida que fora usado para cálculo a soma aritmética do imposto recolhido nestas operações. A Tabela 02 ilustra os valores obtidos pela soma aritmética do recolhimento referente aos Débitos Interestaduais.

Tabela 02: Débitos Interestaduais, retirando-se isenções e créditos presumidos.

Descrição	Valor ICMS 2010	
Débitos para Atacadistas e Indústria	R\$	2.096.212.830

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT

Logo em seguida, buscou-se o cálculo dos valores líquidos de arrecadação interestadual, somando-se os Créditos Interestaduais e excluindo-se os valores provenientes dos Débitos Interestaduais, contidos na Tabela 02, ou seja, regime de débito e crédito. A Tabela 03 ilustra os resultados líquidos proveniente dos débitos e créditos nas referidas transações.

Tabela 03: Valores Líquidos Arrecadados em Operações Interestaduais

Descrição	Valor ICMS 2010	
Créditos interestaduais (a)	R\$	4.008.507.041
Débitos interestaduais (b)	R\$	2.096.212.830
Valores líquidos Arrecadados em Operações Interestaduais (c) = (a) – (b)	R\$	1.912.294.211

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT - Calculado pelo autor

Sendo assim, nota-se que, no período, o valor de arrecadação líquido nas transações com outros Estados da Federação foi de aproximadamente R\$ 1,9 (bilhões).

3.1.1 Cálculo de Valores de ICMS Arrecadado nas Transações Intra-estaduais

Os valores de arrecadação de ICMS no exercício financeiro de 2010 nas operações dentro do Estado de Mato Grosso podem ser visualizados na Tabela 04.

³ SILVA, E.M.; COBRANÇA DE TRIBUTO NO DESTINO: Um estudo sobre a mudança na metodologia de tributação do ICMS. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Vitória, FUCAPE, 2008. Disponível em http://www.fucape.br_admin/upload/prod_cientifica/dissertação.

Tabela 04: Créditos Intra-estaduais.

Descrição	Valor ICMS 2010	
Valor de Arrecadação	R\$	6.364.866.292

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT

3.1.2 Cálculo de Valores de ICMS Arrecadado nas Transações com o Exterior

Para o cálculo de Créditos oriundos de operações que geram Créditos de Exterior, segundo a Metodologia empregada em SILVA, (2008) foi observada a técnica de distribuição desta arrecadação com os municípios, bem como, com o respectivo fundo, a partir disso foram aplicadas as alíquotas específicas e feita então a composição da arrecadação de créditos de exterior. Porém na presente pesquisa, os dados fornecidos já consideraram todas as técnicas de rateio previstas na Lei Estadual sob nº. 7.098/98 e no Regulamento - RICMS/MT, Decreto Estadual nº. 1.944/89, a medida que fora usado para cálculo a soma aritmética do imposto recolhido nestas operações. Assim, os valores de arrecadação de ICMS no exercício financeiro de 2010 nas operações que geraram Créditos de Exterior podem ser visualizados na Tabela 05.

Tabela 05: Créditos de Exterior.

Descrição	Valor ICMS 2010	
Valor de Arrecadação	R\$	950.258.007

Fonte: Dados SEFAZ MT

3.1.3 Análise da Composição Arrecadatória

Dessa maneira, o cálculo do valor de arrecadação de ICMS no exercício financeiro de 2010 foi realizado pela soma dos valores arrecadados via Créditos Interestaduais (Tabela 03), Créditos Intra-estaduais (Tabela 04) e Créditos de Exterior (Tabela 05) a Tabela 06 demonstra os resultados obtidos.

Tabela 06: Cálculo de valores de ICMS arrecadados via regime atual de tributação

Descrição	Valor ICMS 2010	
Créditos líquidos interestaduais (c)	R\$	1.912.294.211
Créditos Intra-estaduais (d)	R\$	6.364.866.292
Créditos Exterior (e)	R\$	950.258.007
Total de arrecadação		
(f) = (c) +(d) + (e)	R\$	9.227.418.510

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT - Calculado pelo autor

Conforme dados obtidos na Tabela 06, e fazendo-se um comparativo entre a arrecadação de ICMS via Créditos Interestaduais, Créditos Intra-estaduais e Créditos Exterior, têm-se os seguintes resultados apresentados na Tabela 07:

