



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-RETORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE GESTÃO E NEGÓCIOS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDERSON DOS SANTOS PEREIRA

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS: ANÁLISE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
DISPONIBILIZADOS PELO ESTADO DE GOIÁS AO SEGMENTO ATACADISTA
DE MEDICAMENTOS

GOIÂNIA

2022

**INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS: ANÁLISE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
DISPONIBILIZADOS PELO ESTADO DE GOIÁS AO SEGMENTO ATACADISTA
DE MEDICAMENTOS***

**ICMS TAX INCENTIVES: ANÁLISE OF THE TAX BENEFITS MADE AVAILABLE
BY THE STATE OF GOIÁS TO THE WHOLESALE SEGMENT OF MEDICINES**

Anderson dos Santos Pereira **

Vital Henrique Barbosa Costa ***

RESUMO: O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é considerado uma das principais fontes de receita do país. Trata-se de um tributo de competência Estadual, portanto, cada Estado possui seu regulamento para controlar o imposto. Com o objetivo de fomentar o crescimento e desenvolvimento de determinados setores econômicos de suas regiões, os Governos Estaduais podem conceder benefícios fiscais, como por exemplo as reduções em base de cálculo do ICMS, amplamente concedida aos contribuintes do Estado de Goiás. A fruição desses benefícios impulsiona a economia de cada região, isso acaba favorecendo a chamada Guerra Fiscal. O estudo tem como objetivo apresentar os benefícios fiscais do ICMS aplicados ao setor de medicamentos no Estado de Goiás, bem como evidenciar por meio de simulações as vantagens que os contribuintes goianos têm ao usufruir de tais benefícios.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS, Benefícios Fiscais, Contribuinte, Isenção, Redução de Base de Cálculo, Incentivos Fiscais.

ABSTRACT: The Tax on the Circulation of Goods and Services and Interstate and Intercity Transport and Communication (ICMS) is considered one of the main sources of revenue in the country. It is a state tax, so each state has its own regulations to control the tax. In order to foster the growth and development of certain economic sectors in their regions, State governments can grant tax benefits, such as reductions in the ICMS calculation basis, widely granted to taxpayers in the State of Goiás. The enjoyment of these benefits boosts the economy of each region, which ends up favoring the so-called Tax War. The study aims to present the ICMS tax benefits applied to the medication sector in the State of Goiás, as well as to show through simulations the advantages that the Goiás taxpayers have when taking advantage of such benefits.

KEY WORDS: ICMS, Tax Benefits, Taxpayer, Exemption, Tax Base Reduction, Tax Incentives.

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do prof. Jediel Teixeira Mendes

** PEREIRA, Anderson dos Santos. Graduando em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Rua 69, Esquina com Alameda Leocita, Quadra K57, Lote 22 – Setor Bairro Independência, Aparecida de Goiânia – GO, 74966-330. E-mail: anderson.dsp@outlook.com.

*** COSTA, Henrique Barbosa Costa. Mestrado em Ciências Contábeis. Docente na Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 – Setor Leste Universitário, Goiânia – GO, 74605-010.

1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária do país faz com que os empresários busquem estratégias a fim de se manterem competitivos no mercado. Com intuito de promover redução no desembolso tributário dos contribuintes, os Estados possuem autonomia fiscal para implantar benefícios fiscais, e dessa forma, incentivar os investidores a estabelecerem suas unidades nestes locais. Tais incentivos buscam reduzir a carga tributária e impulsionar o crescimento de um determinado setor ou atividade econômica, por meio de isenções, reduções de base de cálculo ou concessão de créditos presumidos.

Como cada Estado possui seu regulamento de ICMS, as Unidades Federadas (UFs), buscam fornecer o melhor incentivo fiscal aos seus investidores. Considerando esse cenário a pesquisa busca evidenciar qual o impacto financeiro dos benefícios fiscais do ICMS aplicados ao setor atacadista de medicamentos do Estado de Goiás e quais são as vantagens que os contribuintes goianos possuem ao usufruir de tais incentivos. O objetivo deste trabalho consiste em apresentar os principais benefícios fiscais do ICMS no Estado de Goiás para o segmento atacadista de medicamentos, por meio de simulações da apuração do ICMS e comparações dos resultados caso o contribuinte optasse em não utilizar os incentivos.

Atualmente o Brasil é considerado um país que possui uma alta carga tributária, nesse cenário se faz necessário que políticas públicas sejam adotadas para reduzir o impacto dessa tributação para que os contribuintes aumentem sua rentabilidade e permaneçam competitivos no mercado. Nesse sentido, a presente pesquisa pode ser justificada pela importância de avaliar se os benefícios fiscais concedidos aos contribuintes atacadistas de medicamentos estabelecidos no Estado de Goiás, são de fato viáveis à sua utilização, analisando qual o impacto financeiro o contribuinte irá obter com a sua utilização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo apresenta os aspectos relativos ao Sistema Tributário Nacional, bem como as espécies tributárias existentes e à competência de administração em relação aos tributos, assim como o enfoque nas questões referentes ao ICMS e aos benefícios fiscais fornecidos ao setor atacadista de medicamentos e materiais hospitalares no Estado de Goiás.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A instituição do Estado Democrático de Direito feita pela Constituição Federal de 1988, estabelece princípios, direitos e garantias fundamentais e sociais que exigem ações do Poder Público para sua fruição. Segundo Fabretti (2017) o Estado de Direito define-se como uma sociedade civil organizada em seus aspectos políticos e jurídicos, no qual, governantes e governados sujeitam-se às Leis. Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, destaca-se a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e a garantia do desenvolvimento nacional (BRASIL, 1988).

