# FACULDADE CATÓLICA SALESIANA DO ESPÍRITO SANTO

LUCAS INACIO DA SILVA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO: UMA ANÁLISE ATRAVÉS DA AMPLIAÇÃO DA TÉCNICA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO.

# LUCAS INACIO DA SILVA

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO: UMA ANÁLISE ATRAVÉS DA AMPLIAÇÃO DA TÉCNICA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo, como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Julyana Goldner Nunes

# LUCAS INACIO DA SILVA

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO: UMA ANÁLISE ATRAVÉS DA AMPLIAÇÃO DA TÉCNICA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO.

Frabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo, como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Aprovado em 06 de Julho de 2015, por:
Prof <sup>a</sup> . Ma. Julyana Goldner Nunes – Orientadora - FCSES
Prof. Me. Patrício Baionco Mindelo Biaguê, FCSES
Prof. Me. Marcelo Fardim, FCSES

#### **RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo analisar nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 os valores arrecadados do ICMS no Estado do Espírito Santo com o intuito de verificar as alterações na arrecadação do Estado com a ampliação da técnica da substituição tributaria. Conforme as analises desenvolvidas neste trabalho, pode-se verificar que a arrecadação do ICMS no Espírito Santo está em crescente evolução. Verificando os resultados encontrados, pode-se dizer que a substituição tributária tem uma influência significativa na arrecadação do imposto no Estado. Como certificação deste fato temos como consideração os anos de 2013 e 2014, nesses anos a substituição tributária foi a que mais se destacou em primeiro lugar entre as demais modalidades de arrecadação estudadas neste trabalho, atingindo uma média de crescimento de 28,27%. Podemos afirmar também que com as analises desenvolvidas, o Governo do Espirito Santo vem atingindo os seus principais objetivos, que são: Minimizar a evasão fiscal e Aumentar a eficiência na fiscalização do imposto.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Espírito Santo

#### **ABSTRACT**

This study aims to analyze in 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 and 2014 the amounts collected from the ICMS in the State of the Espirito Santo in order to check for changes in state revenues with the technique of expanding the tributary substitution. According to the analysis developed in this work it can be seen that the collection of ICMS in the Espirito Santo is in constant evolution. Checking the results found, it can be said that the tax substitution has significant influence in the collection of the tax in the state. As certification of this fact as we consider the years 2013 and 2014, over the years the tax substitution was the one that stood out in the first place among the other collection methods studied in this work, reaching an average growth of 28.27%. We can also say that with the developed analysis, the government of the Espirito Santo is reaching its main objectives, which are: Minimize tax evasion and increase efficiency in the supervision of the tax.

Keywords: ICMS. Tax Replacement. Espírito Santo

# SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13	
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15	
2.1 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA	15	
2.1.2 A Distorção dos tributos	15	
2.1.3 Balanceando equidade e eficiência	16	
2.1.4 Aplicação da teoria da tributação ótima	16	
2.2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS		
DE TRANSPORTES INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE		
COMUNICAÇÃO (ICMS)	17	
2.2.1 Aspectos gerais do ICMS	17	
2.2.2 Fato gerador	19	
2.2.3 Base de cálculo	21	
2.2.4 Alíquotas	22	
2.3 PROBLEMAS ORIUNDOS DA GUERRA FISCAL	24	
2.3.1 Características da guerra fiscal voltadas para o ICMS	24	
2.4 O ICMS E OS INCENTIVOS NO ESPÍRITO SANTO	26	
2.4.1 Fundo para desenvolvimento das atividades portuárias (FUNDAP)	26	
2.4.2 O fim do FUNDAP	28	
2.4.2.1 importância do FUNDAP para o Espirito Santo	29	
2.5 COMPETE-ES		
2.6 - INVEST-ES		
2.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA DO ICMS		
2.7.1 Substituição tributária nas operações antecedentes	34	
2.7.2 Substituição tributária nas operações subsequentes	36	
2.7.3 Substituição tributária nas operações concomitantes	37	
2.7.4 Sujeitos da substituição tributária	38	
2.7.5 Margem de valor agregado	41	
2.7.5.1- MVA ajustada	42	
2.7.6 Cálculo do ICMS substituição tributária	43	
2.8 BALANÇO GERAL - PRESTAÇÃO DE CONTAS DO ESTADO DO		
ESPÍRITO SANTO 2008 A 2010	44	

2.8.1 da Execução orçamentária	44
2.8.1.1 Receita orçamentária 2008	45
2.8.1.2 Receita orçamentária 2009	47
2.8.1.3 Receita orçamentária 2010	49
2.8.1.4 Receita orçamentária 2011	51
2.8.1.5 Receita orçamentária 2012	53
2.8.1.5 Receita orçamentária 2013	54
2.8.1.5 Receita orçamentária 2014	56
3 METODOLOGIA	57
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	57
4 RESULTADO E DISCURÇÃO SOBRE A PESQUISA	
4.1 ANÁLISE DOS DADOS	59
4.1.1 Arrecadação total do ICMS (2009 a 2014)	59
4.1.2 Arrecadação total do ICMS por setores (2009 a 2014)	60
4.1.3 Arrecadação total do ICMS por modalidades (2009 a 2014)	60
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS	65

# 1 INTRODUÇÃO

Com o intuito de facilitar a fiscalização e a cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), um imposto que é de competência estadual, o governo criou o mecanismo da substituição tributaria (ST) que tem por finalidade o recolhimento antecipado do imposto. Com este mecanismo pretende-se combater a sonegação fiscal, visto que o ICMS é responsável por parcela significativa de arrecadação dos estados (Lucci, 2013).

No âmbito estadual, o ICMS é um dos impostos que mais sofrem alterações na legislação. Pois, os estados visam cada vez mais a otimização da arrecadação do imposto.

Para um determinado produto chegar até o consumidor final existem varias etapas de comercialização, ou podendo ser definido como cadeias, isto é indústrias, distribuidores, atacados, varejistas e por fim o consumidor final. Tais etapas de comercialização tornam a fiscalização mais complexa. Sendo assim, o mecanismo da substituição Tributaria é uma maneira de facilitar a arrecadação e a fiscalização de acordo com a teoria da tributação ótima. Uma vez que a legislação define o responsável pelo recolhimento do imposto. Tal teoria que tem por objetivo acertar e alinhar as distorções ocasionadas pelos tributos à economia e sugerir implantação de mecanismos tributários ótimos.

Por isso, o regime da Substituição Tributária (ST) foi criado, buscando incrementar uma ferramenta, onde determinados produtos são tributados e recolhidos antecipadamente, ou seja, os impostos devidos nas operações subsequentes já são arrecadados na venda da mercadoria na primeira etapa. Facilitando a arrecadação dos impostos e a fiscalização do governo em relação aos contribuintes, visto que o fisco através deste regime concentra sua fiscalização em um número menor de contribuintes. Deixando de fiscalizar todos os integrantes de uma cadeia.

Os estados podem optar por três espécies de substituição tributária: A substituição tributária em Operações Anteriores "para trás"; a substituição tributária progressiva "para frente" e por fim a substituição tributaria Concomitantes.

Apesar da instituição do ICMS desde a Constituição Federal/88 em seu inciso II art. 155, somente em 1996, foi sancionada a Lei Complementar 87/96, também conhecida como "Lei Kandir", onde a partir dessa, os Estados e o Distrito Federal receberam autonomia para instituir o tributo.

Sendo assim, o Governo do Estado do Espirito Santo aprovou o Regulamento do ICMS, atual Decreto nº 1.090-R/02 onde a Substituição Tributaria encontra-se regulamentada pelo Anexo V. Pode-se verificar através do Anexo V do RICMS-ES que o Estado do Espirito Santo faz parte de Quarente e Três protocolos/convênios, às quais os produtos são de diversos segmentos.

Diante disto, chega-se ao seguinte problema: Quais as mudanças ocorridas na arrecadação do ICMS no Estado do Espirito Santo com o aumento da técnica de tributação por Substituição Tributária?

Para tanto, objetiva-se analisar o comportamento da arrecadação de ICMS nos períodos de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014. Com o intuito de verificar as ocorrências nas alterações da arrecadação do ICMS, devido à ampliação da técnica da substituição tributaria no Estado do Espirito Santo.

# Especificadamente, pretende-se:

- Realizar uma abordagem da Teoria da Tributação Ótima;
- Descrever o processo de arrecadação do ICMS;
- Identificar o mecanismo do ICMS Substituição Tributária;
- Analisar a evolução da Arrecadação do ICMS nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014;
- Analisar e descrever quais são os setores (Primário, Secundário e Terciário)
   com maior ou menor aumento na arrecadação do ICMS;
- Analisar a evolução do ICMS através de modalidades nos anos de 2009,
   2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 a fim de verificar se a modalidade da Substituição
   Tributária se destaca em relação às outras.

# 2 REFERENCIAL TEÓRICO

# 2.1 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

A Teoria da Tributação Ótima tem por objetivo e meta corrigir as distorções ocasionadas pelo tributo à economia e sugerir implantação de mecanismos tributários ótimos.

Segundo Pereira; Oliveira; Gallo (2012, p.1):

Os princípios da teoria ótima, apesar de estarem ligas à economia, também podem servir de argumento por juristas que buscam corrigir as distorções do sistema tributário atual, na busca por um sistema mais junto e eficiente.

Segundo Pereira; Oliveira; Gallo (2012, p.1) citam em seu artigo, "a tributação consiste na transferência compulsória de recursos do setor privado para o setor público. É uma exceção ao direito de propriedade, típico dos países capitalistas".

Desta forma, a tributação interfere no comportamento dos principais agentes econômicos. A determinação de um tributo sobre a renda incentiva ou motivas pessoas modifiquem suas decisões quanto à participação no mercado de trabalho. A tributação das mercadorias, por sua vez, distorce as escolhas dos consumidores. (SIQUEIRA; NOGUEIRA; BARBOSA, p. 175, 2004).

Isso gera ineficiências e acaba gerando distorções na economia, afetando negativamente as leis de mercado. Reduz o bem-estar da sociedade em relação a uma situação em que a tributação é não destorcida.

# 2.1.2 A Distorção dos tributos

Tal teoria surgiu com o intuito de procurar por tributos não distorcidos, tributos que de forma alguma provocassem alterações na economia. Os estudos foram elaborados por estudiosos da área econômica (STERN, 1987; STIGLITZ, 2000), esta teoria tem por objetivo pesquisar como os tributos deveriam ser instituídos de forma a atingir os objetivos da eficiência econômica. De forma que tais tributos causassem menos impacto nas decisões dos indivíduos. (PEREIRA; OLIVEIRA; GALLO, 2012).

Siqueira; Nogueira; Barbosa (2012, p. 175) esclarecem que:

Para que um tributo seja não distorcido, não deve existir nada que os indivíduos possam fazer para alterar o montante do tributo que recai sobre eles. Tributos que não se alterassem em face das escolhas dos agentes, atenderiam a este pressuposto.

Pode-se trazer como exemplo tributos cobrados baseados em alguma característica inalterável dos indivíduos. Pessoas de olhos verdes pagariam "A" de tributo, enquanto pessoas de olhos azuis pagariam "B". Portanto, os agentes não poderiam fazer qualquer alteração, pois nada que fizessem alteraria o valor a ser pago. Outras variáveis não apresentariam nenhum impacto no montante do tributo.

# 2.1.3 Balanceando equidade e eficiência

Segundo Smith (apud SIQUEIRA; NOGUEIRA; BARBOSA, 2012, p.175), estabelece quatro princípios gerais que devem ser observados, através de um sistema tributário mais justo, quais sejam:

- a) Os indivíduos devem contribuir para a receita do estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção a seus rendimentos.
- b) O tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, com o valor a ser pago e a forma do pagamento devendo ser claros e evidentes para o contribuinte.
- c) Todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente para o contribuinte.
- d) Todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo Estado com o tributo.

A teoria da tributação ótima está alicerçada diretamente com o primeiro e também os demais princípios descritos anteriormente. Siqueira; Nogueira; Barbosa (2012, p. 177) definem o objetivo da seguinte forma:

Seu objetivo é analisar como uma dada receita tributária pode ser arrecadada pelo governo a um mínimo de custo para a sociedade, levando em consideração as diferenças existentes entre os indivíduos em termos de capacidade contributiva.

Essa relação dos princípios busca equilibrar a equidade e eficiência. Carraza (2006, p. 36) destaca que "é por isso que esta teoria não deve ficar restrita à área econômica, pois além de princípios de ordem econômica, também atende ao principio da capacidade contributiva".

# 2.1.4 Aplicação da teoria da tributação ótima

Segundo Pereira; Oliveira; Gallo (2012, p.2):

A substituição tributária é um bom exemplo de aplicação da Teoria da Tributação Ótima. Ao mesmo tempo em que torna a arrecadação menos onerosa para o Estado, também traz reflexos negativos ao contribuinte, tanto por sua complexidade, quanto pelo impacto que traz no fluxo de caixa do contribuinte substituto, obrigado a antecipar o recolhimento do tributo devido pelo substituído.

Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, introduziu no ordenamento jurídico constitucional o regime de substituição tributária, acrescentando ao art. 150 da Carta Federal o §7º (BRASIL, 1993), verbis:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Pereira; Oliveira; Gallo (2012, p.1) complementam que "em nome da eficiência é possível à presunção de fatos, mas os mesmos não podem ser utilizados simplesmente para aumentar o montante do tributo a ser pago". Já Siqueira; Nogueira; Barbosa (2012, p. 174) dizem que:

Um sistema tributário mais justo deve sempre mediar esses conflitos, de forma que o governo possa arrecadar uma dada receita e alcançar determinados objetivos distributivos ao menor custo em termos de perda de eficiência.

Diante disso, a função da teoria é buscar o equilíbrio entre os pontos. Estabelecendo um ponto de equilíbrio.

2.2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

#### 2.2.1 Aspectos gerais do ICMS

Segundo Ribeiro (2005, p.1):

O ICMS é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Atualmente, é o tributo de maior arrecadação em nosso país e também o de maior relevância para os Estados.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, (BRASIL, 1988) o Sistema Tributário brasileiro sofreu alterações. A base do ICMS foi ampliada, abrangendo,

assim, fatos anteriores sujeitos a outros impostos. Não se restringindo apenas as operações mercantis. Alcançado os serviços de transporte e de comunicação, a energia elétrica e os combustíveis e lubrificantes, sendo a partir deste contexto denominado Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O ICMS é um tributo de competência dos estados, com caráter compulsório. A Constituição Federal, no seu art. 155, II, atribui as Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o imposto, ainda as operações e as prestações se iniciem no exterior. O ICMS trata-se de um imposto de grande relevância na arrecadação do Brasil.