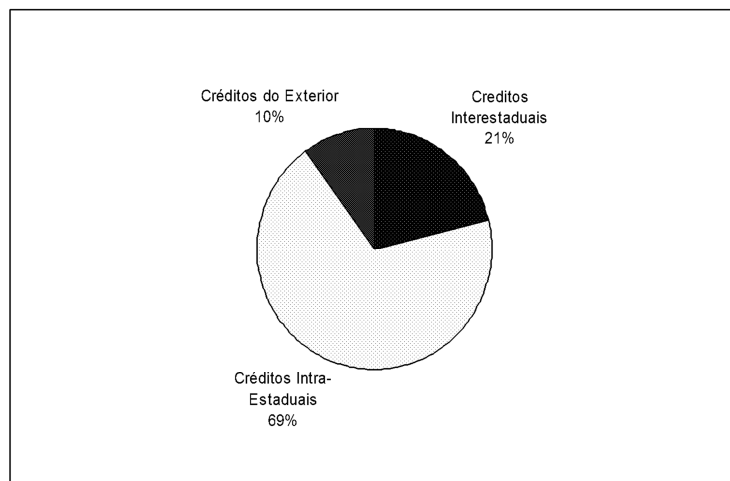
Tabela 07: Composição Percentual do ICMS sobre a Arrecadação Total

Descrição	Valor ICMS 2010	Total
Créditos líquidos interestaduais (c)	R\$ 824.476.691	0,72
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 364.866.292	8,98
Créditos do Exterior (e)	R\$ 950.258.007	0,30
Total geral (f) = (c) +(d) + (e)	R\$ 9.227.418.510	00,00

Fonte: Dados UPEA-SEFAZ MT - Calculado pelo autor

Assim, vislumbrando todas as limitações das informações e desconsiderando outras variáveis que possam afetar os valores sob análise, Infere-se que, dentro da arrecadação de ICMS no Estado do Mato Grosso: aproximadamente 21% do valor total arrecadado são provenientes de Créditos Interestaduais, aproximadamente 69% são provenientes de Créditos Intra-estaduais e aproximadamente 10% são provenientes de Créditos de Exterior, conforme demonstra o Gráfico 1.

Gráfico 01 - Composição Percentual do ICMS sobre a Arrecadação Total



Fonte: UPEA – SEFAZ/MT

A partir das informações da Tabela 07, pode-se depreender também que as operações realizadas com outros Estados da Federação e com outros países têm uma arrecadação significativa para os cofres públicos estaduais, uma vez que o valor de arrecadação de ICMS desses tipos de transação juntos corresponde a aproximadamente 31% do total arrecadado no período em estudo, porém são superados pelas operações dentro do Estado que remontam cerca de 69% da arrecadação.

3.2 Cálculo dos valores de ICMS Arrecadados Via Cobrança no destino

Uma vez analisado o perfil da arrecadação de ICMS no Estado de Mato Grosso via regime de débito e crédito, com prevalência da cobrança na origem, buscou-se estimar a arrecadação do referido tributo utilizando-se o Princípio da Cobrança no Destino, sem alteração das alíquotas atuais vigentes. Para isso, somou-se o valor referente às transações de Créditos Intra-estaduais com os valores provenientes dos Débitos Interestaduais, obtendo-se desta forma a soma demonstrada na Tabela 08.

Tabela 08: Cálculos dos Valores de ICMS Arrecadado via Cobrança no Destino “puro”

Descrição	Valor ICMS 2010
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais (b)	R\$ 2.096.212.830
Créditos Exterior (e)	R\$ 0,00
Total de arrecadação via metodologia de cobrança no destino	
(g) = (d) +(b) + (e)	R\$ 8.461.079.122