Para tanto, é necessário à utilização de recursos financeiros para possibilitar ao Estado as condições necessárias para que tais objetivos sejam alcançados. Assim, simultaneamente com as atividades elencadas na Constituição Federal, o Estado, também exerce a atividade financeira, visando não somente a obtenção de recursos financeiros como também gerenciar e aplicá-los em conformidade com a lei (FABRETTI, 2017).

Os artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF) disciplinam o Sistema Tributário Nacional (STN), distribuindo às competências tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como definindo os tributos que poderão ser adotados e estabelecendo as devidas limitações do poder de tributar (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, define tributo como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Segundo Fabretti (2017) o conceito de tributo é de fato um pagamento obrigatório em moeda, que extingue da obrigação tributária. O tributo é ainda composto de espécies, sendo elas impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Para Tesouro (2017), o imposto pode ser definido como um fato econômico devido do sujeito passivo, no qual não há relação específica com uma determinada atividade do ente público. O imposto é de competência exclusiva da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, no qual é atribuída pela CF a instituição das atribuições de cada ente (BRASIL, 1988).

Taxas possuem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou utilização de serviços públicos específicos à disposição do contribuinte (BRASIL, 1966). Segundo Fabretti (2017) a taxa não possui como base de cálculo ou fato gerador, situações idênticas ao

imposto, e não pode ser calculada em função do capital das empresas, a taxa é cobrada pelo serviço público que é prestado pela administração pública à sociedade.

Quanto às contribuições de melhoria, Tesouro (2017) reitera ser aquilo que se dá para promoção de um objetivo no qual contribui a maioria das pessoas, já para Fabretti (2017), a contribuição de melhoria diferente do imposto e da taxa, e podem ser cobradas em virtude de obras públicas que são realizadas e que promovem valorização do imóvel para o contribuinte, assim como definido nos artigos 81 e 82 do CTN.

A definição de fato gerador apresenta-se como a materialização definida em lei, que faz nascer a ocorrência que gera a obrigação tributária (BRASIL, 1966). São exemplos de fatos geradores a prestação de serviços, a circulação de mercadorias e o recebimento de renda, ambas as situações são ocorrências que concretizam o nascimento da obrigação tributária. Para Fabretti (2017) a concretização do fato gerador dá origem uma obrigação principal, sendo este o pagamento de um tributo, no qual se caracteriza como um dever administrativo.

O sujeito passivo da obrigação é a pessoa sujeita ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (BRASIL, 1966). Também denominado contribuinte, o sujeito passivo é de modo geral, o sujeito de relações tributárias, utilizado no sentido de obrigado principal que realiza o pressuposto do tributo, não sendo apenas o compelido ao cumprimento da obrigação pecuniária, mas também possuidor do dever de cumprir com obrigações formais, bem como a apresentação de declarações (TESAURO, 2017).

O Estado detém o direito de exigir o objeto da obrigação tributária do sujeito passivo, este direito denomina-se crédito tributário, dessa forma, o crédito tributário ocorre quando da realização do fato gerador por parte do sujeito passivo, e este deverá conferir determinada importância ao Estado, que detém o direito de exigí-la, este direito representa o crédito tributário (FABRETTI, 2017). O Código Tributário Nacional estabelece que pertença exclusivamente à autoridade administrativa a constituição do lançamento de um crédito tributário, de modo que o método utilizado a apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação equivale a determinação da matéria tributável mediante cálculo do montante do tributo que será devido, bem como da identificação do sujeito passivo, e quando aplicável, sugerir a aplicação de penas cabíveis (BRASIL, 1966).

Há também hipótese de incidência tributária que poderá dispensar contribuintes do pagamento de determinado tributo. A isenção tributária, sempre será estabelecida por lei em que serão especificados os critérios e imposições exigidas para a sua concessão, aos tributos ao qual será aplicada bem como o prazo de vigência (BRASIL, 1966). O CTN estabelece ainda que a isenção tributária poderá ser restritiva a determinadas regiões do território nacional em

virtude de funções e condições específicas de cada região. De acordo com Fabretti (2017) a isenção não se confunde com imunidade, a isenção está ligada ao fundamento do legislador e faz parte de uma ordem do legislador à administração pública para que esta não exija o tributo de determinado contribuinte, enquanto a imunidade, estabelecida pela CF, impede o legislador comum de alterá-la.

Sendo a arrecadação de tributos uma das fontes de recursos do Estado, para que seja efetuada de maneira correta a Constituição Federal determina alguns princípios para esta arrecadação, com o objetivo de limitar o poder de tributar dos entes federativos. Esse conjunto traz em seu teor normas e regras que regulamentam a ordem do poder estatal em poder criar um determinado tributo, podendo até mesmo o impedir de ir além, como no ato de aumentar um tributo sem uma Lei que o assim estabeleça (FARIA, 2016).