A Constituição Federal, no seu artigo 155º define:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL, 1988)

Segundo Balthazar (2006, p. 167):

"a Constituição Federal de 1988 ampliou consideravelmente o campo de incidência do ICMS, tornando-se, além de principal fonte de recursos próprios para os Estados, o maior imposto do País, superando, em arrecadação, o próprio imposto de renda".

Sobre este imposto, Carrazza (2006, p. 36) afirma que o ICMS abrange cinco impostos diferentes:

a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Embora o ICMS seja um imposto estadual Cassone (2002 apud Barreto 2013, p.36) destaca que:

Este imposto possui características nacionais, tendo em vista que em questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não pela Lei complementar, ou pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas.

O ICMS é regulado por conjuntos de princípios e regras estabelecidos na CF/88, o imposto detém uma serie de por menores, entre as quais, trata-se de um imposto indireto, seletivo e calculador "por dentro". (Barreto, 2013). Fabretti (2007, p.198) complementa dizendo que "o ICMS é um imposto indireto, pois cada etapa econômica ele é transferido sendo repassado para o preço do produto e transferido o ônus ao consumidor final embutido no preço de venda".

Em 1996, foi sancionada a Lei Complementar nº 87, conhecida como "Lei Kandir". Esta lei rege o ICMS dos Estados e do Distrito Federal. Que trás em seu Art 1º a seguinte definição:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No Estado do Espírito Santo (ES), o ICMS é regulado atualmente pelo Decreto Lei nº 1.090-R, de 25 de Outubro de 2002 que estabelece o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). (ESPÍRITO SANTO, 2002)

# 2.2.2 Fato gerador

O fato gerador é a situação expressa em lei que provoca o nascimento da obrigação tributária. (BARRETO, 2013)

Segundo Araujo (2006, p. 18): "fato gerador é a situação tipificada na lei tributária que, uma vez consumada, faz nascer à obrigação jurídica de pagar o tributo para o Estado ou a prática ou a abstenção de ato que não seja o pagamento".

Para Nogueira (1999, p. 142) "Fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorre os efeitos jurídicos previstos".

Para Falcão, citado por Lima Neto (2000, p.20) o fato gerador "é o fato, o conjunto de fatos ou o Estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado".

Analisando os conceitos citados acima pelos autores, subentende-se que para configurar concretamente a obrigação tributária, é necessário que ocorra o fato gerador. Sempre que ocorrer o fato gerador, logo ocorrerá a incidência do imposto.

O Código Tributário Nacional de 1966, em seu Art. 114, define: "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência". (BRASIL, 1966)

O Art. 1º e 2º do RICMS/ES de 2002 dispõe sobre o fato gerador do ICMS:

- Art. 1.º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
- Art. 2.º O imposto incide sobre:
- I operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; e
- V fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- § 1.º O imposto incide, também, sobre:
- I a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade;
- II o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III a entrada, no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais;
- IV a entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou a ativo fixo; e
- V a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto.
- § 2.º Para efeito de exigência do imposto devido por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado. (ESPÍRITO SANTO, 2002)

Portanto, ocorre o fato gerador do ICMS sempre que verificadas operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior (RICMS - ESPÍRITO SANTO, 2002).

#### 2.2.3 Base de cálculo

Borges e Reis (1995, p. 71) definem a base de cálculo como "a extensão, o valor ou a quantidade que a lei manda considerar como índice de capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária".

Conforme Brito cita em seu artigo (2010, p. 6):

A base de cálculo é o aspecto material, quantitativo do fato gerador do imposto. Representa sempre uma expressão de valor ou quantidade, indispensável para que seja apurada a dimensão econômica do tributo.

De acordo com Amorim (2007, p. 13):

A base de cálculo do imposto de circulação de mercadorias e serviços é, portanto, o valor total da operação onerosa com mercadorias ou do serviço, ou o preço corrente da mercadoria ou do serviço, se operação não onerosa.

Brito (2010, p.5) reforça que

"a base de cálculo também deve ser fixada em lei, já que igualmente submetida ao regime da reserva legal, tem a função primordial de quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasceu o tributo com a ocorrência do fato gerador".

Conforme o art. 63º do RICMS-ES, nas operações com mercadorias, a base de cálculo do imposto é (ESPÍRITO SANTO, 2002):

- I na saída de mercadoria prevista no art. 3.º, I, III e IV, o valor da operação;
- II na hipótese do art. 3.º, II , o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;
- IV no fornecimento de que trata o art. 3.º, VIII:
- a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; ou
- b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b:
- V nas hipóteses do art. 3.º, IX e XI, a soma das seguintes parcelas:
- a) o valor da mercadoria ou do bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 64;
- b) Imposto de Importação;
- c) IPI;
- d) Imposto sobre Operações de Câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.
- f) Revogada.

- VI na hipótese do art. 3.º, X, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII no caso do art. 3.º, XII, o valor da operação, acrescido do valor do Imposto de Importação e do IPI e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII na hipótese do art. 3.º, XIII, a, aplica-se o disposto no art. 194;
- IX na hipótese do art. 3.º, XIII, b, aplica-se:
- a) o disposto no art. 246, tratando-se de petróleo, inclusive lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados; ou
- b) o disposto no inciso I, tratando-se de energia elétrica;
- X na hipótese do art. 3.º, XIII, c, aplica-se o disposto no art. 346;
- XI na hipótese do art. 3.º, XIV, o valor da operação cobrado no Estado de origem, acrescido do IPI, quando for o caso, e o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; ou
- XII na hipótese do art. 3.º, XV, o valor da prestação no Estado de origem, e o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.
- § 1.º Integram a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput**:
- I o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; e
- II o valor correspondente a:
- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; e
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Portanto, o valor da operação será utilizado como base de calculo para o calculo do ICMS.

# 2.2.4 Alíquotas

A alíquota representa a proporção, e percentual que quando aplicada sobre a base de calculo determinará o valor a ser recolhido de um tributo.

Carrazza (2009, p. 36-37) conceitua alíquota "como sendo o critério legal, normalmente expresso em percentagem, que, conjuntamente com a base de cálculo permite definir o quanto devido".

Conforme Brito cita em seu artigo (2010, p. 6) as regras para determinação das alíquotas do ICMS encontram-se no texto constitucional e são as seguintes:

a) Operações e prestações interestaduais

São estabelecidas através de Resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 dos Senadores, e necessitam de aprovação da maioria absoluta dos membros do Senado Federal. A alíquota interestadual será utilizada quando o remetente e o destinatário estiverem situados em Estados diferentes e se o destinatário não for contribuinte do imposto, aplicar-se-á a alíquota interna, mesmo que a operação seja interestadual.

b) Operações e prestações internas

As alíquotas máximas e mínimas são fixadas, facultativamente, pelo Senado Federal. No caso de determinação das alíquotas máximas, estas serão fixadas mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por 2/3 dos membros do Senado Federal, sempre que houver necessidade de resolver conflito envolvendo interesse dos Estados. No caso das alíquotas mínimas, estas serão estabelecidas por resolução de iniciativa de 1/3 e aprovada pela maioria absoluta dos membros do Senado Federal

A responsabilidade pelas alíquotas compete aos Estados e ao Distrito Federal. Os incisos IV a VII, § 2º, do artigo 155 da CF/1988, dispõem sobre as limitações aos legisladores sobre a fixação de alíquotas nas operações. No Estado de Espírito Santo, as alíquotas estão estabelecidas no art. 71 do RICMS/ES.

Conforme o art. 71º do RICMS-ES, as alíquotas de ICMS são:

- I dezessete por cento:
- a) nas operações realizadas no território do Estado, salvo o disposto nos incisos II a VI;
- b) no recebimento ou na entrada de mercadorias ou bens importados do exterior e sobre transporte iniciado no exterior, salvo o disposto no inciso IV;
- II doze por cento:
- a) nas operações interestaduais que destinem mercadorias a contribuintes, observado o disposto no inciso VII;
- b) nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, exceto nas prestações de serviços de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal, para as quais fica estabelecida a alíquota de quatro por cento;
- c) no fornecimento de energia elétrica, consumida exclusivamente na produção agrícola, inclusive de irrigação;
- d) no fornecimento de energia elétrica para consumidores de até cinquenta quilowatts-hora/mês;
- e) nas saídas internas e interestaduais de leite e banana;
- f) nas operações internas e interestaduais realizadas com calcário e pedra marroada de mármore, adubos simples ou compostos e fertilizantes;
- g) nas entradas e saídas de mercadorias de cooperativas de consumo de servidores públicos;
- i) nas operações de que trata o art. 10, § 3.º, exceto nas saídas do importador para estabelecimento varejista estabelecido neste Estado ou para consumidor final;
- k) nas operações com óleo diesel e biodiesel (B-100);
- I) nas operações internas com os produtos classificados nos códigos NCM/SH 8903.92.00 e 8903.99.00;
- III vinte e cinco por cento, nas operações internas com energia elétrica, salvo o disposto no inciso II, *c* e *d*;
- IV vinte e cinco por cento, nas prestações de serviço de comunicação realizadas no território deste Estado e nas operações internas, inclusive de importação, realizadas com bens e mercadorias
- VI vinte e sete por cento, nas operações internas, inclusive de importação, com:
- a) gasolina, classificada no código 2710.00.03; e
- b) álcool de todos os tipos, inclusive o álcool carburante, classificado nos códigos 2207.10.0100 e 2207.10.9902.
- VII quatro por cento, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, observado o disposto no art. 71-B.

- § 1.º O disposto nos incisos I, *b* e IV aplica-se também nas hipóteses de aquisições, em licitação promovida pelo Poder Público, de mercadorias ou bens importados do exterior, apreendidos.
- § 2.º Nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a não contribuinte do imposto deverá ser utilizada alíquota interna aplicável à respectiva mercadoria ou bem.
- § 3.º Para efeito de aplicação da alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes, a venda de componentes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias no conserto ou reparo de veículo de outra unidade da Federação, em trânsito pelo território deste Estado. [...]
- Art. 72. Nas hipóteses do art. 2.º, § 1.º, IV e V, a alíquota do imposto será o percentual que resultar da diferença entre a alíquota interna deste Estado, aplicável à operação ou à prestação, e aquela aplicada no Estado de origem da mercadoria ou serviço para operação ou prestação interestadual.

Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, é devido o imposto:

- I se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecida ou concedida sem amparo constitucional pela unidade da Federação de origem, sendo que, para cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais; ou
- II se houver destaque do imposto a mais no documento fiscal, inclusive em razão de ter sido adotada indevidamente a alíquota interna, caso em que será levado em conta o valor corretamente calculado pela alíquota prevista na legislação da unidade da Federação de origem para as operações ou prestações interestaduais.

### 2.3 PROBLEMAS ORIUNDOS DA GUERRA FISCAL

# 2.3.1 Características da guerra fiscal voltadas para o ICMS

Segundo Calciolari (2006, p.5):

"a guerra fiscal pode ser conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados. Os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, consequentemente, maior lucro".

Pode ser configurada como guerra fiscal, a competição entre os Estados federativos do Brasil em querer conceder benefícios fiscais, a fim de atrair novas empresas, podendo o estado atrair novos investimentos para a sua economia. Esses benefícios ou incentivos concedidos pelos Estados são dados na maioria das vezes no âmbito do ICMS. Segundo Brito (2010, p. 8) "esta prática se dá via concessões de benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura para as empresas interessado em investir seus recursos Estado concessor do benefício".

Quando ocorre a redução de impostos por alguns Estados, o mesmo tem a intenção de atrair outras empresas do setor, uma vez que são beneficiadas com a redução, gerando, com isso, a obtenção em escala de impostos.

No Entanto, à medida que novas empresas vão incorporando aos incentivos fiscais, gera uma evidencia para outros estados. A partir do momento em que vários estados adotam a politica de incentivos fiscais, ocorre a ruptura da equidade fiscal, ocorrendo à perda do ponto de equilíbrio fiscal. Provocando então, a chamada Guerra fiscal (BRITO, 2010).

Chaves (2009, p. 205) caracteriza a guerra fiscal da seguinte forma:

A guerra fiscal se caracteriza por concessões unilaterais, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de benefícios e isenções de natureza fiscal relativa ao ICMS. Essas manobras objetivam tornar atrativo o territorial destes Estados, através de redução do ônus tributário, via concessões de vantagens para sociedade que estejam nele instaladas, estabelecidas em outros, ou mesmo para novas sociedades, que buscam um lugar para se estabelecer.

As políticas de incentivo implementadas pelos entes federativos se caracterizam pela redução ou isenção, direta ou indireta, do ônus relativo ao imposto, no caso o ICMS. Consequentemente, com a redução do ônus tributário, os entes conseguem atrair as empresas, de modo que consiga atrair investimentos e empregos para o Estado que a adota. É importante citar que a guerra fiscal criou e determinou o surgimento de uma sequencia de novos benefícios (Gonzalez, 1999). Tais como:

- 1 Benefícios fiscais
- a) Isenção do ICMS para novas empresas sem produção similar no Estado:
- b) Isenção ou redução de ICMS para as micros e pequenas empresas:
- c) Redução de alíquotas para situações e produções especiais:
- d) Postergação de prazo de vencimento do ICMS:
- e) Financiamento de longo prazo do pagamento do ICMS:
- f) Utilização de futuros créditos do ICMS:
- 2 Benefícios financeiros
- a) Aquisição de ativos fixos:
- b) Formação ou recomposição de capital de trabalho:
- c) Empréstimo para o pagamento do ICMS:
- 3 Outros benefícios
- a) Doação, venda ou aluguel de terrenos, lotes e/ou galpões industriais a preços reduzidos:
- O objetivo é facilitar, ao máximo, a instalação da empresa.
- b) Assistência técnica na elaboração do projeto:
- Técnicos do governo que ajudam a desenvolver o projeto de
- c) Apoio à formação e capacitação de pessoal.