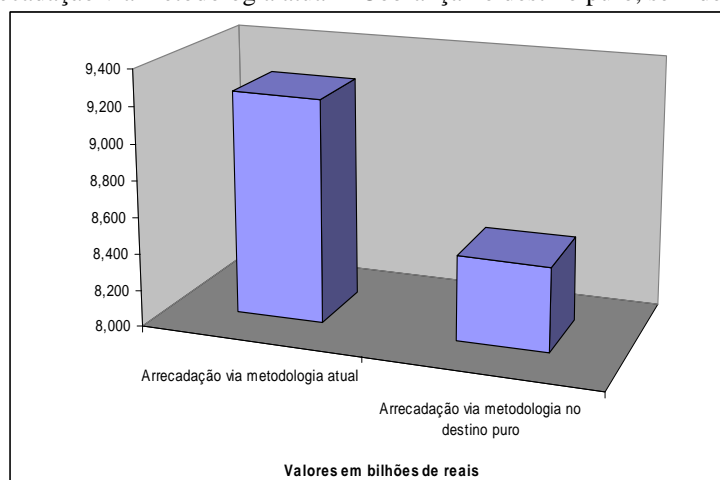
Fonte: Dados UPEA-SEFAZ/MT - Calculado pelo autor

Os valores provenientes das transações de Débitos de Exterior, ou seja, das exportações, aparecem com o valor “zero” devido a dispensa do ICMS em operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como os serviços prestados a tomadores localizados no exterior, conforme Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir).

Comparando os valores encontrados na Tabela 06, qual seja: R\$ 9.227.418.510 provenientes da metodologia atual de cobrança de ICMS, ou seja, débito e crédito com prevalência da tributação na origem, com os valores encontrados na Tabela 08: R\$ 8.461.079.122 provenientes do cálculo da arrecadação de ICMS via regime de Cobrança no Destino, conforme preconizado pela PEC nº.

233/2008, - utilizando-se o princípio do destino puro, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, encontrou-se um decréscimo de arrecadação de 9% no exercício financeiro sob análise, conforme demonstrado no Gráfico 2.

Gráfico 02 - Arrecadação via metodologia atual x Cobrança no destino puro, sem destinação para origem



Fonte: UPEA – SEFAZ/MT. Calculado pelo Autor

Desta forma, com base apenas nos dados analisados é possível notar indícios de uma pequena diminuição de arrecadação para o estado de Mato Grosso com a mudança da metodologia de cobrança do ICMS da ordem de R\$ 766,3 mil reais para o exercício financeiro em estudo. É interessante salientar que, com a alteração da metodologia de tributação do referido imposto, o estado também perderia a arrecadação proveniente das importações de mercadorias e serviços, que no período em estudo foram de aproximadamente R\$ 950,2 mil reais.

3.3 Cálculo dos valores de ICMS Arrecadados Via Cobrança no destino, com destinação de 2% para o estado de origem.

TORRES, (2007) comenta a respeito da manutenção de alíquota na origem:

[...] “O Estado de origem, por sua vez, não só poderia, com isso, perder o interesse em arrecadar o imposto, cujo montante não lhe pertencerá, como também teria um aumento excessivo de encargos, burocratizando seu sistema arrecadatório” [...]. TORRES, (2007).

Em decorrência dessa discussão, a reforma tributária em análise prevê a manutenção da cobrança da alíquota de 2% para o estado de origem com a intenção de promover um estímulo à fiscalização:

[...] “Nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá preponderantemente ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá a lei complementar definir a forma como será tecnicamente manejado o modelo para que esse princípio seja atendido. Entretanto, em vista de que exige condições bastante especiais para sua execução, são propostos comandos que permitem à lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas” [...]. PEC nº. 233/08.

Sendo assim, neste tópico buscou-se, de forma análoga ao tópico anterior, estimar a arrecadação do referido tributo, utilizando-se o Princípio da Cobrança no Destino, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, mas com destinação da alíquota de 2% para o estado de origem. Com essa nova metodologia, os Débitos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte destino: 10% para o Estado de destino e 2% para o Estado de origem; e os Créditos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte destino: 2% para o Estado de destino e 10% para o estado de origem. A arrecadação de ICMS nessa nova metodologia foi encontrada somando-se o valor referente às transações de Créditos Intra-estaduais com os valores provenientes dos Débitos Interestaduais, retirando-se a

alíquota de 2%, destinada ao estado de origem, acrescentado-se 2% do valor arrecadado via Créditos Interestaduais, obtendo-se desta forma a soma encontrada na Tabela 9.