Nesse sentido, a Constituição Federal nos assegura que não há obrigatoriedade de fazer ou deixar de fazer algo sem que ele esteja estipulado em Lei. Ao que tange o Direito Tributário ele está especificado no artigo 150 inciso I, demonstrando que é vedado “exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça” (BRASIL, 1988). Nesta vertente, o princípio da legalidade assegura aos contribuintes que o Estado não poderá cobrar ou aumentar tributos sem que estejam instituídos em Lei, de modo que, mudanças em sua cobrança não poderão ser efetuadas por meio de decretos ou portarias, que são instrumentos secundários e sim por meio de Leis (FABRETTI, 2017).

O inciso II do artigo 150 da CF faz menção ao princípio da igualdade tributária, e assegura que é vedado a União, Estados e Municípios, “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]”. Esse princípio garante o tratamento igual aos contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente, dessa forma, o sujeito passivo é tributado conforme sua capacidade. Esse princípio garante aos cidadãos um tratamento igualitário aqueles que se encontram na mesma situação, seguindo o que detalha o artigo 5º da CF, que demonstra que “Todos são iguais perante a Lei sem distinção de qualquer natureza [...]” (BRASIL, 1988).

O princípio da irretroatividade tributária apresenta-se no mesmo artigo 150, inciso III, alínea ‘a’, dispondo que é proibido a instituição da cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Para Cezne (2003), a irretroatividade permite exceções em leis que de alguma maneira busca beneficiar o sujeito passivo e que assim expressamente a disponham.

O princípio da anterioridade determina que é ilegítimo cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a Lei em questão foi publicada, essa norma fora criada para que

não seja realizada a criação ou alterações na legislação onde o sujeito passivo em um período estar pagando tributo de uma forma e no período seguinte de outra maneira (BRASIL, 1988). Segundo Faria (2016), esse princípio impede a criação ou aumento de um imposto, sem fazê-lo valer a uma data anterior ao de sua publicação, e nem o instituí-lo de maneira imediata, ocasionando em desagradáveis supressas ao custo patrimonial do contribuinte.

O princípio da não cumulatividade, está previsto no artigo 155 da CF, conforme exposto abaixo.

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.

Segundo Fabretti (2017), o cálculo realizado por meio desse princípio utiliza a sistemática do débito e crédito fiscal, ou seja, quando efetuado uma aquisição de uma mercadoria, o contribuinte possui o crédito dessa operação, que poderá ser compensado na etapa seguinte, que, por consequência, será a venda de um novo produto ou à sua posterior revenda.

2.2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Dentre os tributos existente no Brasil, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), representa uma das principais fontes de arrecadação do País (FARIA, 2016). Segundo Sachsida (2017), a arrecadação total do ICMS aproxima-se de 7% do produto interno bruto (PIB) Brasileiro.

O campo de incidência do ICMS é definido por meio da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, determina que:

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

A CF determina ainda normas para o ICMS, todavia, as regras gerais para esse tributo constam na Lei Complementar 87/96, também conhecida como Lei Kandir. Tendo por base a lei em questão, os Estados estabelecem suas próprias regras de tributação, visto que este imposto é de competência Estadual. De acordo com Farias (2018), a Constituição brasileira de

1988 governa sobre o imposto, deixando pouca margem para edição por parte do legislador, que por sua vez, deve seguir os limites da competência deixada pelo constituinte. Dessa forma, os Estados têm o dever de seguir os estritos traçados por meio das Leis Complementares e Resoluções Federais.

De acordo com Gassen et al. (2013), o ICMS é o tributo de maior relevância no contexto nacional, sendo este considerado como o tributo de maior capacidade de arrecadação tributária, sendo este responsável por onerar o consumo de bens e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Portanto, o referido imposto é regulamentado basicamente pelo artigo 155, inciso II e §§ 2º ao 5º da CF, pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções e pela Lei Complementar nº 87 de 1966, que estabelece as normas gerais aplicáveis no âmbito do ICMS.

A autorização para legislar acerca da instituição, cobrança, extinção, isenção, alteração de alíquota ou de base de cálculo do ICMS, é conferida aos Estados e ao Distrito Federal, sendo realizado por meio de Lei Ordinária, todavia, a concessão de benefícios fiscais, deverá ser previamente estabelecida por meio de um convênio celebrado perante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), assim como prevê à Lei Complementar nº 24 de 1975.

No Estado de Goiás, o ICMS é regulamento pela Lei nº 11.651/91, aprovada pelo Decreto nº 4.852/97, por meio desses dispositivos, o Estado define as regras e normas de arrecadação desse imposto, norteando os contribuintes para à correta determinação do tributo. Estão definidos no regulamento os conceitos de fato gerador do tributo, bem como a maneira em que será determinada à sua base de cálculo e demais orientações necessárias para o cálculo do ICMS (GOIÁS, 1991).