Segundo Chaves (2009, p.206) "Independente da forma e estratégia utilizadas, as políticas de incentivos vêm sendo adotas em escala crescente pelos Estados [...] tais medidas vêm gerando consequências econômicas das mais diversas".

No final de 2014 foi levado ao senado federal a então proposta da reforma tributária, nota-se uma preocupação com a guerra fiscal, Proposta de Emenda à Constituição, nº 41 de 2014:

"No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de 'guerra fiscal'."

# 2.4 O ICMS E OS INCENTIVOS NO ESPÍRITO SANTO

# 2.4.1 Fundo para desenvolvimento das atividades portuárias (FUNDAP)

O Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP foi criado no Estado do Espírito Santo pela Lei 2.508 de 22 de maio de 1970 e regulamentado pelo decreto 163-N de 15 de Julho de 1971. O FUNDAP foi criado com o intuito de incentivar as importações pelo porto de Vitória-ES. O objetivo do FUNDAP era diminuir a competição desigual com os entes mais desenvolvidos. Atualmente o FUNDAP tem como gesto dos recursos o Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S/A.

Em conformidade com o disposto no art. 2º da Lei nº 2.508, de 1970, o FUNDAP:

O FUNDAP será constituído por recursos financeiros provenientes de dotações constantes na Lei de Orçamento Anual do Estado e créditos adicionais a ele destinados, transferências realizadas por entidades da Administração Indireta relacionadas com a atividade portuária e que tenham sua receita acrescida em virtude dos financiamentos de que trata esta Lei; amortização dos financiamentos concedidos, e de outras fontes definidas em Decreto do Poder Executivo.

O objetivo do FUNDAP, conforme previsto no art. 1º da Lei Nº 2.508/70, e "promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória".

Segundo Motta (2009, p. 21) "os recursos arrecadados pelo FUNDAP são emprestados às empresas a juros de 1% ao ano, sem atualização monetária, com prazo de amortização de 20 anos e carência de 05 anos, totalizando 25 anos".

Conforme definido no art. 6º da Lei nº 2508 de 1970:

Os financiamentos de que trata esta Lei destinar-se-ão: a) no sentido da exportação, a mercadorias e equipamentos que, nos últimos 10 (dez) anos,

não tenham excedido a 5% (cinco por cento) do total em cruzeiros exportados em cada ano pelo Porto de Vitória; b) no sentido da importação, prioritariamente a matérias-primas destinadas a industrialização e a equipamentos industriais.

Com esses benefícios, pretendia-se maximizar a renda do setor terciário do Estado do Espírito Santo, através do incremento e diversificação do intercambio comercial com o exterior e ampliar a renda dos setores primário e secundário do Estado por meia da promoção de novos investimentos em projetos agropecuários, industriais, de pesca, de turismo, de serviço, de saúde, de educação, social, de transporte, de infraestrutura não governamental, de construção, de natureza cultural ou de comércio (Garcia, 2009).

Segundo Motta (2009 p. 22-23) a operacionalidade e as condições financiamento do FUNDAP, considerando o fluxo de importação, se materializa da seguinte maneira:

#### Operacionalidade:

I - ocorre a importação;

II - os bens importados são internados no país e entram no estabelecimento importador, através do desembaraço aduaneiro realizado no território do Espírito Santo;

III - o ICMS tem postergado o seu recolhimento (Decreto 1.010-R de 05 de março de 2002) para o 26º (vigésimo sexto) dia do mês seguinte ao do fato gerador;

IV - transcorrido este prazo, o ICMS é recolhido aos cofres estaduais, no seu valor integral e nominal, decorrente do valor de saída daqueles bens;

V - após o recolhimento do ICMS, o Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo - BANDES destina 8% do valor arrecadado para os empréstimos as empresas beneficiarias do FUNDAP.

Condições do Financiamento:

#### a) Prazo

Os empréstimos são concedidos para pagamento em 20 anos com carência de 05 anos, totalizando 25 anos.

#### b) Encargos

No período de Carência e de amortização, os juros são de 1% ao ano e não existe qualquer indexador ou correção monetária.

#### c) Condição especial

No momento da liberação do empréstimo, 7% do seu valor ficam retidos no BANDES, em CDBs de titularidade do importador. Até o último dia do exercício seguinte ao da contratação do financiamento 7% do seu valor devem ser aplicados em projeto próprio ou de terceiros, nos setores industrial, agrícola, ou desenvolvimento.

#### d) Garantias

Garantia pessoal dos sócios majoritários da empresa mutuaria ou de terceiros (não ligados às empresas), sejam pessoas físicas ou jurídicas. Alienação fiduciária das ações representativas dos investimentos vinculados.

#### e) Forma de Amortização

Uma opção de quitação do financiamento é a utilização do Leilão administrativo onde os contratos de financiamento com recursos do FUNDAP poderão ser periodicamente objeto de oferta pública, visando a liquidação antecipada dos mesmos, observadas as seguintes condições: I pagamento em moeda corrente equivalente a, no mínimo 15% dos saldos devedores dos contratos de financiamento apurados na data da liquidação; II - que estejam realizados os investimentos decorrentes desses contratos

exigidos na forma da Lei, ou que sejam depositados no BANDES os respectivos recursos para cumprimento dessa obrigação; III - os contratos poderão ser cedidos mediante leilão, observado o preço mínimo estabelecido.

#### 2.4.2 O fim do FUNDAP

Além do Estado do Espírito Santo, os estados de Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Groso do Sul, Paraná, Pernambuco, Sergipe, Rio de Janeiro, Tocantins e Santa Catarina oferecem também incentivos fiscais. Portanto, os incentivos e benefícios fiscais desencadeiam a guerra fiscal.

A Lei Complementar n° 24, de 07 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para concessões de isenções de impostos, com o objetivo de eliminar ou reduzir os impostos, devem ser aprovados por todos Estados e Distrito Federal, conforme apresenta no seu art. 1º e 2º:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

- I à redução da base de cálculo;
- II à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- III à concessão de créditos presumidos;
- IV à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.
- Art. 2º Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal
- § 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.
- § 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

# De acordo com SILVA (p. 5, 2014):

Com a alegação de que os Estados que concediam tais isenções estavam burlando a LC 24/75, além de desrespeitarem a CF/8 no seu art. 150 que diz que deve haver uma lei específica em relação a incentivos fiscais, iniciou-se o debate sobre o fim deses incentivos. Surge, em 2010, a ideia de introduzir alíquota zero nas operações interestaduais com mercadorias importadas do exterior.

No ano de 2012 foi publicada a Resolução nº13 de 26 de abril de 2012 do Senado Federal, à qual reduziu para 4%, a alíquota do ICMS incidente nas operações interestaduais com produtos importados, a partir de 01/01/2013. A Resolução

especifica que será de 4% a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior, que após todo o processo do seu desembaraço aduaneiro, não tenha sido submetido a processo de industrialização, mesmo que submetidos a qualquer processo industrial, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (SILVA, 2014).

# 2.4.2.1 importância do FUNDAP para o Espirito Santo

O quadro 01 e 02 abaixo demonstra a evolução da arrecadação de ICMS de 1994 a 2010. Pode-se observar que no período compreendido o Estado do Espirito Santo arrecadou cerca de R\$19 bilhões. No ano de 2010 a arrecadação do ICMS representou 25% da receita total do ICMS do Espirito Santo. Portanto, com o fim do FUNDAP, pode se dizer que o Espirito Santo terá uma perda muito grande de arrecadação.

Gráfico 1 – Evolução da Arrecadação do ICMS FUNDAP

Fonte: Sindicato do Comércio de Exportação e Importação do Estado do Espirito Santo



Gráfico 2 - Evolução da Participação do ICMS FUNDAP no ICMS Total

Fonte: Sindicato do Comércio de Exportação e Importação do Estado do Espirito Santo

De acordo com Silva (p. 8, 2014):

Com o novo sistema de recolhimento do ICMS o Espírito Santo deixou de recolher R\$ 1,15 bilhão em 2013. Com a unificação da alíquota de ICMS nas operações interestaduais para produtos importados em 4%, grande parte das empresas que operavam no Estado migrou para outras regiões, mediante dificuldades estruturais do porto público capixaba.

O gráfico três abaixo demonstra um resumo da diminuição da arrecadação do ICMS FUDAP, correspondendo a 57% a menos que no ano de 2012.

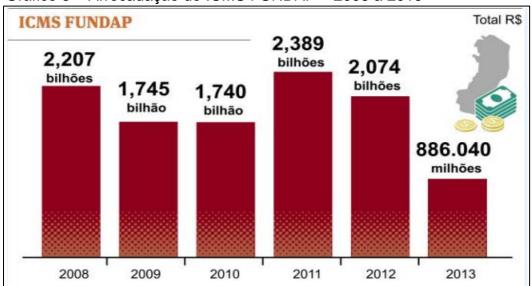


Gráfico 3 - Arrecadação do ICMS FUNDAP - 2008 a 2013

Fonte: Sindicato do Comércio de Exportação e Importação do Estado do Espirito Santo

# 2.5 COMPETE-ES

Segundo a Secretaria de Estado de Desenvolvimento do Espírito Santo (SEDES) através do seu site o COMPETE-ES "é um instrumento com o qual o Governo do Estado, em conjunto com a iniciativa privada, propõe ações indutoras ao aumento da competitividade das organizações". Pretende-se com o programa COMPETE disponibilizar as empresas que investem no Estado do Espírito Santo um ambiente prospero à junção de inovações, buscando competividade no mercado interno e no mercado mundial.

Criou-se no Espirito Santo o Contrato de Competitividade. Contrato que tem por objetivo conceder as empresas dos setores produtivos do Estado benefícios fiscais.

Segundo a Secretaria de Desenvolvimento através do seu sítio eletrônico. Através do Contrato de Competitividade:

Os setores produtivos têm o compromisso de aumentar a competitividade das empresas estabelecidas no Estado do Espírito Santo, em relação às similares de outras regiões do país. Em contrapartida aos incentivos tributários concedidos pelo Governo do Estado, o setor produtivo pactuante se compromete a investir em ações que resultem em seu próprio desenvolvimento socioeconômico sustentável. O objetivo final é garantir a manutenção e criação de empregos, ocupação, renda e evolução na capacitação profissional da população local, simultâneo a incrementação na capacidade industrial, tecnológica e comercial do setor.

A Figura 1 demonstra a Estratégia de Desenvolvimento do Espírito Santo para os anos de 2006-2025.



Figura 1 – Estratégia de Desenvolvimento do Espírito Santo no Horizonte 2006-2025

Fonte: Coelho - Programa COMPETE-ES Construção de uma Rede de Competitividade Capixaba

Um dos benefícios do COMPETE são para as empresas atacadistas, usaremos o benéfico Atacadista como exemplo para a demonstração do calculo. Essas empresas têm o beneficio para as vendas interestaduais, ao invés de pagarem o valor calculado em cima da alíquota cheia, o contribuinte irá recolher apenas o montante equivalente à carga tributaria de 1%.

Figura 2 - Exemplificação do calculo do Compete Atacadista:

Venda para construtora (não contribuinte de ICMS) — valor total da NF R\$ 100.000,00

ICMS destacado na NF 17% - R\$ 17.000,00

Compras de fora do Estado – R\$ 30.000,00

Créditos de ICMS decorrentes das aquisições de fora do Estado (7%) – R\$ 2.100,00 Estornos do débito utilizando o incentivo fiscal – R\$ 13.900,00

Apuração do ICMS em conformidade com o Compete Atacadista:

Débito de ICMS R\$ 17.000,00

- (-) Crédito de ICMS sobre aquisições R\$ 2.100,00
- (-) Estornos adicionais R\$ 13.900,00

ICMS a Recolher R\$ 1.000,00

Fonte: Cunha - Compete Atacadista Ampliado (2012).

Conforme a Figura 2 demonstra, as empresas beneficiárias do Contrato de Competitividade recolherá de ICMS o valor de R\$1.000,00, caso a mesma não tivesse o contrato de competividade recolheria o valor de R\$14.900,00.

Para fazer o calculo do ICMS atacadista demanda o preenchimento de uma planilha especifica a qual vai conter todas as informações e regras a serem seguidas estabelecidas no art. 530-L-R-B do RICMS/ES.

Vale ressaltar que a utilização do Compete Atacadista só é valida para as empresas que fazem a solicitação de adesão ao Contrato de Competitividade firmado pelo Governo do Estado e Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Espírito Santo (SINCADES), sindicato que representa o setor atacadista.

A Seção XI-B no seu Art. 530-L-R-B do RICMS/ES estabelece hipóteses de permissões, vedações e apropriações dos créditos em relação ao ICMS:

Art. 530-L-R-B. O estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento.

#### 2.6 - INVEST-ES

Através do Decreto nº 1.951-R, de 25 de outubro de 2007 o Governou do Estado do Espirito Santo instituiu o Programa de Incentivo ao Investimento no Estado do Espírito Santo – INVEST-ES. O intuito do programa é atrair novos investimentos para o Estado configurando-se num beneficio fiscal concedido sobre o ICMS.

A grande relevância do INVEST-ES está em seu amplo objetivo de acordo com Art. 2º do Decreto nº 1.951-R/07 que visa:

Contribuir para a expansão, modernização e diversificação dos setores produtivos do Espírito Santo, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

# Segundo (SEDES) os benefícios para as empresas são:

I - Diferimento do pagamento do ICMS: a) incidente nas operações de importação do exterior de máquinas e equipamentos destinados à integração no ativo permanente imobilizado do estabelecimento; b) devido a título de diferencial de alíquotas, incidente nas operações interestaduais da aquisição de máquinas e equipamentos destinados à integração no ativo permanente imobilizado do estabelecimento; c) incidente nas operações de importação do exterior de insumos e matérias-primas destinados, exclusivamente, ao estabelecimento industrial importador, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização, ressalvado o disposto na alínea "d"; d) incidente nas operações de saídas internas de máquinas e equipamentos destinados a empresas vinculadas ao Programa INVEST-ES, para integração no ativo permanente imobilizado; e) incidente nas operações internas com matérias-primas e insumos, destinados exclusivamente a estabelecimento industrial vinculado ao INVEST-ES, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização.

II – crédito presumido, nas operações interestaduais, até o limite de 70% do valor do imposto a recolher mensalmente;

 III – redução de base de cálculo, nas operações internas, até o limite de 70% do seu respectivo valor;

 IV – outras modalidades de benefícios fiscais desde que respeitados os limites e condições previstos nos itens anteriores.