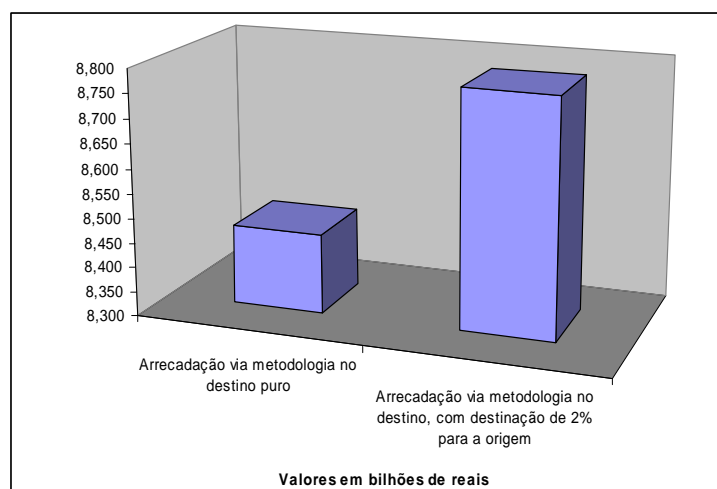
Tabela 09: Cálculo dos Valores de ICMS Arrecadado Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 2% para o Estado de Origem

Descrição	Valor ICMS 2010
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais	
Alíquota de 10% (h)	R\$ 1.746.844.025
Créditos Interestaduais	
Alíquota de 2% (i)	R\$ 668.084.507
Total de arrecadação Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 2% para o Estado de Origem (j) = (d) + (h) + (i)	R\$ 8.779.794.824

Fonte: Dados SEFAZ MT - Calculado pelo autor

Nota-se que, neste item, com base nos valores encontrados na Tabela 9 aproximadamente (R\$ 8,7 bilhões), provenientes da metodologia de cobrança de ICMS no estado de destino, com a manutenção da alíquota de 2% para o estado de origem, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, houve um acréscimo de aproximadamente 3,77%, em comparação com os valores apresentados na Tabela 08 (destino puro), Conforme Demonstra o Gráfico 3.

Gráfico 03 - Arrecadação via metodologia no destino puro x Arrecadação via metodologia de destino com destinação de 2% para o Estado de origem.



Fonte: UPEA – SEFAZ/MT. Calculado pelo Autor

3.4 Cálculo dos valores de ICMS Arrecadados Via Cobrança no destino, com alíquota de 4% e 6% para o estado de destino.

Neste tópico, buscou-se, de forma análoga ao tópico anterior, estimar a arrecadação do referido tributo pelo Princípio da Cobrança no Destino, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, mas com destinação da alíquota de 4% e 6% para o estado de origem. Com essa nova metodologia, os Débitos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte fim: com destinação de 4% para a origem, 8% irão para o Estado de destino e 4% para o estado de origem; dos Créditos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte rumo: 4% irão para o estado de destino e 8% para o estado de origem.

Já com destinação de 6% para a origem - 6% irão para o estado de destino e 6% para o estado de origem; dos Créditos Interestaduais tributados em 12% teriam o seguinte rumo: 6% para o estado de destino e 8% e 6% para o estado de origem.

Aqui, a arrecadação de ICMS nessa nova metodologia foi encontrada somando-se o valor referente às transações de Créditos Intra-estaduais com os valores provenientes dos Débitos

Interestaduais, retirando-se a alíquota de 4% e 6%, destinada ao estado de origem e acrescentado 6% do valor arrecadado via Créditos Interestaduais, obtendo-se desta forma a soma encontrada nas Tabelas 10 e 11.

Tabela 10: Cálculo dos Valores de ICMS Arrecadado Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 4% para o Estado de Origem

Descrição	Valor ICMS 2010
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais	
Alíquota de 8% (k)	R\$ 1.397.475.220
Créditos Interestaduais	
Alíquota de 4% (l)	R\$ 1.336.169.014
Total de arrecadação Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 4% para o Estado de Origem	
(m) = (d) + (k) + (l)	R\$ 9.098.510.526