Tratando-se de operações que ocorrem dentro do território de um único Estado, ele é responsável por definir a alíquota do seu ICMS, observando-se que a existência de uma alíquota mínima estabelecida por meio de uma Resolução do Senado Federal (BRASIL, 1988). Quanto às operações que ultrapassam a fronteira de um Estado para o outro existem alíquotas pré-definidas, sendo elas de 7% quando realizadas por contribuintes das regiões sul ou sudeste, excluindo-se o Espírito Santo, e de 12% para os Estados das regiões norte, nordeste e centro oeste, incluindo-se o Espírito Santo (FABRETTI, 2017).

2.3 BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS NO ESTADO DE GOIÁS PARA O SETOR ATACADISTA DE MEDICAMENTOS

Benefícios fiscais são incentivos disponibilizados pelas Unidades Federativas aos seus contribuintes, a fim de incentivá-los a instalar seus empreendimentos nesses locais. Dessa forma, o Poder Público concede benefícios como objetivo de estimular o contribuinte a adoção de determinados procedimentos, de modo que atenda aos interesses públicos, contribuindo com a arrecadação de tributos para o governo, promovendo ações ou comportamentos em prol da sociedade. Fazem parte dos benefícios fiscais as isenções, as reduções de base de cálculo e os créditos outorgados.

O Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (RCTE/GO), define o conceito para benefícios fiscais:

Art. 81. Benefício fiscal é o subsídio concedido pelo Estado, na forma de renúncia total ou parcial de sua receita decorrente do imposto, relacionado com incentivo em futuras operações ou prestações nas atividades por ele estimuladas.

A isenção, trata-se de um benefício disponibilizado ao contribuinte da dispensa do pagamento do tributo, objetivando eliminar o custo tributário de uma determinada operação. De acordo com Kfourir Junior (2010), essa dispensa poderá ocorrer desde que seja seguido as leis tributárias e que possuam fundamento. Dessa forma, a isenção trata-se de uma forma de benefício onde o Estado possui competência para a cobrança, porém não a faz. Essa cobrança poderá ser parcial, sendo chamada então de redução de base de cálculo.

De acordo com Miguel (2012), embora o ICMS constitua o fato de ser um tributo não-cumulativo, a isenção e a não-incidência são as únicas hipóteses de anulação do crédito relativas às operações realizadas pelo contribuinte.

A redução de base de cálculo é considerada um benefício devido o contribuinte ter a possibilidade de isentar-se parcialmente do pagamento de um determinado tributo. Para Crepaldi (2019), o legislador possui clara vontade em fornecer incentivos fiscais aos contribuintes, dando ao contribuinte uma opção para reduzir o ônus tributário do seu negócio, utilizando-se de elementos que a própria lei possibilita reduzir os impactos do fato gerador dos tributos.

De acordo com Rodrigues Afonso et al. (2013), a autonomia dada aos Estados acaba favorecendo um ambiente não cooperativo. Uma competição gerada no intuito de alcançar em benefício próprio, vantagens para que os contribuintes se estabeleçam em suas unidades por intermédio dos incentivos fornecidos, mesmo tais condutas causando prejuízos para seus competidores.

Outra modalidade de benefício fornecido pelos Estados são os chamados créditos outorgados. Trata-se de uma forma ao qual é desobrigado do contribuinte o pagamento de parte da carga tributária incidentes sobre suas operações. Essas operações são ligadas diretamente as vendas efetuadas, e preceitua-se de alguns critérios para que seja possível à sua utilização. No Estado de Goiás, estão previstas no RCTE/GO, as operações que são permitidas a utilização desses benefícios, bem como os critérios para sua fruição.

Portanto, os Estados por meio de benefícios fiscais, fornecem as empresas tais incentivos com o intuito de incentiva-as a crescer em determinada atividade. Em Goiás um dos segmentos que usufrui dessas situações é o segmento atacadista de medicamentos. O Regulamento do Código Tributário de Goiás, fornece diversos benefícios fiscais ao qual podem ser usufruídos pelos contribuintes dessa unidade:

O Anexo IX, do RCTE/GO em seu art. 8º indica que fica concedido à redução de base de cálculo do ICMS:

VIII - de tal forma que resulte aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) para o contribuinte industrial ou de 11% (onze por cento) para o comerciante atacadista, na saída interna que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização, ficando mantido o crédito, observado o disposto no § 2º.

Conforme o artigo citado, as saídas internas que destinem mercadorias para contribuintes do imposto, poderão usufruir de uma redução de base de cálculo equivalente a 10% do valor da operação caso seja contribuinte industrial, ou ainda de 11% caso o contribuinte tenha seu enquadramento como atacadista. O referido artigo, em sua alínea a), define os termos para o enquadramento do estabelecimento na condição de contribuinte atacadista, sendo este necessário possuir um volume de operações de saídas que representem no mínimo 30% do volume total das saídas, considerando os critérios para utilização da redução (GOIÁS, 1997).

Existe ainda uma segregação quanto ao benefício citado anteriormente, quanto ao tipo de destino ao qual é dado à operação. O parágrafo segundo do referido artigo, fixa o percentual de redução da base de cálculo em 10%, independentemente da condição do contribuinte, desde que as operações sejam destinadas à utilização em obras da construção civil, órgãos da administração pública direta, inclusive autárquica ou fundacional, hospitais e clínicas de saúde e por fim para a companhia estadual de saneamento básico situada no Estado de Goiás (GOIÁS, 1997).