# Segundo Cunha (2009, p. 1):

"As empresas deverão realizar projeto econômico considerado de interesse para o desenvolvimento socioeconômicos do Estado, cujas condições estão estabelecidas no Decreto Nº 1951-R, de 25/10/07. Tais projetos podem ser de Implantação; Ampliação, Expansão ou Diversificação da capacidade produtiva que prevejam aumento mínimo, prévio à fruição do benefício, de 40% da capacidade de produção".

# 2.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA DO ICMS

Arantes *et al* (2013, p. 6) descreve a implementação da substituição tributaria da seguinte forma:

A fundamentação jurídica para implementação da substituição tributária (ST) está no artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN). Este fundamento atribui a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Desta forma, a lei pode excluir o contribuinte do pagamento do tributo de modo e atribuir à terceira a capacidade do recolhimento.

Cassone (2010, p. 423) especifica que a terceira pessoa que a lei determina para o recolhimento do tributo é representada pelo sujeito passivo, ou seja, o pagador do tributo, a primeira pessoa é o governo e a segunda o Substituído tributário.

Amorim (2007, p. 177) descreve que:

O regime da Substituição tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros - contribuinte substituído (antecedentes, concomitantes ou subsequentes), além do seu próprio imposto. O imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subsequentes.

Neste aspecto, a substituição tributária está sendo aplicada ao ICMS como instrumento de diminuir a evasão fiscal, gerando uma fiscalização mais precisa, assim reduzindo o número de contribuintes responsáveis pelo recolhimento do imposto. No Estado do Espírito Santo, as regras gerais da substituição tributária estão previstas no Titulo II — Capitulo I do Decreto nº 1.090-R/2002, também conhecido como Regulamento do ICMS (RICMS/ES) que determina a existência de três modalidades de aplicação, a saber:

- Substituição tributária em operações antecedentes: É aplicada quando o ICMS devido pelo remetente fica sob a responsabilidade do destinatário, essa modalidade também é conhecida como substituição tributária "para trás";
- Substituição tributária em operações subsequentes: É quando o recolhimento do ICMS fica sob a responsabilidade do Remetente da mercadoria. O remetente recolhe por toda a cadeia de comercialização na primeira etapa da sua venda. Essa modalidade também é denominada de substituição tributária "para frente".
- Substituição tributária em prestações concomitantes: É quando a responsabilidade pelo pagamento do imposto é transferida a outro contribuinte, e não aquele contribuinte que esteja fazendo a operação/prestação.

# 2.7.1 Substituição tributária nas operações antecedentes

A substituição tributária nas operações antecedentes, também chamada de substituição diferida ou "para trás", ocorre quando o pagamento do tributo é postergado, ou seja, o pagamento do tributo é feito posteriormente à ocorrência do

fato gerador. A substituição "para trás" ocorre no caso em que os contribuintes que ocupam as posições primarias na cadeia de comercialização sejam substituídos pelos contribuintes que ocupam as posições posteriores.

Segundo Meira Junior (apud. Barreto, 2013), este tipo de modalidade:

[...] diz respeito ao diferimento, que é na realidade uma postergação do momento do recolhimento do tributo (oposto, portanto da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Portanto, a principal finalidade da Substituição Tributária regressiva "para trás" é o diferimento.

Lima Neto (2000, p. 52) explica a criação da Substituição Regressiva ao afirmar que:

Para evitar a mecânica individual de cobrança, às vezes de valores ínfimo se de contribuintes instalados em locais de difícil acesso, que poderiam implicar custo superior ao valor a arrecadar, implantou-se esse método de arrecadação, centralizando a responsabilidade pelo recolhimento em número reduzido de contribuintes, com melhores condições materiais para cumprimento das obrigações tributárias e com reais condições de promover o ressarcimento do ônus do imposto.

Pode-se usar como exemplo de substituição tributária "para trás" a etapa de circulação de leite, ou de outros produtos vendidos por produtores rurais, nesta os produtores rurais que retiram o leite de seu rebanho não pagam ICMS quando vende este leite para a indústria de laticínios ou até mesmo para as empresas que são varejistas desses produtos, portanto, quando esses revendedores receberem a mercadoria deverão no momento em que vender o leite industrializado ou os derivados do leite para o consumidor final ou outro intermediário, recolher o ICMS devido naquela venda anterior e nesta que ora se realiza.

Produtor Rural
SUBSTITUIDO
SEM ICMS
DIFFRIMENTO
DIFFRIMENTO
DISTRIBUTÁRIA
DISTRIBUTÁRIA
DISTRIBUTÁRIA

Figura 3 - Substituição Tributária nas Operações Antecedentes

Fonte: Elaboração própria (2015)

Como pode verificar-se por meio da figura 3 acima, o produtor rural vende sua mercadoria com o diferimento, isto é, o pagamento do ICMS é adiado, sendo recolhido somente na etapa seguinte de venda.

Portanto, na substituição das operações antecedentes, o destinatário é o responsável pelo recolhimento do imposto.

# 2.7.2 Substituição tributária nas operações subsequentes

Segundo Jorge citado por Arantes (2013, p. 18):

A Substituição tributaria "para frente" é método mais conhecido no meio jurídico e contábil, pois responsabiliza o contribuinte substituto a obrigação de calcular e destacar o ICMS/ST no documento fiscal, antecipando a cobrança do imposto do contribuinte substituído e adicionando este valor na operação, tornando-se assim responsável pelo recolhimento nas operações subsequentes.

O regime da substituição tributaria "pra frente" consiste, na cobrança do ICMS devido em operações subsequentes, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador. Diante disto, antes da saída ou circulação da mercadoria, o ICMS correspondente às essas etapas deverá ser retido e recolhido.

Para Mariano, Werneck e Bezerra (2008, p. 56):

[...] a lei determina que a responsabilidade tributária recairá sobre terceiro, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro e caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente, o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante/importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas posteriores operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor/usuário final.

Os produtos sujeitos ao regime da substituição tributária são relacionados em Convênios, Protocolos e legislações estaduais. Quando ocorre a operação de venda de mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária por uma indústria destinada a um distribuidor atacadista, a indústria assumirá o papel de contribuinte substituto e deverá recolher o ICMS que seria gerado nas operações subsequentes, à qual será exemplificado na figura abaixo.

A Figura 4 apresenta a relação entre os diferentes agentes da cadeia produtiva na qual o ICMS incide e a participação do substituto tributário, responsável pelo recolhimento.

Operações Subsequentes Indústria Atacadista Varejista Consumidor Final **ICMS** ICMS 0% ICMS 0% ICMS 0% Antecipado Antecipado Antecipado (Próprio e ST) Anteriormente Anteriormente Anteriormente Substituto tributário Contribuintes Substituídos

Figura 4: Cadeia Produtiva Incidência e Participação do Substituto Tributário

Fonte: Elaboração própria (2015)

Conforme a figura 4 demonstra acima, quando a indústria realizar operação de venda para o comércio atacadista ou varejista, deverá efetuar o recolhimento do ICMS da operação própria, e, além deste, na condição de substituto tributário, deverá recolher o ICMS devido em todas as operações subsequentes. Quando o comércio atacadista ou varejista, na condição de substituído, realizar a venda para o consumidor final, não será destacado o ICMS na nota fiscal, visto que o ICMS já foi pago pelo seu fornecedor na operação anterior.

Segundo Lima Neto (2000, p. 53), esta modalidade da substituição "para frente" foi criada para "reduzir o espectro de contribuintes condensando as obrigações numa menor quantidade de contribuintes". Entretanto, conforme o referido autor:

[...] quando as unidades federativas perceberam que o regime propiciava uma arrecadação segura e eliminava quase por completo a possibilidade de sonegação do imposto, passaram a instituir a cobrança antecipada em operações interestaduais e com mercadorias oriundas de importantes segmentos econômicos, a exemplo dos automóveis, cervejas e refrigerantes, etc.

Portanto, na substituição tributária das operações subsequentes "para frente", na maioria das vezes o estabelecimento industrial será o responsável pelo recolhimento da Substituição tributária. Assim, o ICMS devido nas operações subsequentes já estará retido.

# 2.7.3 Substituição tributária nas operações concomitantes

Conforme Ribeiro Neto (2009, p. 643), as operações concomitantes:

Caracteriza-se esta espécie de substituição tributária pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação ou a prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Cassiano (et al., 2010, p. 357) menciona que:

A substituição, para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação daqueles três elementos normativos antes referidos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.

Seundo Lima neto (2000, p. 56):

A operação concomitante é aquela em que o contribuinte faz o recolhimento antecipado do imposto de sua própria operação, assim como das demais operações subsequentes à sua, a serem realizadas por outro ou outros, contribuintes até o consumidor final.

O autor também complementa que o pagamento do imposto é devido no momento da entrada da mercadoria no da unidade federativa de destino ou na entrada no estabelecimento do adquirente. A figura abaixo melhor exemplifica este tipo de operação.

EMPRESA "A"

TRANSPORTADORA

EMPRESA "B"

O ICMS DEVIDO PELA TRANSPORTADORA VAI SER PAGO PELA EMPRESA "A" NO MOMENTO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS.

Figura 5 – Substituição tributária do ICMS concomitante

Fonte: Elaboração própria (2015)

Na figura acima, a empresa denominada "A" que vende mercadorias para a empresa "B" contrata uma transportadora para realizar o serviço de transporte destas mercadorias. Deste modo, a empresa "A", no momento da saída das mercadorias, deverá efetuar o pagamento do imposto referente ao transporte.

Portanto, a substituição tributária nas operações concomitantes ocorre simultaneamente à ocorrência do fato gerador.

# 2.7.4 Sujeitos da substituição tributária

Na Substituição tributária há dois sujeitos passivos envolvidos: o substituto e o substituído tributário. Ambos serão conceituados a seguir como Contribuinte Substituto e Contribuinte Substituído.

A IOB (2014, p.06) define o Contribuinte Substituto da seguinte forma: "O contribuinte substituto é aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento do imposto". Vale ressaltar, que o recolhimento do imposto é devido para o Substituto, porém, o mesmo é cobrado na nota fiscal de venda. Sendo assim, o substituído vai reembolsar o valor que o substituto pagou na saída da mercadoria.

A IOB (2014, p.06) define o Contribuinte Substituído de forma bem objetiva "O contribuinte substituído é aquele que dá causa ao fato gerador, mas a legislação o dispensa de recolhimento, pois atribui ao substituto essa obrigação".

Arantes (2013, p. 19) ressalta que "[...] em fase anterior a implantação da substituição tributária para o ICMS, o recolhimento do imposto ocorria tanto na indústria quanto no atacado ou no varejo". Sendo assim, a fiscalização do Governo era complexa, pois tinha que analisar todos os agentes da cadeia de comercialização. Já com a implementação do mecanismo da Substituição Tributária, a indústria e os atacadistas que possuem a inscrição de substitutos, facilitaram a fiscalização, criando um elo com o governo.

No estado do Espírito Santo o RICMS/ES no seu art. 185 determina que fica atribuída a condição de contribuinte substituto:

- I ao industrial, fabricante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação anterior;
- II ao produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, importador, industrial, fabricante, distribuidor, transportador, ou a outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;
- III ao depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;
- IV ao contratante de serviço ou a terceiro que participe das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo imposto devido na contratação ou na prestação;
- V a órgão ou a entidade da administração pública, em relação ao imposto devido na aquisição de mercadorias ou serviços;
- VI ao remetente ou ao destinatário da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado ao transportador autônomo ou à empresa inscrita em outra unidade da Federação;
- VII ao tomador do serviço de transporte, quando inscrito no cadastro de contribuintes do imposto, nas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato para prestações sucessivas;
- VIII ao importador de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo;

- IX ao contribuinte que realizar operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados; álcool-anidro-combustível; álcool-hidratado-combustível e gás natural, em relação às operações subseqüentes, nas hipóteses indicadas no art. 244; e
- X à empresa estabelecida em outra unidade da Federação, geradora, ou distribuidora, de energia elétrica, nas operações com destino a consumidor final neste Estado, situação em que o cálculo do imposto devido será efetuado sobre o preço praticado na operação final.

Por se tratar de um mecanismo de politica fiscal, a substituição tributária é adotada pelos estados. Entretanto, sempre que ocorrer uma operação interestadual as empresas sempre terão que observar os Convênio/Protocolos a fim de verificar se o produto incide ou não a substituição tributária. Vale ressaltar, que os Convênios/Protocolos são supervisionados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Diante disto, o Governo do estado do Espírito Santo, por meio do art. 194 do RICMS/ES determina que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

- I em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticada pelo contribuinte substituído; ou
- II em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das seguintes parcelas:
- a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou a tomadores de serviço; e
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou às prestações subsequentes.

A seguir, será demonstrado exemplo prático de como é composta a base de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária:

Tabela 1 – Composição da Base de Calculo do ICMS ST

Composição da Base de Calculo do ICMS ST	Valores
Valor da Mercadoria	R\$ 10.000,00
(+) Frete	R\$ 800,00
(+) IPI (10%)	R\$ 1.000,00
(+) MVA (45%)	R\$5.310,00
(=) Base de Cálculo do ICMS-ST	R\$17.110,00

Fonte: Elaboração Própria

Para fins de exemplificação Quadro 2, teremos:

- Base cálculo da ST = R\$ 10.000,00 + R\$ 1.000,00 (IPI) + R\$ 800,00 + 40% (margem de valor agregado - MVA) = R\$ 17.110,00

# 2.7.5 Margem de valor agregado

Segundo Both; Batuba; Salla (2012, p.5) "[...] é um percentual utilizado no regime de Substituição Tributária para calcular a evolução dos preços durante o seu processo de circulação no mercado". Em outras palavras é um percentual estabelecido pelo fisco, visando a particularidade do produto e o seu preço praticado no mercado.