Fonte: Dados SEFAZ MT - Calculado pelo autor

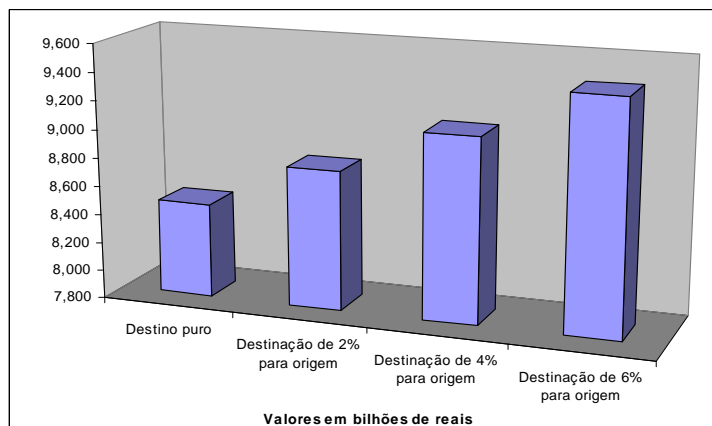
Tabela 11: Cálculo dos Valores de ICMS Arrecadado Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 6% para o Estado de Origem

Descrição	Valor ICMS 2010
Créditos intra-estaduais (d)	R\$ 6.364.866.292
Débitos Interestaduais	
Alíquota de 6% (n)	R\$ 1.048.106.415
Créditos Interestaduais	
Alíquota de 6% (o)	R\$ 2.004.253.521
Total de arrecadação Via Cobrança no Destino, com Manutenção da Alíquota de 4% para o Estado de Origem	
(p) = (d) + (n) + (o)	R\$ 9.427.226.228

Fonte: Dados SEFAZ MT - Calculado pelo autor

Neste item, com base nos valores encontrados nas Tabelas 10 e 11 aproximadamente (R\$ 9 e 9,4 bilhões), provenientes da metodologia de cobrança de ICMS no estado de destino, com a manutenção da alíquota de 4% e 6% para o estado de origem, sem alteração das alíquotas atuais vigentes, foram acrescentados de aproximadamente 3,63% e 7,26%, em comparação com os valores apresentados na Tabela 9 (destinação de 2%). Comparando-se os resultados apresentados nas Tabelas 8, 9, 10 e 11, nota-se que a aplicação gradativa de um percentual de cobrança no destino maior confere um crescimento de aproximadamente 4,92% na arrecadação de ICMS, dentro das proposições analisadas, conforme demonstra o gráfico 4.

Gráfico 04 - : Evolução da arrecadação, com destinação pura, 2%, 4% e 6% para o Estado de origem



Fonte: Calculado pelo Autor

Desta maneira, infere-se que há um crescimento de arrecadação à medida que se incorpora o valor proveniente da manutenção da cobrança na origem, e que este crescimento dá-se de forma linear.

Diante disso, no próximo tópico buscou-se encontrar a alíquota de manutenção da cobrança na origem que faria com que a alteração da metodologia de cobrança do ICMS, mantendo-se as alíquotas atuais vigentes, tivesse efeito nulo para o Estado de Mato Grosso, ou seja, não aumentasse e nem diminuísse a arrecadação do referido tributo.

3.5 Determinação de alíquota de manutenção da cobrança de ICMS na origem, via metodologia de cobrança no destino promotora de efeito nulo sobre a atual arrecadação.

Neste tópico, buscou-se estimar a alíquota de manutenção da cobrança de ICMS na origem que não alteraria a arrecadação do referido tributo, ou seja, promoveria efeito nulo em comparação com arrecadação apresentada na Tabela 6 (Total de Regime Atual). Com base nos resultados anteriores, procurou-se estimar a alíquota de manutenção da cobrança de ICMS na Origem, com a alteração sugerida pela PEC n°. 233/08 em análise (cobrança no destino), que não alteraria a arrecadação do referido tributo para o Estado de Mato Grosso.

Por meio da técnica estatística de interpolação linear, buscou-se encontrar a alíquota de manutenção de cobrança de ICMS na origem que manteria a arrecadação do tributo conforme Tabela 6 de aproximadamente 8,2 (bilhões). A Tabela 12 consolida os resultados encontrados com as alíquotas de manutenção de cobrança na Origem de 0%, 2%, 4% e 6%.