Outro benefício trazido pelo Anexo IX, do RCTE/GO, indicado em seu art. 11º, trata-se da concessão de créditos outorgados para os contribuintes do ICMS. Dessa forma, são

permitidos à utilização nas operações interestaduais para contribuintes do imposto, respeitando os percentuais de aproveitamento sobre a base de cálculo do ICMS em 1% e 3% respectivamente para contribuintes industriais e comerciantes atacadistas (GOIÁS, 1997).

No entanto, o inciso XXIII, do Anexo IX do RCTE/GO, dispõe da seguinte forma:

Para o comerciante atacadista de medicamento, equivalente à aplicação de 4% (quatro por cento) sobre o valor da correspondente base de cálculo na saída interestadual com medicamento de uso humano destinado a comercialização, produção ou industrialização.

Portanto, para as operações que envolvem a comercialização de medicamentos de uso humano, o crédito outorgado passa a ser de 4%, todavia, existem requisitos para fruição desse percentual. O mesmo dispositivo em sua alínea seguinte, deixa evidenciado que a sua fruição está condicionada à celebração de um Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), realizado com a Secretaria da Fazenda de Goiás, no qual constará as normas e condições para fruição do benefício (GOIÁS, 1997).

Todavia, os benefícios fiscais da redução da base de cálculo e do crédito outorgado previstos nesses dispositivos, teve sua aplicação vedada às operações de mercadorias que, em sua aquisição, tenham sido recebidas com alíquota interestadual superior a 7%, ou em operação interna cuja carga tributária seja superior a 11%. No entanto a Instrução Normativa nº 1.237 de 2015, permitiu a possibilidade de aplicação dos incentivos desde que seja realizado o estorno do crédito aproveitado em percentual superior ao exigido no dispositivo legal (GOIÁS, 2015).

Caso os contribuintes goianos optem pela utilização desses benefícios, são exigidos a título de contribuição, o pagamento para o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás (Protege Goiás), cujo valor corresponde ao percentual aplicado sobre o montante do imposto que o contribuinte deixou de recolher em função da utilização dos benefícios fiscais, portanto, trata-se da aplicação de um percentual sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com a aplicação da tributação integral e o calculado com a utilização de benefício fiscal, de acordo com o parágrafo segundo, do anexo IX do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (GOIÁS, 1997).

Esses incentivos oferecidos têm como principal objetivo diminuir a carga tributária dos contribuintes e fazer com que o segmento se desenvolva no Estado, reduzindo assim o afastamento de empresas para outros estados e fazendo com que os empreendedores queiram instalar seus negócios na região.

O segmento atacadista de medicamentos, foco desse estudo, está apto a usufruir dos incentivos fiscais mencionados, visto que sua fruição não condiciona a um determinado segmento econômico, mas faz sua vinculação ao tipo de operação ao qual o contribuinte exerce. De acordo com Santos (2010), em Goiás apesar da crise mundial de 2008, o polo farmacêutico goiano foi considerado como um propulsor do desenvolvimento local e o maior responsável pelo aumento dos resultados positivos obtidos pela indústria goiana.

De acordo com a Anvisa (1998), a atividade de distribuição de produtos farmacêuticos tem extrema importância pública, pois atribui responsabilidade aos distribuidores pelo fornecimento destes produtos em uma área geográfica determinada e pelo seu recolhimento, quando determinado pela autoridade sanitária. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), esse segmento comercializa produtos de primeira necessidade, e as suas vendas são relativamente estáveis ao longo do ano, que podem ser afetadas por interesses públicos bem como por crises econômicas.

Um dos fatores que impulsiona o mercado de medicamentos é o envelhecimento da população brasileira, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), estima-se que a população brasileira que ultrapassou os 60 anos deverá passar de 58,4 milhões até o ano de 2060, representando um percentual de 26,7% da população total, devido ao contínuo aumento da expectativa de vida, dessa forma, o instituto concluiu que quanto maior o número de idosos, maior será o consumo de medicamento, tendo em vista que doenças crônicas tendem a surgir com a avanço da idade.

De acordo com o Sebrae, o contínuo aumento na quantidade de estabelecimentos farmacêuticos no país também contribui para excelentes oportunidades de negócios para empresas que atuam no segmento atacadista, visto que uma distribuidora de medicamentos interliga os laboratórios farmacêuticos e os grandes compradores como farmácias, drogarias, hospitais, clínicas de saúde e órgãos públicos.

Tendo em vista o perfil de atividade econômica citado, existem também os benefícios fiscais celebrados por meio de convênios firmados entre os Estados no CONFAZ, e que permitem a utilização de isenções nas operações com fármacos e materiais utilizados nas prestações de serviço relacionados à atividade médica. Tais convênios são celebrados em reuniões para os quais, são convocados os representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a regência de representantes do Governo Federal (BRASIL, 1975).

Por meio desse instrumento, são definidas isenções do ICMS que serão concedidas ou revogadas nos termos de contratos celebrados e ratificados pelas Unidades Federativas. São outorgadas por meio desses acordos às reduções de base de cálculo, à concessão de créditos

presumidos, prorrogações e extensões das isenções vigentes bem como quaisquer outros incentivos ou favores fiscais concedidos no âmbito do ICMS, dos quais resultem em diminuição direta ou indireta do respectivo ônus suportado pelos contribuintes (BRASIL, 1975).