O RICMS-ES/02, em seu art. 194, § 1.º e § 2.º, dispõe sobre a identificação da MVA:

- § 1.º A margem a que se refere o inciso II, c, do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observados os seguintes critérios:
- I levantamento de preços efetuado por órgão oficial de pesquisa ou pela SEFAZ, em que observar-se-ão:
- a) o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluído o IPI, o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário e excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;
- b) o preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluídos o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário e excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;
- c) o preço de venda à vista no varejo, incluídos o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do adquirente;
- d) não serão considerados os preços de promoção e aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada; e
- e) o levantamento deverá abranger um conjunto de Municípios que represente pelo menos cinqüenta por cento do valor adicionado fiscal, previsto na legislação que define o índice de participação dos Municípios na arrecadação do imposto;
- II A margem de valor agregado, inclusive lucro, a que se refere o inciso II, c, do caput, será revista e atualizada na hipótese de que trata o art. 16, § 4.º, VI, da Lei n.º 7.000, de 2001, ou em face de acordos celebrados com outros Estados e o Distrito Federal, através de convênios ou protocolos, observados a forma e os critérios estabelecidos no referido parágrafo; e
- III as informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.
- § 2.º A margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, e os prazos para recolhimento do imposto das mercadorias sujeitas à substituição tributária são os constantes dos Anexos V e VI.

A MVA é diferente para cada produto, ou conjunto de produtos, sujeitos a substituição tributária, visto que o fisco estabelece diferentes margens de lucro para

cada mercadoria. A MVA é definida nos Convênios/Protocolos celebrados entre os estados.

#### 2.7.5.1 – MVA ajustada

A MVA ajustada é um percentual obtido a partir da MVA original para ajustar o preço das mercadorias nas operações interestaduais em função da diferença de alíquotas.

De acordo com o RICMS-ES/02 em seu art. 194 § 16, inciso I:

I - inexistindo o valor de que trata o § 6.º, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada – MVA Ajustada –, calculado segundo a fórmula MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1.

O RICMS-ES/02 em seu art. 194 §16 inciso I disponibiliza a fórmula para encontrar a MVA ajustada nas operações interestaduais.

Tabela 2 – Fórmula MVA Ajustada

### Fórmula MVA Ajustada

MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1

Fonte: RICMS-ES/02 - art. 194 §16. Inciso I / Elaboração Própria

Onde segundo o RICMS-ES/02 - Art. 194 §16. Inciso I:

- MVA ST original
- ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva.

Vale ressaltar, que nas operações interestaduais, onde o remetente da mercadoria for optante pelo regime tributário do simples nacional, e o mesmo esteja na condição de contribuinte substituto, a MVA ajustada não será aplicada. Portanto, não será utilizada a MVA ajusta para determinar o valor da base de calculo da Substituição Tributária nesta operação. Devendo, nessa hipótese, ser utilizada a MVA original estabelecida no ato legal (BRASIL, CONVÊNIO 35/11).

De acordo com o Convênio ICMS 35/11(BRASIL):

Cláusula primeira O contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional, que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, na condição de

substituto tributário, não aplicará "MVA ajustada" prevista em Convênio ou Protocolo que instituir a Substituição Tributária nas operações interestaduais com relação às mercadorias que mencionam.

Parágrafo único. Para efeitos de determinação da base de cálculo da substituição tributária nas operações de que trata o caput, o percentual de MVA adotado será aquele estabelecido a título de "MVA ST original" em Convênio ou Protocolo ou pela unidade federada destinatária da mercadoria.

Na tabela 3 será demonstrado um exemplo do uso da fórmula de MVA ajustada.

<u>Tabela 3 – Demonstração de Calculo da MVA Ajustada "Continua"</u>

<u>Cálculo MVA Ajustada</u>

MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1

MVA AJUSTADA =  $((A \times B) - 1) \times 100$ 

Tabela 3 – Demonstração de Calculo da MVA Ajustada "Conclusão"

Α	= (1 + MVA-ST Original)
В	= (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)
Cálculo A	= (1 + MVA ST Original)
Α	= (1 + 0,3487)
А	= 1,3487
Cálculo B	= (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)
В	= (1 - 0,12) / (1 - 0,25)
В	= 0,88 / 0,75
В	1,1733
Formula MVA AJUSTADA	= ((A x B) - 1)x 100
MVA AJUSTADA	= ((1,3487 x 1,1733) - 1)x 100
Resultado MVA AJUSTADA	= 58,24% MVA Ajustada

Fonte: Elaboração Própria

#### 2.7.6 Cálculo do ICMS substituição tributária

Para calcular o ICMS-ST é necessário considerar as seguintes variáveis: o valor do produto, encargos sobre o valor do produto, a MVA, a alíquota interna no Estado do adquirente, a alíquota interestadual.

A Equação a ser utilizada para o cálculo da Substituição Tributária é:

Tabela 4: Equação ICMS ST



Fonte: Elaboração Própria

#### Onde:

ICMS ST = ICMS a recolher por substituição tributária;

- ALQ = alíquota interna aplicável ao produto;
- BC ST = base de cálculo da substituição tributária
- ICMS operação própria = ICMS incidente sobre a operação praticada pelo próprio remetente. Ou, ICMS destacado na nota fiscal.

O valor do ICMS-ST é o resultado da aplicação da alíquota interna do Estado sobre a base de cálculo, diminuindo-se o valor do ICMS da operação própria do remetente.

2.8 BALANÇO GERAL – PRESTAÇÃO DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO 2008 A 2010

Com a vigência da LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000, mais conhecida com Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios foram obrigados a criar mecanismos de gestão fiscal, buscando manter o equilíbrio financeiro das contas publicas, Caso, contrário, os mesmos podem sofre punições. Molian (2012, p.13) complementa que "[...] todos os governantes, nas três esferas [...] e nos três Poderes [...] passaram a seguir regras e limites para conseguir administrar as finanças de maneira transparente e equilibrada".

Dessa forma a implantação da LRF, foi um grande marco representando desde então um importante instrumento de cidadania para o povo brasileiro, visto que de acordo com as exigências do instrumento legal abordado, todos os cidadãos tem acesso às contas públicas, no Estado do Espirito Santo os cidadãos podem consultar as contas do estado através do sitio Portal da Transparência.

Abordaremos a seguir os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e Relatórios de Gestão Fiscal dos anos de 2008 a 2013, tais relatórios são publicados conforme determina (BRASIL) Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de Maio de 2000. Os relatórios encontram-se disponível no sítio da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo (SEFAZ-ES) e Portal Transparência do Governo do Estado do Espirito Santo.

#### 2.8.1 da Execução orçamentária

## 2.8.1.1 Receita orçamentária 2008

Segundo dados da Secretaria de Fazendo do Estado do Espirito Santo a previsão da Receita Orçamentária era de aproximadamente R\$ 11,0 bilhões, conforme descrito na tabela 5. Porém, o valor da arrecadada foi de aproximadamente R\$ 10,8 bilhões. Portanto, houve uma arrecadação inferior a prevista em 1,01%.Correspondendo ao valor de R\$ 195 milhões (SEFAZ ES).

Tabela 5 - Execução Orçamentária Geral do Estado – Ano 2008

Em R\$ 1,00

Automoto Providentes	RECI	EITA	VARIAÇÃO %		
Categoria Econômica	Prevista	Realizada	Realização	Participação	
1. RECEITAS CORRENTES	10.942.240.986	10.785.404.825	98,57	97,45	
Tributária	7.185.058.243	7.728.768.866	107,57	69,83	
de Contribuições	1.013.422.290	175.279.302	17,30	1,58	
Patrimonial	315.835.210	323.703.020	102,49	2,92	
Agropecuária	1.516.400	327.965	21,63	0,00	
Industrial	12.797.742	14.691.819	114,80	0,13	
de Serviços	427.182.345	372.418.375	87,18	3,36	
Transferências Correntes	1.742.627.339	2.027.193.370	116,33	18,32	
Outras Receitas Correntes	243.801.417	143.022.107	58,66	1,29	
2. RECEITAS DE CAPITAL	922.825.565	317.172.248	34,37	2,87	
Operações de Crédito	299.820.096	94.521.792	31,53	0,85	
Alienação de Bens	15.994.485	2.975.146	18,60	0,03	
Amortizações	52.748	53.456	0,00	0,00	
Transferências de Capital	376.313.615	11.429.377	3,04	0,10	
Outras Receitas de Capital	230.644.621	208.192.477	90,27	1,88	
3. RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS	172.148.505	850.449.878	494,02	7,68	
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	172.148.505	816.240.806	474,15	7,38	
RECEITA DE SERVIÇOS		34.209.071		0,31	
4. DEDUÇÕES DAS RECEITAS CORRENTES	(775.123.879)	(885.576.304)	114,25	(8,00)	
TOTAL	11.262.091.177	11.067.450.647	98,27	100,00	

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2008)

Pode-se observar que o percentual das Receitas Correntes corresponde a 97,13% do total previsto. A maior fonte de receita corrente é a receita tributária representando 69,83% da Receita Total, alcançando no ano de 2008 o valor de R\$7,7 bilhões.

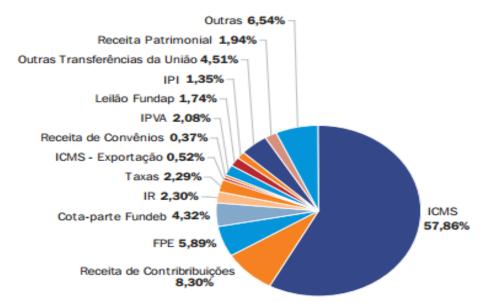
Tabela 6 - RECEITA TRIBUTÁRIA 2008

Em R\$ 1.00

Discriminação	Receita Realizada	Participação %
IMPOSTOS	7.455.228.723	96,46
CMS	6.916.205.132	89,49
IRRF	274.388.600	3,55
(PVA	248.185.948	3,21
ITCD	16.449.043	0,21
TAXAS	273.540.143	3,54
TOTAL	7.728.768.866	100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo - Balanço Geral (2008)

Gráfico 4 – Receitas do Espírito Santo -2008

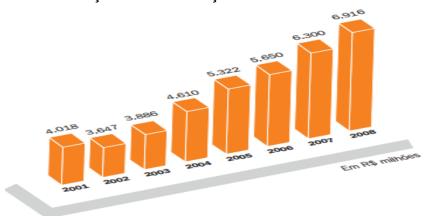


Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo - Balanço Geral (2008)

No gráfico acima, pode-se observar que o ICMS representou 57,86 da receita total arrecadada do Estado do Espirito Santo no ano de 2008.

No ano de 2008 a arrecadação do ICMS foi a que mais se destacou entre as demais receitas tributárias. A arrecadação representou 89,49% da Receita Tributária. Confirmando uma tendência de crescimento desde 2003 (SEFAZ ES). O gráfico abaixo melhor exemplifica:

Gráfico 5 – Evolução da Arrecadação do ICMS – 2003 A 2008



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2008)

#### 2.8.1.2 Receita orçamentária 2009

A previsão da Receita Orçamentária para o ano de 2009, incluindo as alterações, era de R\$ 11,59 bilhões, conforme descrito na tabela 7. Porém, o valor da receita realizada foi de R\$ 10,8 bilhões. Havendo uma arrecadação 6,49% inferior à prevista (SEFAZ ES)

Tabela 7 - Execução Orçamentária Geral do Estado - Ano 2009

Em R\$ 1,00

Categoria Econômica	RECEITA		VARIAÇÃO %	
Categoria Economica	Prevista	Realizada	Realização	Participação
1.RECEITAS CORRENTES	10.902.754.851	10.537.451.580	96,65	97,38
Tributária	7.685.593.685	7.285.004.187	94,79	67,32
de Contribuições	182.923.042	193.138.293	105,58	1,78
Patrimonial	359.151.234	332.139.522	92,48	3,07
Agropecuária	282.613	273.449	96,76	0,00
Industrial	9.860.438	9.651.151	97,88	0,09
de Serviços	66.372.410	40.231.528	60,61	0,37
Transferências Correntes	2.379.205.405	2.329.020.665	97,89	21,52
Outras Receitas Correntes	219.366.024	347.992.784	158,64	3,22
2.RECEITAS DE CAPITAL	718.503.853	334.307.824	46,53	3,09
Operações de Crédito	259.575.317	183.670.182	70,76	1,70
Alienação de Bens	3.572.728	657.848	18,41	0,01
Amortizações	55.631	46.059	0,00	0,00
Transferências de Capital	223.863.791	3.546.219	1,58	0,03
Outras Receitas de Capital	231.436.386	146.387.516	63,25	1,35
3.RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS	919.396.611	935.718.068	101,78	8,65
Receita Tributária	746.237	228.553	30,63	0,00
Receita de Contribuições	913.412.376	927.538.628	101,55	8,57
Receita Patrimonial	0	3.519	-	0,00
Receita Industrial	3.314.054	4.316.621	130,25	0,04
Receita de Serviços	1.249.369	3.472.997	277,98	0,03
Outras Receitas Correntes	674.575,00	157.749,54	23,39	0,00
4. DEDUÇÕES DAS RECEITAS CORRENTES	-968.475.628	-985.970.715	101,81	-9,11
TOTAL	11.572.179.687	10.821.506.757	93,51	100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2009)

Pode-se observar que o percentual das Receitas Correntes corresponde a 97,38% do total previsto. A maior fonte de receita corrente é a receita tributária representando 67,32% da Receita Total, alcançando no ano de 2009 o valor de aproximadamente R\$7,3 bilhões.

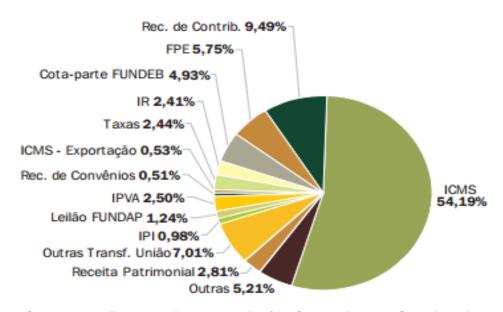
Tabela 8 - Receita Tributária 2009

Discriminação	Receita Realizada	Participação %
IMPOSTOS	6.996.415.956	96,04
ICMS	6.398.030.496	87,82
IRRF	284.541.535	3,91
IPVA	294.789.221	4,05
ITCD	19.054.704	0,26
TAXAS	288.588.231	3,96
TOTAL	7.285.004.187	100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2009)

No gráfico abaixo, pode-se observar que o ICMS, representou 54,19% da receita total arrecadada do Estado do Espirito Santo no ano de 2009.