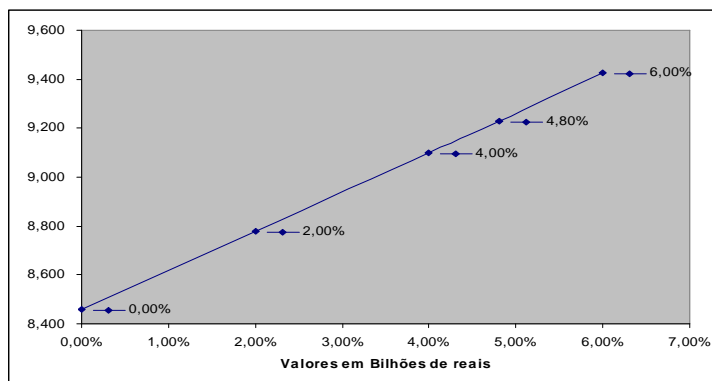
Tabela 12: Cálculos da Alíquota de Manutenção da Cobrança de ICMS na Origem, sem Perdas e sem Ganhos de Arrecadação (Efeito Nulo).

Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino puro	Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino, com manutenção de 2% para o estado de origem	Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino, com manutenção de 4% para o estado de origem	Valor arrecadado via princípio da cobrança no destino, com manutenção de 6% para o estado de origem
R\$ 8.461.079.122	R\$ 8.779.794.824	R\$ 9.098.510.526	R\$ 9.427.226.228

Fonte: Dados SEFAZ MT - Calculado pelo Autor

Utilizando-se da técnica de Regressão linear do tipo Interpolação Linear e com base apenas nos dados analisados e desprezando quaisquer outras variáveis o resultado encontrado foi: caso seja aprovado a PEC em análise, para que o estado de Mato Grosso não perca e nem ganhe arrecadação (efeito nulo) com a alteração da metodologia de cobrança do ICMS, a alíquota de manutenção de cobrança na origem deverá ser de aproximadamente 4,8% para manter o equilíbrio. Conforme demonstra o Gráfico 5.

Gráfico 05 - : Determinação da alíquota para Efeito Nulo



Fonte: Calculado pelo Autor

CONCLUSÃO

A reforma tributária nunca deixará de ser assunto muito polêmico e pouco consensual, principalmente em países emergentes como no Brasil. Quando mencionada, surgem de pronto várias divergências: de um lado, têm-se os entes federados, os quais almejam aumentar suas receitas; por outro lado, os contribuintes, interessados em não ter de arcar com a carga tributária, além do setor público, que por meio de suas esferas de governo não desejam redistribuir suas receitas com os outros entes concorrentes. Assim torna-se claro as motivações da reforma tributária no Brasil não lograr êxito real e profundo, o que fica nítido com as inúmeras propostas de emendas apresentadas no congresso em contraste com seus ínfimos graus de efetividade.

Com base na análise dos dados levantados junto à Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso, verificou-se que este possui características de ser um estado importador líquido, ou seja, em transações interestaduais possui um volume de importação superior ao volume de exportação, fato que demonstrou indícios de que a alteração da cobrança para o destino seria desfavorável ao mesmo.

Com análise da arrecadação de ICMS pela metodologia de tributação atual, encontrou-se um valor de aproximadamente R\$ 9,2 bilhões Tabela 7, no exercício financeiro de 2010, aplicando-se a metodologia proposta pela PEC 233/2008, de cobrança no estado de destino, sem destinação de tributos para o estado de origem, ou seja, princípio de destino puro, sem alteração das alíquotas vigentes, encontrou-se uma arrecadação de R\$ 8,4 bilhões, Tabela 8. Na comparação dos resultados obtidos nas duas metodologias, surgiram evidências de que a mudança na metodologia de tributação do ICMS poderia ser reduzir as receitas tributárias de ICMS para o estado de Mato grosso em torno de 9%. É interessante ressaltar que tal diminuição se deu também pelo fato de que, com a nova metodologia, o Estado deixaria de arrecadar as receitas provenientes dos créditos das transações de exportação. Partindo para a análise da arrecadação de ICMS via metodologia proposta pela PEC 233/2008, mas com a manutenção da alíquota de 2% para o estado de origem, com vistas em incentivar a fiscalização por parte do estado de origem, encontrou-se um valor arrecadado de R\$ 8,7 bilhões, Tabela 9.