O Estado de Goiás, tornou-se signatário de Convênios que fornecem incentivos fiscais para os contribuintes goianos representativos do segmento farmacêutico. O Convênio ICMS 87/02, concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos públicos da administração direta Federal, Estadual e Municipal. Por meio desse instrumento estão isentas do ICMS as operações com fármacos e medicamentos diretamente relacionados no anexo do mesmo dispositivo, que teve sua prorrogação efetuada por meio do Convênio ICMS 28 de março de 2021, concedendo à isenção até 31 de março de 2022 (CONFAZ, 2021).

O Convênio ICMS 01/99, disponibilizou a possibilidade de usufruir de isenção do ICMS nas operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde. O acordo prevê isenção do ICMS nessas operações, respectivamente com os produtos relacionados no anexo do dispositivo e classificados pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) (CONFAZ, 2021).

De acordo com o Sebrae, o público-alvo do setor atacadista de medicamentos também se inclui os Órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal, tendo em vista a possibilidade de se firmar contratos com órgãos públicos estaduais, o Convênio ICMS 26/03, concede isenção de ICMS nas operações internas realizadas pelos contribuintes, e que tenham sua destinação a órgãos públicos estaduais, fundações e suas autarquias. O Estado de Goiás se tornou participante deste convênio por meio da assinatura do Convênio ICMS 89/2011, onde tornou-se possível à sua fruição pelos contribuintes goianos. (CONFAZ, 2011).

O Estado de Goiás aderiu a todos os convênios citados, imputando sua regulamentação no Anexo IX, do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracteriza-se quanto a sua natureza como aplicada, pois segundo Gil (2010), a pesquisa aplicada engloba estudos realizados com o propósito de adquirir conhecimentos com vistas a aplicar em problemas específicos identificados no contexto das sociedades em que os pesquisadores vivem.

O método de abordagem da pesquisa se classifica como qualitativo e quantitativo, uma vez que sua atribuição consiste no exame de materiais de natureza diversa, de modo a proporcionar informações mediante descrição e simulação da aplicação de benefícios fiscais do ICMS em operações comerciais realizadas por atacadistas de medicamentos estabelecidos no Estado de Goiás.

Com relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como exploratória, pois conforme Gil (2010), este tipo de pesquisa possui como objetivo possibilitar maior familiaridade do pesquisador com o problema específico, de modo a permitir o levantamento de hipóteses ou possibilitar melhor entendimento da questão.

Por fim, quanto aos procedimentos, esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica. Para Marconi e Lakatos (2001), a pesquisa bibliográfica trata-se de um levantamento de obras já publicadas, tendo como finalidade conduzir o pesquisador ao contato direto com tudo aquilo anteriormente escrito de um assunto estipulado, com o objetivo de proporcionar ao pesquisador o auxílio correspondente na análise ou utilização de suas informações.

A amostra de pesquisa realizada nesse trabalho, é composta por dados fictícios de uma empresa presente no ramo atacadista de medicamentos, que utilizará reduções em base de cálculo, isenções e créditos outorgados previstos na legislação para o Estado de Goiás. Para demonstrar se há viabilidade a utilização desses incentivos, será realizado um comparativo considerando dois cenários, sendo estes realizados com dados simulados que demonstraram no primeiro contexto as operações sem a utilização dos incentivos e no segundo com a fruição dos benefícios fiscais.

Neste estudo o levantamento de dados será realizado em obras já publicadas, sendo estas, livros acerca da tributação no cenário nacional, sistema tributário nacional, direito tributário, revistas com foco em pesquisas sobre contabilidade, natureza jurídica, tratamento tributário, leis complementares, decretos legislativos, artigos, teses e dissertações, assim como em instruções normativas e resoluções emitidas pela Secretaria da Fazenda de Goiás, com o objetivo de propiciar o contato direto com o conteúdo anteriormente pesquisado sobre o tema, de modo a proporcionar subsídios no auxílio para análise dos aspectos tributários que envolvem a fruição de benefícios fiscais no segmento atacadista de medicamentos no Estado de Goiás.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo apresenta os impactos fiscais e econômicos dos benefícios fiscais do ICMS, utilizados por uma empresa fictícia do segmento atacadista de medicamentos do Estado

de Goiás, realizando uma comparação dos resultados fiscais que um contribuinte goiano terá com a utilização dos benefícios fiscais vigentes, e qual o impacto financeiro de sua utilização.

Os valores utilizados para esse estudo, foram inseridos de forma simulada, e que serão trabalhados com o intuito de demonstrar a variação do ônus tributário obtido pela fruição dos incentivos fiscais.

4.1 DADOS FISCAIS E APURAÇÃO DO ICMS NORMAL

Com o objetivo de demonstrar o quanto uma empresa é beneficiada pelos incentivos fiscais previstos em Goiás, será realizada uma simulação da apuração do ICMS, considerando-se uma empresa fictícia do segmento de comércio atacadista de medicamentos, localizada no Estado de Goiás.