Gráfico 6 - Receitas do Espírito Santo -2009



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2009)

No ano de 2009 a arrecadação do ICMS foi a que mais se destacou entre as demais receitas tributarias. A arrecadação representou 87,82% da Receita Tributária. Depois de confirmar a tendência de crescimento desde 2003, a arrecadação do ICMS apresentou redução no ano de 2009, a variável que afetou a redução desse tributo foi causada pela crise econômica mundial. Conforme demonstra o gráfico abaixo:

7.420 6.572 5.551 4.809 4.053 4.191 3.804 2009 2008 2007 2006 Em R\$ milhões 2005 2004 2003 2002 2001

Gráfico 7 – Evolução da Arrecadação do ICMS – 2001 A 2009

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2009)

### 2.8.1.3 Receita orçamentária 2010

Segundo dados da Secretaria de Fazendo do Estado do Espirito Santo a previsão da Receita Orçamentária para o ano de 2010 era de aproximadamente R\$ 12,1 bilhões, conforme descrito na tabela 9. Porém, o valor da receita realizada foi de R\$ 11,8 bilhões. (SEFAZ ES)

Tabela 9 - Execução Orçamentária Geral do Estado – Ano 2010

				Em R\$ 1,00
Categoria Econômica	RECEITA		VARIAÇÃO %	
Categoria Economica	Previsão atualizada	Realizada	Realização	Participação
1. RECEITAS CORRENTES	11.308.947.392	11.641.468.123	102,94	98,01
Tributária	7.880.415.572	8.131.385.631	103,18	68,46
de Contribuições	227.803.187	216.363.390	94,98	1,82
Patrimonial	390.081.420	309.706.695	79,40	2,61
Agropecuária	573.417	80.753	14,08	0,00
Industrial	11.953.863	8.184.651	68,47	0,07
de Serviços	27.764.176	26.316.132	94,78	0,22
Transf. Correntes	2.499.989.578	2.729.874.535	109,20	22,98
Outras Rec. Correntes	270.366.179	219.556.337	81,21	1,85
2. RECEITAS DE CAPITAL	686.133.986	287.310.235	41,87	2,42
Operações de Crédito	290.217.421	170.890.373	58,88	1,44
Alienação de Bens	3.626.320	164.073	4,52	0,00
Amortizações	56.466	41.662	73,78	0,00
Transf. De Capital	94.372.244	8.667.859	9,18	0,07
Outras Rec. De Capital	297.861.535	107.546.269	36,11	0,91
3. RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS	1.059.337.359	1.063.433.138	100,39	8,95
Receita Tributária	757.431	274.599	36,25	0,00
Receita de Contribuições	1.056.121.086	1.049.737.595	99,40	8,84
Receita Industrial	471.507	7.460.712	1.582,31	0,06
Receita de Serviços	1.035.300	5.723.604	552,84	0,05
Outras Receitas Correntes	952.035	236.628,69	24,86	0,00
4. DEDUÇÕES DAS RECEITAS CORRENTES	-1.025.889.561	-1.114.592.307	108,65	-9,38
TOTAL	12.028.529.176	11.877.619.190	98,75	100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2010)

Pode-se observar que o percentual das Receitas Correntes corresponde a 98,00% da arrecadação total. A maior fonte de receita corrente é a receita tributária

representando 87,59% da Receita Total, alcançando no ano de 2010 o valor de R\$8,1 bilhões (SEFAZ ES).

Tabela 10 – Receita tributária 2010

Discriminação

IMPOSTOS

ICMS

Receita
Realizada

7.802.038.003

7.122.150.264
345.734.078

Participação %

87,59
4,25

IRRF 345.734.078 4,25
IPVA 313.444.699 3,85
ITCD 20.708.961 0,25
TAXAS 329.347.628 4,05
TOTAL 8.131.385.631 100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2010)

IPI: 1.36% Outras Transf. União; 9,47% IPVA: 2.41% Taxas: 2.53% ICMS; 54,82% Cota-parte FUNDEB; 5,03% FPE; 5,63% Rec. de Contrib.; 9,75%

Gráfico 8 - Receitas Tributárias do Espírito Santo - 2010

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2010)

No gráfico acima, pode-se observar que o ICMS representou 54,82% da receita total arrecadada do Estado do Espirito Santo no ano de 2010.

No ano de 2010 a receita de ICMS foi a que mais se destacou entre as demais receitas tributarias. A arrecadação representou 87,59% da Receita Tributária. O ICMS confirma a tendência de crescimento desde 2003, e também confirma a recuperação do Estado em relação à crise mundial ocorrida no ano de 2009 (SEFAZ ES). O gráfico abaixo melhor exemplifica:

7.859 8.000 7.344 6.960 6.921 7.000 6.242 5.880 6.000 5.093 5.000 4.292 4.000 3.000 2.000 1.000 2009 2005 2006

Gráfico 9 – Evolução da Arrecadação do ICMS – 2003 A 2010

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2010)

## 2.8.1.4 Receita orçamentária 2011

A previsão da Receita Orçamentária para o ano de 2011, incluindo as alterações, era de R\$ 14,10 bilhões, conforme descrito na tabela 11. Porém, o valor da receita realizada foi de R\$ 14,5 bilhões. O total da arrecadação prevista reduziu, em 0,15% em relação à arrecadação realizada.

Tabela 11- Execução Orçamentária Geral do Estado - Ano 2011

(Continua)

	RECEI!	RECEITA		AÇÃO %
CATEGORIA ECONÔMICA	PREVISÃO ATUALIZADA	REALIZADA	REALIZAÇÃO	PARTICIPAÇÃO
1. Receitas Correntes	13.143.903.248	13.766.320.313	4,74	97,94
Receita Tributária	9.212.887.947	9.528.840.371	3,43	67,79
Receita de Contribuições	225.199.236	241.632.683	7,30	1,72
Receita Patrimonial	318.166.293	376.781.211	18,42	2,68
Receita Agropecuária	1.797.292	313.178	-82,58	0
Receita Industrial	13.158.944	7.606.522	-42,20	0,05
Receita de Serviços	44.607.881	29.299.259	-34,32	0,21
Transferências Correntes	3.111.273.588	3.329.747.884	7,02	23,69
Outras Receitas Correntes	216.812.067	252.099.204	16,28	1,79
2. Receitas de Capital	857.539.050	312.911.332	-63,51	2,23
Operações de Crédito	215.343.000	149.428.130	-30,61	1,06
Alienação de Bens	428.821	2.128.695	396,41	0,02
Amortizações de Empréstimos	52.362	37.400	-28,57	0
Transferências de Capital	271.041.880	17.430.024	-93,57	0,12
Outras Receitas de Capital	370.672.987	143.887.083	-61,18	1,02

Tabela 11- Execução Orçamentária Geral do Estado - Ano 2011

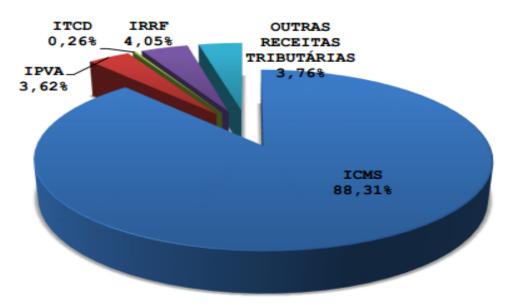
(Conclusão)

	RECEITA		VARIAÇÃO %	
CATEGORIA ECONÔMICA	PREVISÃO ATUALIZADA	REALIZADA	REALIZAÇÃO	PARTICIPAÇÃO
3. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1.235.700.460	1.258.966.295	1,88	8,96
Receita Tributària	253.777	and the same	0,00	-
Receita de Contribuições	1.234.788.468	1.247.475.317	1,03	8,88
Receita Industrial	-	6.276.635	0,00	0,04
Receita de Serviços	557.605	4.990.014	794,90	0,04
Outras Receitas Correntes	100.610	224.329	122,97	0
4. Deduções das Receitas Correntes	-1.160.733.063	-1.282.363.473	10,48	9,12
TOTAL	14.076.409.695	14.055.834.467	-0,15	100

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2011)

Pode-se observar que o percentual das Receitas Correntes corresponde a 97,94% da arrecadação total. A maior fonte de receita corrente é a receita tributária, representando 67,79% da Receita Total, alcançando no ano de 2011 o valor de aproximadamente R\$9,6 bilhões (SEFAZ ES).

Gráfico 10 – Receita Tributária do Espírito Santo 2011



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2011)

No ano de 2011 a arrecadação do ICMS foi a que mais se destacou entre as demais receitas tributarias. A arrecadação representou 88,31% da Receita Tributária. O ICMS confirma a tendência de crescimento desde 2003, e também confirma a recuperação do Estado em relação à crise mundial ocorrida no ano de 2009. O gráfico abaixo melhor exemplifica:

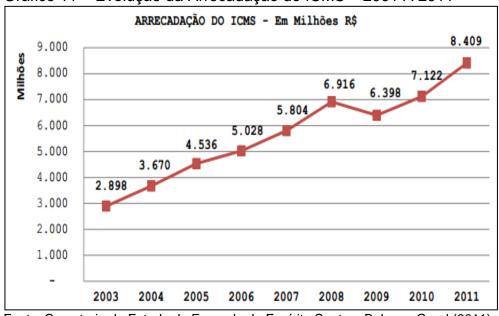


Gráfico 11 – Evolução da Arrecadação do ICMS – 2001 A 2011

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2011)

## 2.8.1.5 Receita orçamentária 2012

A previsão da Receita Orçamentária para o ano de 2012, incluindo as alterações, era de R\$ 12,60 bilhões, conforme descrito no quadro 12. Porém, o valor da receita realizada foi de R\$ 13,7 bilhões. O total da arrecadação aumentou, em 8,75% em relação à arrecadação prevista (SEFAZ ES).

Tabela 12 - Execução Orçamentária Geral do Estado - Ano 2012

CATEGORIA ECONÔMICA	RECI	EITA	VARIAÇÃO	PARTICIPAÇÃO
CATEGORIA ECONOMICA	PREVISÃO ATUALIZADA	REALIZADA	(%)	(%)
1. Receitas Correntes	14.350.992.828	15.278.525.038	6,46	111,49
Receita Tributária	9.950.365.096	10.326.078.715	3,78	75,35
Receita de Contribuições	232.708.598	265.060.894	13,90	1,93
Receita Patrimonial	358.492.923	385.729.641	7,60	2,81
Receita Agropecuária	1.254.729	140.189	-88,83	0,00
Receita Industrial	14.677.302	8.411.538	-42,69	0,06
Receita de Serviços	69.097.000	35.396.071	-48,77	0,26
Transferências Correntes	3.390.837.103	3.969.862.402	17,08	28,97
Outras Receitas Correntes	333.560.077	287.845.589	-13,71	2,10
2. Receitas de Capital	792.783.458	1.095.025.352	38,12	7,99
Operações de Crédito	364.584.608	917.322.537	151,61	6,69
Alienação de Bens	1.067.797	4.336.680	306,13	0,03
Amortizações de Empréstimos	75.402	54.902	-27,19	0,00
Transferências de Capital	184.838.777	32.578.775	-82,37	0,24
Outras Receitas de Capital	242.216.874	140.732.458	-41,90	1,03
3. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1.346.648.547	1.421.867.322	5,59	10,38
Receita Tributária	-	-	0,00	0,00
Receita de Contribuições	1.339.735.101	1.396.297.681	4,22	10,19
Receita Industrial	1.816.883	8.112.250	0,00	0,06
Receita de Serviços	4.632.416	7.903.802	70,62	0,06
Outras Receitas Correntes	464.147	9.553.589	1958,31	0,07
4. Deduções das Receitas Correntes	-3.889.168.234	-4.091.376.147	5,20	-29,86
TOTAL	12.601.256.599	13.704.041.565	8,75	100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2012)

A maior fonte de receita corrente é a receita tributária representando 75,35% da Receita Total, alcançando no ano de 2012 o valor de R\$10,3 bilhões.

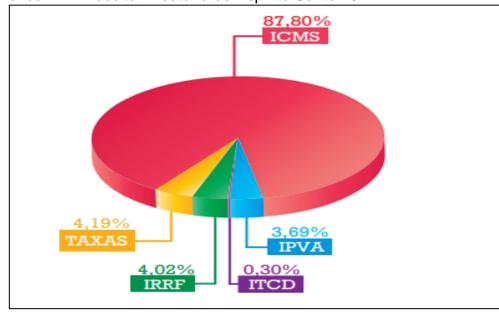


Gráfico 11 – Receita Tributária do Espírito Santo 2012

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2012)

No ano de 2012 a arrecadação do ICMS foi a que mais se destacou entre as receitas tributárias. A arrecadação representou 87,80% da Receita Tributária. O ICMS continua confirmando uma tendência de crescimento desde 2003. O gráfico demonstra abaixo:

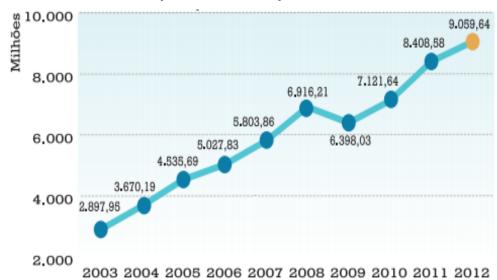


Gráfico 11 – Evolução da Arrecadação do ICMS – 2003 A 2012

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2012)

A previsão da Receita Orçamentária para o ano de 2013, incluindo as alterações, era de R\$ 14,3 bilhões, conforme descrito na tabela 13. Porém, o valor da receita realizada foi de R\$ 13,4 bilhões. O total da arrecadação diminuiu, em 5,65% em relação à arrecadação prevista.