Tal resultado traduz-se num crescimento de 3,77% na arrecadação em comparação com a metodologia de destino puro, Tabela 08; demonstrou ainda indícios de diminuição de arrecadação para o estado de Mato Grosso com a mudança da metodologia de cobrança do ICMS. Quanto a análise da arrecadação de ICMS via metodologia proposta pela PEC 233/2008, mas com a manutenção da alíquota de 4% e 6% para o estado de origem, com vistas em incentivar a fiscalização por parte do estado de origem, encontrou-se os valores de arrecadação de R\$ 9 e 9,4 bilhões, Tabela 10 e 11. Tal resultado traduz-se num crescimento de 7,5% na arrecadação em comparação com a metodologia de destino puro com manutenção de alíquota de 2% para o estado de origem Tabela 09.

Utilizou-se a ferramenta de interpolação linear, partindo-se do princípio de que, com aumento na alíquota de destinação de arrecadação para o estado de origem houve aumento da arrecadação do estado em questão; o objetivo era encontrar uma alíquota de cobrança de ICMS no destino que manteria a arrecadação de ICMS no estado em foco; encontrou-se a alíquota de 4,8%.

Diante do exposto e considerando as limitações apresentadas neste trabalho, conclui-se que há indícios de que a mudança da metodologia de cobrança do ICMS nos moldes da PEC nº. 233/2008 poderá contribuir para a diminuição de arrecadação de ICMS para o estado de Mato Grosso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, R.; **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. Atual. Ampl. São Paulo: Ed: Método, 2008.
- ALEXANDRINO, M. PAULO, V.; **Manual de direito tributário / Marcelo Alexandrino & Vicente Paulo** – 6º ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2008.
- ALIBERTI, M.S.; **A não-incidência do ICMS sobre os serviços de transporte de mercadorias destinadas ao exterior**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 531, 20 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6074>>. Acesso em: 22 de julho de 2011.
- ATALIBA, G.; **Hipótese de Incidência Tributária**. Malheiros Editores. 5 ed., 1992.
- BALTHAZAR, U. C. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARBOSA, F.H., BARBOSA, A.L.N.H.; **O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças**. In: BIDERMAN, Ciro; Arvate, Paulo (org.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 290-317.

BECKER, A.A.; **"Teoria Geral do Direito Tributário"**, Saraiva, São Paulo. 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988.

BORBA, C.; **ICMS – Legislação aplicável a todos os Estados e Distrito Federal / Claudio Borba** – 3 Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006 – 7ª reimpressão (provas e concursos.)

CATÃO, M.A.V.; **ICMS cobrança na origem ou no destino?** Publicada pelo sítio: <http://www.selectaudidores.com.br> Disponível em 19 de maio de 2009. Acesso em 03 de abril de 2011.

CHOWN, J. (2003) **"Tax Competition"**, *Institute of Economic Affairs*, Oxford: Blackwell Publishing. Disponível em: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1468-0270.00396/abstract>. Acesso em 17 de junho de 2011.

De Mello, L. (2007), **"The Brazilian 'Tax War': The Case of Value-Added Tax Competition Among the states"**, OECD Economics Department Working Papers, No. 544, OECD Publishing. Disponível em http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html, Acesso em: 11 de abril de 2011.

DIAS, L.C.P.; **"Compensação do crédito tributário"**. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 24, 21 abr. 1998. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1344>>. Acesso em: 20 agosto 2011.

DONRBUSH, R.; FISHER, S.; **Macroeconomia**. São Paulo: Pearson Makron Books, 1991.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

GIAMBAGI, F; ALÉM, A.C.; **Finanças Públicas, Teoria e Prática no Brasil**. 2ª edição, editora Elsevier, Rio de Janeiro: 2001.

KIRSCHI, G.A.N.; **ICMS GARANTIDO INTEGRAL EM MATO GROSSO: estudo do impacto causado na comercialização em Mato Grosso**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade Federal de mato grosso, Sinop/MT, 2008.

KOETTHENBEUERGER, M.; LOCKWOOD, B.; **Does Tax Competition Really Growth?** Warwick Economic Research Papers, Department of Economics: The University of Warwick, nº810, 2007. Disponível em <http://www2.warwick.ac.uk>, Acesso em; 05 de abril de 2011.

LEITE, A. (2011), **"ICMS – Local da operação ou da prestação"**. Disponível em <http://consultorfiscal.blogspot.com/2008/08/icms-local-da-operao-ou-da-prestao.html>, Acesso em: 21 de junho de 2011.