A empresa fictícia alvo desse estudo, efetua suas aquisições de laboratórios farmacêuticos localizados nos Estados de São Paulo, Goiás e Espírito Santo. As compras possuem alíquotas de ICMS que variam, nas quais as aquisições submetidas à alíquota de 4% correspondem às mercadorias de importação, 7% ou 12% para aquisições interestaduais de mercadorias de origem nacional e de 17% para aquisições efetuadas internamente em sua circunscrição de origem.

Dessa forma, a tabela 1, demonstra o volume de aquisições efetuadas para revenda e custos adicionais de fretes incluídos nas operações, segregando suas informações por Unidade Federativa e origem dos produtos.

Tabela 1 - Aquisição de Mercadorias para Revenda e Fretes na Operação de Compra

Descrição	Origem	U.F. Origem	Valor Contábil	Base de Cálculo	Alíquota	Valor do ICMS
Compra Mercadorias	Nacional	GO	1.500.000,00	882.352,94	17,00%	150.000,00
Compra Mercadorias	Importado	SP	3.700.000,00	3.700.000,00	4,00%	148.000,00
Compra Mercadorias	Nacional	SP	850.000,00	850.000,00	7,00%	59.500,00
Compra Mercadorias	Nacional	ES	1.950.000,00	1.950.000,00	12,00%	234.000,00
Compra Mercadorias	Importado	ES	1.800.000,00	1.800.000,00	4,00%	72.000,00
Fretes sobre Compras	Nacional	SP	127.400,00	127.400,00	7,00%	8.918,00
Fretes sobre Compras	Nacional	ES	65.000,00	65.000,00	12,00%	7.800,00
Totais:			9.992.400,00	9.374.752,94		680.218,00

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

O valor das compras efetuadas no período e aquisições de serviços de transporte totalizam o montante de R\$ 9.992.400,00 (nove milhões e novecentos e noventa e dois mil e quatrocentos reais), e o valor do ICMS destacado nos documentos fiscais de origem totalizam o montante de R\$ 680.218,00 (seiscentos e oitenta mil e duzentos e dezoito reais).

Após avaliar os valores referentes as compras efetuadas no período acima representado, foi analisado os respectivos débitos referentes às operações de vendas das mercadorias. Os saldos apresentados na tabela 2, fazem referência as vendas de mercadorias adquiridas para comercialização, efetivamente vendidas no período simulado.

Tabela 2 - Operações de Saída de Mercadorias

Descrição	Origem	U.F. Destino	Valor Contábil	Base de Cálculo	Alíquota	Valor do ICMS
Venda Mercadorias	Nacional	GO	2.650.800,00	2.650.800,00	17,00%	450.636,00
Venda Mercadorias	Importado	GO	4.860.000,00	4.860.000,00	17,00%	826.200,00
Venda Mercadorias	Nacional	BA	800.000,00	800.000,00	12,00%	96.000,00
Venda Mercadorias	Importado	DF	1.500.900,00	1.500.900,00	4,00%	60.036,00
Venda Mercadorias	Nacional	DF	250.600,00	250.600,00	12,00%	30.072,00
Venda Mercadorias	Importado	SE	425.300,00	425.300,00	4,00%	17.012,00
Totais:			10.487.600,00	10.487.600,00		1.479.956,00

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Os valores demonstram o faturamento total de R\$ 10.487.600,00 (dez milhões e quatrocentos e oitenta e sete mil e seiscentos reais), distribuídos entre os estados de Goiás, Bahia, Sergipe e o Distrito Federal.

A tabela 3 demonstra a distribuição total das vendas por classificação NCM e por Estado de Destino, totalizando os valores representativo das vendas, base de cálculo do ICMS, e do valor do ICMS devido nas operações.

Tabela 3 - Operações de Saída de Mercadorias detalhadas por Produtos

Descrição do Produto	NCM	U.F. Destino	Valor Contábil	Base de Cálculo	Alíquota	Valor ICMS
Bromocriptina	3003.40.90	GO	1.590.600,00	1.590.600,00	17,00%	270.402,00
Cateter balão para septostomia	9018.39.29	GO	1.260.000,00	1.260.000,00	17,00%	214.200,00
Ezetimiba	3003.90.33	GO	1.250.000,00	1.250.000,00	17,00%	212.500,00
Hidrocortisona	2937.21.20	DF	150.000,00	150.000,00	12,00%	18.000,00
Hidroxicloroquina	3003.90.79	DF	100.600,00	100.600,00	12,00%	12.072,00
Morfina	3004.90.99	DF	750.000,00	750.000,00	4,00%	30.000,00
Riboflavina	2936.23.10	BA	800.000,00	800.000,00	12,00%	96.000,00
Sacarato de Hidróxido Férrico	3003.90.99	SE	200.000,00	200.000,00	4,00%	8.000,00
Somatropina	3004.90.99	GO	1.244.800,00	1.244.800,00	17,00%	211.616,00
Sonda para nutrição enteral	9018.39.21	SE	225.300,00	225.300,00	4,00%	9.012,00
Soro Anti-Aracnídeo	3002.10.19	DF	750.900,00	750.900,00	4,00%	30.036,00
Soro Anti-Crotálico	3002.10.19	GO	860.400,00	860.400,00	17,00%	146.268,00
Sulfato de Hidroxicloroquina	3004.90.69	GO	1.305.000,00	1.305.000,00	17,00%	221.850,00
Totais:			10.487.600,00	10.487.600,00		1.479.956,00

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

O valor do ICMS listado no período a recolher das operações de revenda de mercadoria, totalizam o montante de R\$ 1.479.956,00 (um milhão e quatrocentos e setenta e nove mil e novecentos e cinquenta e seis reais).