Tabela 13 - Execução Orçamentária Geral do Estado – Ano 2013

	RECE	ITA	VARIAÇÃO 1	
CATEGORIA ECONÔMICA	PREVISÃO ATUALIZADA	REALIZADA	REALIZAÇÃO	PARTICIPAÇÃO
1. Receitas Correntes	14.628.727.643	15.098.886.263	3,21	111,89
Receita Tributària	9.266.045.305	10.003,811,743	7,96	74,13
Receita de Contribuições	273.737.926	302.774.671	10,61	2,24
Receita Patrimonial	319.152.065	354.361.474	11,03	2,63
Receita Agropecuária	288.571	168.892	-41,47	0,00
Receita Industrial	9.699.667	8,444.870	-12,94	0,06
Receita de Serviços	96.958.855	35.821.521	-63,05	0,27
Transferências Correntes	4,328,963,836	4.101.705.759	-5,25	30,40
Outras Receitas Correntes	333.881.418	291,797,332	-12,60	2,16
2. Receitas de Capital	1.957.327.165	1.015.445.902	-48,12	7,52
Operações de Crédito	1.595.804.000	910.703.631	-42,93	6,75
Alienação de Bens	609.644	2,405,519	294,58	0,02
Amortizações de Empréstimos	0	9,669	0,00	0,00
Transferências de Capital	335.253.492	30.563.953	-90,88	0,23
Outras Receitas de Capital	25.660.029	71.763.131	179,67	0,53
3. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1.495.074.112	1.610.544.513	7,72	11,93
Receita Tributăria	-	-	0,00	0.00
Receita de Contribuições	1.482.148.554	1,593,130,659	7,49	11,81
Receita Industrial	12.531.470	9,479,765	0,00	0,07
Receita de Serviços	206.721	7,898,604	3720,90	0,06
Outras Receitas Correntes	187,367	35.486	-81,06	0,00
4. Deduções das Receitas Correntes	-3.778.739.124	-4.230.226.105	11,95	-31,35
TOTAL	14.302.389.795	13.494.650.573	-5,65	100,00

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2013)

A maior fonte de receita corrente é a receita tributária representando 74,13% da Receita Total, alcançando no ano de 2013 o valor de R\$10 bilhões.

OUTRAS IRRF ITCD RECEITAS 4,87% 0,37% TRIBUTÁRIAS 4.92% IPVA 3,82% ICMS; 86,03%

Gráfico 12 – Receita Tributária do Espírito Santo

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – Balanço Geral (2013)

No ano de 2013 a arrecadação do ICMS foi a que mais se destacou entre as demais receitas tributárias. A arrecadação representou 86,03% da Receita Tributária. O ICMS confirmava a tendência de crescimento desde do ano de 2009. Porém, no ano de 2013 teve uma queda de aproximadamente R\$455 milhões. A queda na arrecadação do imposto no ano de 2013 pode ser explicada através da implantação da Resolução 13/2012 que reduziu o ICMS nas operações interestaduais. O gráfico treze demonstra abaixo:



Gráfico 13 - Evolução da Arrecadação do ICMS - 2003 a 2013

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo - Balanço Geral (2013)

### 2.8.1.5 Receita orçamentária 2014

O Balanço do ano de 2014 até a finalização deste trabalho não havia sido publicado.

#### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Em metodologia do trabalho científico, diferentes classificações são adotadas, no presente pesquisa foram adotadas as propostas estabelecidas por Cooper e Schindler (2003).

Quanto ao nível estrutural e objetivo da pesquisa, o presente estudo pode ser caracterizado em formal, uma vez que há a existência de questão de pesquisa, e o mesmo se propõe a responder esta questão. No quesito influência do pesquisador sobre as variáveis em estudo, este estudo pode ser caracterizado como do tipo *ex post facto* ao pesquisar sob um intervalo temporal após a implementação da substituição tributária de alguns produtos e visto que os investigadores não tiveram controle sobre as variáveis no sentido de poderem manipulá-las.

Quanto à dimensão tempo trata-se de um estudo de corte longitudinal, período compreendido entre os anos de 2009 a 2014. No que tange à amplitude e profundidade, caracteriza-se o tipo documental, tendo em vista que estes são mais focados em amplitude do que profundidade.

Quanto ao método de coleta de dados, pode ser caracterizado do tipo comunicação, uma vez que a obtenção dos dados foi realizada por meio de fontes secundárias disponibilizadas por meio eletrônico, ou de relatórios publicados no sítio da instituição em estudo, mais especificamente aos Relatórios de Receitas tributárias disponibilizados no Portal da Transparência do Governo do Estado do Espírito Santo, visto que a LRF determina que o relatório deva ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive por meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, a não divulgação do referido relatório, nos prazos e condições estabelecidos em lei, constitui infração, desde a punição com multa para o responsável, a impedição de receber transferências voluntarias e operações de créditos.

E finalmente no que se refere às condições ambientais, neste estudo o desenvolvimento se deu em condições ambientais reais ou de campo, não sendo o objetivo fazer simulações ou experimentos laboratoriais.

Na primeira etapa, será calculada a arrecadação do ICMS, verificando a Arrecadação dos valores totais de ICMS anual, no período de 2009 ao ano de 2014, o que permitirá visualizar o comportamento da arrecadação do ICMS e suas variações de um ano para outro.

Em seguida, calculou-se a arrecadação do ICMS por setores (Primário, secundário e terciário), no período de 2009 ao ano de 2014, buscou verificar a arrecadação dos setores considerados "substituídos", no caso setor primário e terciário na arrecadação por S.T e compará-lo com o setor secundário.

Por fim, calculou-se a arrecadação do ICMS, por modalidades (ICMS Normal, Simples Nacional e Substituição Tributária) as suas variações e a sua representatividade, a fim de verificar a se a Substituição Tributária se destaca entre as demais.

# **4 RESULTADO E DISCURÇÃO SOBRE A PESQUISA**

### 4.1 ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção da metodologia está subdivida em três subseções: 8.2.1 Arrecadação Total do ICMS (2009 a 2014); 8.2.2 Arrecadação Total do ICMS por Setores (2009 a 2014); 8.2.3 Arrecadação Total do ICMS por Modalidades (2009 a 2014).

# 4.1.1 Arrecadação total do ICMS (2009 a 2014)

Nesta etapa, buscou identificar as variações dos valores arrecadados do ICMS no estado do Espirito Santo, compreendendo o período de 2009 a 2014 (tabela 14).

Tabela 14: Cálculos de Valores de ICMS Arrecadados 2009 – 2014 (Em R\$):

ANO	Valor do ICMS	% Sobre o	Variação em %
MODALIDADES	14101 40 161110	Total	variação em 70
2009	R\$ 6.398.030.496,25	13,25%	
2010	R\$ 7.122.150.264,49	14,74%	10,17%
2011	R\$ 8.409.372.121,51	17,41%	15,31%
2012	R\$ 9.060.724.561,53	18,76%	7,19%
2013	R\$ 8.605.920.353,96	17,82%	-5,28%
2014	R\$ 8.706.066.835,32	18,02%	1,15%
Total	R\$ 48.302.264.633,06	100,00%	

Fonte: Portal da Transparência - Secretaria de Estado de Controle e transparência do Estado do Espírito Santo / Tabela Elaboração Própria

Segundo dados da Secretaria da Fazendo do Estado do Espirito Santo demonstrados no referencial teórico deste trabalho, o ICMS é o maior tributo arrecadado no Estado. Pode-se observar na tabela 14 que em todos os anos houve um aumento na arrecadação do ICMS. Exceto em 2013 que o ICMS teve uma queda de aproximadamente R\$455 milhões em relação ao ano de 2012. Se formos comprar o ano de 2014 com o ano 2009, o ICMS teve um crescimento de 35,31%, atingindo então, uma diferença de aproximadamente R\$2,5 Bilhões crescente. Isso demonstra que a tendência do ICMS é somente de aumentar.

Esperava-se desta analise tanto um incremento em todos os anos (2009-2014) da arrecadação do ICMS quanto o seu crescimento comparativamente com o ano anterior. O crescimento em percentual no ano de 2014 foi o menor dos últimos cinco anos.

## 4.1.2 Arrecadação total do ICMS por setores (2009 a 2014)

Com o objetivo de analisar a arrecadação do ICMS por setores a fim de verificar quais são os setores com maior e menor valor arrecadado do ICMS e os prováveis motivos, criou-se a Tabela 15 e a Tabela 16, uma referente à análise anual da arrecadação e outra fazendo uma analise de variação.

Tabela 15: Cálculo Anual dos Valores de ICMS Arrecadado por Setores da Cadeia de Valor (Em R\$):

ANO	2009	2010	2011	2012	2013	2014
SETORRES	2009	2010	2011	2012	2013	2014
PRIMARIO	6.998.000	6.804.000,00	4.241.000	2.854.000	6.980.000	4.179.000
SECUNDARI O	2.172.098.000	2.513.644.000,	2.736.371.000	3.338.859.000	3.235.809.000	3.040.458.000
TERCIARIO	2.684.329.000	2.559.591.000	3.769.101.000	3.608.882.000	3.141.631.000	3.429.952.000

Fonte: Portal da Transparência - Secretaria de Estado de Controle e transparência do Estado do Espírito Santo / Tabela elaboração Própria

Por meio da tabela acima, pode-se verificar que o setor que mais arrecada ICMS é o setor terciário, sendo sua arrecadação no ano de 2014, quase R\$3,5 Bilhões e meio.

Tabela 17: Variação anual dos Setores

Variação entre Anos	Variação %				
Setor	2009 a 2010	2010 a 2011	2011 a 2012	2012 a 2013	2013 a 2014
SETOR PRIMARIO	-2,77%	-37,67%	-32,70%	144,57%	-40,13%
SETOR SECUNDARIO	15,72%	8,86%	22,02%	-3,09%	-6,04%
SETOR TERCIARIO	-4,65%	47,25%	-4,25%	-12,95%	9,18%

Fonte: Tabela Elaboração Própria

Através da tabela acima, pode-se verificar que o setor com maior variação no período de 2009 a 2010 foi o setor industrial (Setor Secundário), período em que o Espirito Santo começou a ampliar a técnica da substituição tributaria. Nos anos seguintes teve uma queda de variação, porém nos anos de 2012 a 2011 teve novamente sua maior variação em percentuais no ano de 2012 quando comparado com 2011. Apesar de o setor terciário representar a maior arrecadação comparada aos demais setores, o mesmo foi o que teve menor variação nos anos de 2009 a 2010. Já no ano de 2011 comparado ao ano de 2010 o setor disparou na arrecadação crescendo em 47,25% comparado ao ano anterior.

#### 4.1.3 Arrecadação total do ICMS por modalidades (2009 a 2014)

Nesta etapa busca-se analisar a arrecadação do Imposto por modalidades, a fim de verificar se o percentual de aumento pela modalidade de ST se destaca em relação

às demais modalidades. Para fazer tal analise, foram criadas três tabelas, apresentadas a seguir:

Tabela 18 - Cálculo Anual dos Valores de ICMS Arrecadado por Modalidades – 2009 a 2010 (Em R\$):

ANO	2009	% sobre o total	2010	% sobre o total	Variação em %
MODALIDADES					
S.T	1.158.712.476,77	29,94%	R\$ 1.405.077.240,00	19,73%	17,53%
S.N	146.420.677,95	3,78%	R\$ 185.039.050,27	2,60%	20,87%
Normal	5.092.897.341,53	66,26%	R\$ 5.532.033.974,22	77,67%	7,94%
Total	6.398.030.496,25	100,00%	R\$ 7.122.150.264,49	100,00%	10,17%

Fonte: Portal da Transparência - Secretaria de Estado de Controle e transparência do Estado do Espírito Santo / Tabela Elaboração Própria

Pode-se verificar na tabela 18 que a Substituição Tributária representa 29,94% da arrecadação total do ICMS no estado do Espirito Santo em 2009 e 19,73% no ano de 2010. Pode-se considerar como muito representativo no ano de 2009.

Através de uma analise de correlação entre a tabela 18 com a tabela 14, pode-se fazer as seguintes analises:

- Referente aos 10,17% de aumento na arrecadação do ICMS no Estado do Espírito Santo no ano de 2010 quando comparado com o ano de 2009, pode-se concluir que:
  - 3,46% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao ICMS ST
  - 0,54% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao Simples Nacional
  - 6,17% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao ICMS normal.

Pode-se observar na tabela 18 que houve uma variação relevante em relação à arrecadação do ICMS normal comparado ao ICMS ST, enquanto o ICMS normal teve um aumento de aproximadamente 8,00% em relação ao total arrecadado no ano de 2009, o ICMS ST teve um aumento de 17%, o crescimento na arrecadação da ST foi a segunda que mais se destacou entre as modalidades.

Tabela 19 - Cálculo Anual dos Valores de ICMS Arrecadado por Modalidades – 2011 a 2012 (Em R\$):

ANO	2011	% sobre o total	2012	% sobre o total	Variação em %
MODALIDADES	2011		2012		
S.T	R\$ 1.448.067.678,41	17%	R\$ 1.592.279.468,15	18%	9,06%
S.N	R\$ 241.139.777,52	3%	R\$ 269.519.423,76	3%	10,53%
Normal	R\$ 6.720.164.665,58	80%	R\$ 7.198.925.669,62	79%	6,65%
Total	R\$ 8.409.372.121,51	100%	R\$ 9.060.724.561,53	100%	7,19%

Fonte: Portal da Transparência - Secretaria de Estado de Controle e transparência do Estado do Espírito Santo / Tabela Elaboração Própria

Tabela 20 - Cálculo Anual dos Valores de ICMS Arrecadado por Modalidades – 2013 a 2014 (Em R\$):

ANO	2013	% sobre o total	2014	% sobre o total	Variação em %
MODALIDADES			-		
S.T	R\$ 1.964.780.625,04	23%	R\$ 2.166.596.781,41	25%	9,31%
S.N	R\$ 294.754.401,99	3%	R\$ 310.261.250,38	4%	5,00%
Normal	R\$ 6.346.385.326,93	74%	R\$ 6.229.208.803,53	72%	-1,88%
Total	R\$ 8.605.920.353,96	100%	R\$ 8.706.066.835,32	100%	1,15%

Fonte: Portal da Transparência - Secretaria de Estado de Controle e transparência do Estado do Espírito Santo / Tabela Elaboração Própria

Através de uma analise de correlação entre a tabela 19 com a tabela 14, pode-se fazer as seguintes analises:

- Referente aos 7,19% de aumento na arrecadação do ICMS no Estado do Espírito Santo no ano de 2012 quando comparado com o ano de 2011, pode-se concluir que:
  - 1,59% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao ICMS ST
  - 0,31% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao Simples Nacional
  - 5,28% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao ICMS normal.

Através de uma analise de correlação entre a tabela 20 com a tabela 14, pode-se fazer as seguintes analises:

- Referente aos 1,15% de aumento na arrecadação do ICMS no Estado do Espírito Santo no ano de 2014 quando comparado com o ano de 2013, pode-se concluir que:
  - 1,07% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao ICMS ST
  - 0,08% do aumento da arrecadação do ICMS referem-se ao Simples Nacional
  - O ICMS normal apresentou uma queda de 1,88% em relação ao ano anterior.