LEMGRUBER, A. **A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 1999. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIPremio/financas/3tefpXIIPTN/competicao_fiscal_e_interacao_estrategica.pdf. Acesso em 13 de agosto de 2011.

LOVATTI, J.L.C.; **Despesas Públicas, Restrição Fiscal e Eleições: investigação nos municípios capixabas**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Vitória, FUCEPE, 2006. Disponível em http://www.fucepe.br/_admin/upload/prod_cientifica/Dissertacao_Joao_Luiz_Cotta.pdf. Acesso em 22 de setembro de 2011.

MARTINS, S.P.; **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Mato Grosso. **ICMS. Lei Estadual nº. 7.098/98**, de 30 de dezembro de 1998. disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B9886404BAA0325678B0043A842>.

Mato Grosso. **RICMS. Decreto Estadual nº. 1.994/89**, de 06 de outubro de 1989. disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/regulamentoicms.nsf/cc90333e16d28a8c0425736e0076800a/15f3d4f6b235ccab032567e60050c057>

MENDES, M. **O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças**. In: BIDERMAN, C.; Arvate, Paulo (org.). **Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 421-461.

MOTA, C.; **Direito e Legislação tributária: breves anotações preliminares**, Publicado pela editora Ferreira, 2009: Disponível em <http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/cadmomota.pdf>, acesso em 06 de julho de 2011.

NASCIMENTO, S.P.; CAMARA, M.R.G; GODOY, M.R. **Guerra Fiscal: causas e conseqüências. Uma análise empírica para o Estado do Paraná**. In: Anais XXVI ENANPAD – Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Salvador, 2002.

PINTO, S.L.M.; ARBEX, T.N.; **A cobrança do ICMS no destino diminui as desigualdades regionais? Um teste empírico a partir da Proposta de Reforma Tributária**. In: Anais XXVIII ENANPAD – Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Salvador, 2004.

PRADO, S.; CAVALCANTI, E.G.C.; **A Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: Edições, 1998.

Proposta de Emenda Constitucional 233/2008 (PEC 233/2008), Disponível em: <<http://www.reformatributaria.org.br>>. Acesso em: 05 de abril de 2011.

RATH, F.; **Verificação Empírica da Elasticidade-Renda do ICMS no Rio Grande do Sul: 1980-1995. Análise** / Faculdade de Ciências Políticas e Econômicas – PUCRS, Porto Alegre: EDIPUCRS, volume 8, nº1, p. 39-70, 1997.

REGO, J.G.; **A geração de emprego na atividade industrial do setor Elétro-metal-mecânico em Pernambuco: um contraponto entre as empresas incentivadas e não incentivadas pelo estado – 1998/2007**. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Recife, FBV, 2009.

RIBEIRO, G.F.O.; **Artigo científico: O ICMS e o Instituto do Diferimento**. Publicado pela FISCOSoft em 21/12/2005: www.fiscosoft.com.br Acesso em: 22 de maio de 2011.

RIBEIRO, O.M.; **Contabilidade Geral Fácil**. 3 Ed. São Paulo: Ed: Saraiva, 2002.

SEVERINO, A.J.; **Metodologia de trabalho científico**. 22 ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SILVA, E.M.; **COBRANÇA DE TRIBUTO NO DESTINO: Um estudo sobre a mudança na metodologia de tributação do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Vitória, FUCEPE, 2008. Disponível em http://www.fucepe.br_admin/upload/prod_cientifica/dissertacao.

SILVA, F.A.R.; **A moderna Tributação do Consumo**. Rio de Janeiro: IPEA, 1993.

SILVA, R.G.; **As dificuldades da reforma tributária como um jogo de elites na visão das elites pernambucanas**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2010. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/7829>.

SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S.; **Incidência Tributária**. In: BIDERMAN, C.; Arvate, Paulo (org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 156-172.

SOUSA, R.G.; "Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: A Pauta de Valores como Base de Cálculo do ICM", *Revista de Direito Público* 11:16)

SOUSA, M.V.G.; "Princípios tributários acerca do ICMS", disponível em: WWW.boletimjuridico.com.br em 2006. Acessado em : 10 de setembro de 2011.

WEISZFLOG, W. **Dicionário MICHAELIS**. Editora Melhoramentos, 2007.

VARSANO, R.; **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/pub/ppp/ppp15/varsano.pdf>, Acesso em: 20 de abril de 2011.