A arrecadação através do mecanismo da Substituição Tributaria está aumentando de forma expressiva em relação às demais modalidades, sendo que no ano de 2014 teve um aumento de 25% comparado ao ano anterior.

# **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho teve por objetivo analisar nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 os valores arrecadados do ICMS no Estado do Espirito Santo, a fim de verificar a evolução e as ocorrências da arrecadação do ICMS em função do aumento de Protocolos/Convênios celebrados com o Estado do Espirito Santo.

De acordo com as analises desenvolvidas, verifica-se que o ICMS no Estado do Espirito Santo está em crescente evolução, exceto no ano de 2013 que teve uma queda na arrecadação. Tendo crescimento na arrecadação de 10,17% em 2010, 15,31% em 2011, 7,19% em 2012, -5,28% em 2013, 1,15% em 2014. A queda do ICMS no ano de 2013 pode ser explicada através da implantação da Resolução 13/2012 que reduziu o ICMS nas operações interestaduais. Tendo uma queda de aproximadamente R\$ 500 milhões no ano de 2013.

Conforme mencionado no referencial teórico a Indústria é responsável pelo recolhimento do ICMS-ST. A mesma paga o ICMS ST do seu substituído, que no caso é o setor primário (nas operações antecedentes), e terciário (nas operações subsequentes). Portanto, espera-se que o maior impacto na arrecadação encontrese no setor secundário, levando em consideração o recolhimento do ICMS ST.

A segunda analise feita no trabalho, teve como objetivo verificar se os setores "substituídos" tiveram maior participação na arrecadação do ICMS. Concluiu-se que o setor primário e terciário tiveram oscilações durante o período analisado. O setor primário teve uma variação crescente somente no ano de 2013 quando comparado com ano de 2012, e teve uma variação de 144,57%. Já o setor terciário teve uma variação crescente no ano de 2011 comparado com o ano de 2010, e obteve uma variação de 47,25%. Portanto, os dois setores não tiveram um aumento significativo na arrecadação do ICMS levando em consideração o período estudado. Entretanto, o setor secundário teve uma média de crescimento de arrecadação de 7,49%. Um dos fatores que pode ter influenciado o crescimento da arrecadação neste setor é a ampliação da técnica da substituição tributaria.

Vale ressaltar que o regime da substituição tributaria não eleva a carga tributaria do imposto. Pois, a ST somente é a antecipação do valor que deveria ser recolhida em todas as etapas de comercialização.

Por fim, buscou-se analisar a arrecadação do ICMS por modalidades (ICMS ST, SIMPLES NACIONAL E ICMS NORMAL) a fim de verificar se a modalidade de ST se destacou entre as demais. Nos anos de 2010, 2011 e 2012 a modalidade que mais se destacou foi à modalidade do Simples Nacional. No Espírito Santo há 212.254 empresas optantes pelo Simples. Sendo assim, percebe-se que o resultado encontrado possa ter influência da quantidade de empresas optantes pelo Simples. A modalidade da substituição tributária foi a segunda que mais se destacou nos anos citados acima. Porém, nos anos de 2013 e 2014 a substituição tributária foi a se destacou em primeiro lugar entre as demais modalidades. Atingindo uma média de crescimento de 28,27%. Diante disto, pode-se dizer que a Substituição Tributaria está influenciando significativamente o aumento da arrecadação do ICMS no Estado do Espirito Santo.

Para trabalhos futuros sugere-se estudar a influência das empresas optantes pelo Simples Nacional na arrecadação do ICMS no Estado do Espirito Santo. E também a utilização de outras variáveis para analise da arrecadação do imposto, por exemplo, analisar o crescimento da arrecadação junto com o crescimento do PIB do Estado. Outra sugestão seria a utilização de modelos estatísticos a fim de criar uma projeção para os próximos anos verificando o crescimento da arrecadação do imposto por meio do mecanismo da Substituição Tributaria.

### **REFERÊNCIAS**

AMORIM, João Luiz. **ICMS:** questões controvertidas (doutrina e jurisprudência). Niterói, RJ: Impetus, 2007. p.177.

ARANTES, Vagner Alves; BAIÃO, Alexandre Lima; ABRANTES, Luiz Antônio; DUARTE, Danielle Valente. Efeitos da Substituição Tributária sobre a Arrecadação de ICMS em Minas Gerais. IN: Encontro de Administração Pública da ANPAD, 5., 2013. Salvador. **Anais eletrônicos**. Salvador. ANPAD, 2012. Disponível em: <a href="http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod\_evento=6&cod\_evento\_ediedi=6">http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod\_evento=6&cod\_evento\_ediedi=6</a> 5&cod edicao subsecao=866> Acesso em: 25 de Set. 2014.

ARAUJO, Rodrigo Lucinda. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS COMO INSTITUTO DE EFICIÊNCIA E FATOR DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL. BRASILIA, 2006. Disponível em: <a href="http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2263/2/9852283.pdf">http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2263/2/9852283.pdf</a> Acesso em: 27 set.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O Tributo na História**: Da Antiguidade à Globalização. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BARRETO, Monica. O impacto da Substituição tributária progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina. 2013. 116p. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC. Criciúma - SC.

BOLETIM IOB: **Manual de procedimentos:** ICMS - IPI E OUTROS. n, 26 São Paulo: IOB, 2012.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lucia Américo dos. **ICMS ao alcance de todos.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 71.

BRASIL. **Ato Complementar n° 34, de 30 de janeiro de 1967**. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/ACP/acp-34-66.htm.> Acesso em: 01 set. 2014.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/Constituicao/Constituicao.htm</a>. Acesso em: 15 de set. 2014.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 35** de 01 de abril de 2011. Dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06. Disponível

em:<a href="http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2011/cv035\_11.htm.">http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2011/cv035\_11.htm.</a> Acesso em: 01 set. 2014.

BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 87**, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponivel em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp87.htm</a> Acesso em: 02 de set. 2014.

BRASIL. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l5172.htm.">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l5172.htm.</a> Acesso em: 01 maio 2013.

BRASIL. **Lei nº 12.529, de 30 novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica. Brasília, 30 de novembro de 2011.

BRASIL. Lei complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível: <a href="http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp101.htm">http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp101.htm</a>. Acesso em: 20 de Out. 2014.

BRASIL. **PROTOCOLO ICMS 42**, DE 3 DE JULHO DE 2009. Estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica. Disponivel em: <a href="http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt042\_09.htm">http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt042\_09.htm</a> Acesso em: 03 de Set. 2014.

BRASIL. **PROTOCOLO ICMS 48**, DE 8 DE JULHO DE 2011. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com bebidas quentes. Disponivel em: <a href="http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt048\_11.htm">http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt048\_11.htm</a> Acesso em: 03 de Set. 2014.

BRASIL. **SIMPLES NACIONAL** . DISPOSNIVEL EM: <a href="http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx">http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx</a> Acesso em: 27 de Mai. 2015.

BRASIL. **Resolução Nº 13, DE 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <a href="http://www.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp.">http://www.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp.</a> Acesso em: 28 set. 2014.

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <a href="http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=7073">http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=7073</a>. Acesso em 03 de set. 2014.

BRUNOZI JÚNIOR, A. C. **Políticas tributárias do ICMS para a cadeia agroindustrial do leite em Minas Gerais**. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, MG, 2010. Disponível em: < http://alexandria.cpd.ufv.br:8000/teses/administracao/2010/227519f.pdf>. Acesso em: 18 set. 2014.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil, Caderno de Finanças Públicas**, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda:** perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros Editores. 2006. p.36.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-37.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados.** In: Emerj. Rio de Janeiro. Revista da EMERJ, v. 12, nº 48, 2009. Disponivel em:<a href="http://www.emerj.rj.gov.br/revistaemerj\_online/edicoes/revista48/Revista48\_202">http://www.emerj.rj.gov.br/revistaemerj\_online/edicoes/revista48/Revista48\_202</a>. pdf>. Acesso em: 19 de set. 2014.

CASSONE, V. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 423.

COAD - Regras gerais do Regime de Substituição Tributária — Disponível em: <a href="http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/regrasGerais/">http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/regrasGerais/</a> Acesso em: 30 de set. 2014.

COELHO, Sonia. **PROGRAMA COMPETE-ES CONSTRUÇÃO DE UMA REDE DE COMPETITIVIDADE**CAPIXABA. Disponivel em: <a href="http://www.mbc.org.br/mbc/uploads/biblioteca/1164748966.9327A.pdf">http://www.mbc.org.br/mbc/uploads/biblioteca/1164748966.9327A.pdf</a> Acesso em: 23 de set. de 2014.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pámela S. **Métodos de Pesquisa em Administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CUNHA, Olírica. **Compete Atacadista Ampliado.** Disponivel em: <a href="http://www.capitalassessoria.cnt.br/site/News-Compete\_Atacadista\_Ampliado">http://www.capitalassessoria.cnt.br/site/News-Compete\_Atacadista\_Ampliado</a> Acesso em: 23 de set. 2014.

ESPÍRITO SANTO. **FUNDAP - LEI Nº 2.508, DE 22/05/70.** Disponível em: <a href="http://www.sefaz.es.gov.br/legislacao/fundap.asp">http://www.sefaz.es.gov.br/legislacao/fundap.asp</a>> Acesso em: 19 de set. 2014.

ESPÍRITO SANTO. **Secretaria de Desenvolvimento do Espírito Santo (SEDES) - Programa de Competitividade.** Disponível em: <a href="http://www.sedes.es.gov.br/index.php/programa-de-competitividade">http://www.sedes.es.gov.br/index.php/programa-de-competitividade</a>>. Acesso em: 23 de Set. 2014.

ESPÍRITO SANTO. **Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo.** Disponível em: <a href="http://internet.sefaz.es.gov.br/">http://internet.sefaz.es.gov.br/</a> Acesso em: 23 de Set. 2014.

ESPIRITO SANTO. **DECRETO N.º 1.090-R**, DE 25 DE OUTUBRO DE 2002. Disponivel em: <a href="http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm">http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm</a> Acesso em: 20 de Set. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 10. Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

GAIA, P. D. Os limites da substituição tributária progressiva do ICMS para manifestação do princípio da preservação das empresas. 2010. 261 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, Minas Gerais, 2010. Disponível em: <a href="http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/2010/patriciadantasgaiaoslimitesdasubsticuicaotributariaprogressiva.pdf">http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/2010/patriciadantasgaiaoslimitesdasubsticuicaotributariaprogressiva.pdf</a>>. Acesso em: 20 nov. 2012.

GARCIA, F.J.T. A Distribuição de ICMS aos Municípios do Espírito Santo: Concentração ou Desconcentração?. 2002. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) - EBAPE, Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro.

GONZALEZ, Nora. Cresce polêmica da guerra fiscal. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, p. 10, 25 out. 1999.

IOB BOLETIM. **Manual de Procedimentos – ICMS, IPI e OUTROS**. Paraná, n.27, 2014.

JORGE, R. S.; FILHO, F. B. C.; THEÓPHILO, C. R. Os reflexos da substituição tributária antecipada nas empresas do segmento de autopeças de Montes Claros. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. Anais... São Paulo: USP,2007. Disponível em: <a href="http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/539.pdf">http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/539.pdf</a>>. Acesso em: 25 set. 2014.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária:** uma visão do instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba, PR: Juruá, 2002, p.20 – 56.

LUCCI, Leonardo. O mecanismo da substituição tributária no ICMS e seus aspectos jurídicos, econômicos e constitucionais. São Paulo, 2013. Disponivel em: <a href="http://www.fiscosoft.com.br/a/64tn/o-mecanismo-da-substituicao-tributaria-no-icms-e-seus-aspectos-juridicos-economicos-e-constitucionais-leonardo-lucci">http://www.fiscosoft.com.br/a/64tn/o-mecanismo-da-substituicao-tributaria-no-icms-e-seus-aspectos-juridicos-economicos-e-constitucionais-leonardo-lucci</a>. Acesso em: 23 set. 2014.

MARIANO, Antônio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZZERRA, Santa Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS**: aspectos jurídicos e práticos. 2 ed. São Paulo: IOB, 2008. p. 264.

MOLIAN, Fausto Souza Jurado. **Qual a Importância da Lei de responsabilidade Fiscal Na Gestão Pública.** 2009. 15 f. Monografia. (Especialista em Gestão Pública) - Instituto Cuiabano de Educação, Cuiabá, 2009.

MOTTA, D. J. V. **FUNDEB NO ESPÍRITO SANTO SOB OS EFEITOS DO FUNDAP.** BRASILIA-DF, 2009. p. 21 - 23.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 15. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999.

PEREIRA. C. A.; OLIVEIRA F. R.; GALLO M. F. - **Tributação ótima - Isso existe?** - Disponível em: <a href="http://www.fiscosoft.com.br/main\_artigos\_index.php?PID=275939&printpage="">http://www.fiscosoft.com.br/main\_artigos\_index.php?PID=275939&printpage="">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">printpage=">pr

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA - Governo do Estado do Espírito Santo. Disponível em: <a href="http://www.transparencia.es.gov.br/index.asp">http://www.transparencia.es.gov.br/index.asp</a>> Acesso em: 24 de Mai. 2015

RIBEIRO NETO, José. **Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará.** 3. ed. Ceará: Fortes, 2009.

SILVA, Wesley Nascimento. **Estudo de Caso: Espirito Sanot pós-FUNDAP**. Vitória, ES. 2014. Disponível em:<<a href="http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/etudo\_de\_caso.pdf">http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/etudo\_de\_caso.pdf</a> Acesso em: 03 de Set. 2014.

SINDICATO DO COMÉRCIO DE EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DO ESTADO DO ESPIRITO SANTO – Disponível em: <a href="http://www.sindiex.org.br/">http://www.sindiex.org.br/</a> > Acesso em: 24 de Mai. 2015

STERN, Nicholas. Optimal Taxation. In: EATWELL, John; MILGATE, Murray; NEWMAN, Peter (Org.). **The new palgrave dictionary of economics**. Londres: MacMillan, 1987. v. 3.

STIGLITZ, Joseph. E. **Economics of the public sector.** 1.ed. New York: Third Edition, 2000.

VASCONCELLOS, M. P. C. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma..** 2013. 110f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo - USP, São Paulo. 2013.