Após apresentar as premissas para a realização do cálculo do ICMS, a tabela 4 demonstra a apuração final do imposto, totalizando os débitos referentes as operações de saídas, e os créditos referentes às operações entradas de mercadorias e as aquisições de serviços de transporte do período simulado.

Tabela 4 - Apuração do ICMS Normal - Sem utilização de Benefícios Fiscais

Débito do ICMS Relativos às Operações de Saídas	R\$ 1.479.956,00
(-) Créditos ICMS Relativos às Operações de Entradas	R\$ 680.218,00
Total do ICMS a Recolher	R\$ 799.738,00

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Ao realizar a apuração do ICMS considerando a apuração normal, ou seja, sem a utilização dos benefícios fiscais, é gerado um valor a recolher representativo do montante de R\$ 799.738,00 (setecentos e noventa e nove mil e setecentos e trinta e oito reais).

4.2 APURAÇÃO DO ICMS COM A UTILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Com base nas premissas utilizadas anteriormente, será elaborado a apuração do ICMS adotando os benefícios fiscais disponibilizados por meio do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (Decreto nº 4.852/1997), dispostos no Anexo IX do referido dispositivo.

Na tabela 5, foram aplicados os percentuais de redução de base de cálculo para o equivalente à 11% do valor da operação para os clientes classificados como contribuintes, e de 10% para os clientes cuja classificação são dados por órgãos públicos e hospitais, respectivamente, seguindo a previsão legal trazida pelo artigo 8º, Inciso VIII e § 2º do Anexo IX, do RCTE/GO. Também foram considerados as isenções previstas no Convênio ICMS 87/02 para fármacos e medicamentos destinados a órgãos públicos, e do Convênio ICMS 01/99 para equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, dos produtos relacionados em seu anexo.

Tabela 5 - Operações de Saída de Mercadorias detalhadas por Produtos

Descrição	UF. Destino	Cliente	Valor Contábil	Base de Cálculo	Alíquota	Valor ICMS
-----------	----------------	---------	-------------------	--------------------	----------	---------------

Bromocriptina	GO	Órgão Público	1.590.600,00	0,00	0,00%	0,00
Cateter balão septostomia	GO	Hospital	1.260.000,00	0,00	0,00%	0,00
Ezetimiba	GO	Contribuinte	1.250.000,00	808.823,53	17,00%	137.500,00
Hidrocortisona	DF	Contribuinte	150.000,00	150.000,00	12,00%	18.000,00
Hidroxicloroquina	DF	Contribuinte	100.600,00	100.600,00	12,00%	12.072,00
Morfina	DF	Órgão Público	750.000,00	0,00	0,00%	0,00
Riboflavina	BA	Contribuinte	800.000,00	800.000,00	12,00%	96.000,00
Sacarato de Hidróxido Férrico	SE	Contribuinte	200.000,00	200.000,00	4,00%	8.000,00
Somatropina	GO	Órgão Público	1.244.800,00	0,00	0,00%	0,00
Sonda para nutrição enteral	SE	Hospital	225.300,00	0,00	0,00%	0,00
Soro Anti-Aracnídeo	DF	Contribuinte	750.900,00	750.900,00	4,00%	30.036,00
Soro Anti-Crotálico	GO	Contribuinte	860.400,00	556.729,41	17,00%	94.644,00
Sulfato de Hidroxicloroquina	GO	Hospital	1.305.000,00	767.647,06	17,00%	130.500,00
Totais:			10.487.600,00	4.134.700,00		526.752,00

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Para a realização dos cálculos, a classificação fiscal de cada operação foi realizada levando em conta o destino da venda, ou seja, se interna ou interestadual, a classificação dos clientes, assim como as alíquotas utilizadas em cada operação.

Para as operações internas, foram consideradas o percentual de redução da base de cálculo para 11%, nas vendas destinadas à contribuintes do ICMS, assim como prevê o artigo 8º, inciso VIII do RCTE/GO. Nessas operações, também foram analisados se os produtos estão incluídos na relação de alguns dos convênios citados anteriormente, para a fruição das isenções permitidas pelo Estado. Nesse sentido, o produto cateter balão para septostomia do Convênio ICMS 01/99, foi considerado isento do ICMS, e a sua respectiva base de cálculo e alíquota foram zeradas, de acordo com o artigo 7º, inciso XXXII, do Anexo IX do RCTE/GO (GOIÁS, 1997).

Nessa mesma vertente, foram consideradas nas operações internas destinadas a hospitais e órgãos públicos, o percentual de redução da base de cálculo para 10%, conforme preceitua o § 2º do artigo 8º do RCTE/GO, da mesma forma, verificada a existência de produtos cuja isenção foi permitida por meio de convênios celebrados pelo Estado. Dessa forma, identificou-se a ocorrência dos produtos Bromocriptina e Somatropina, ambos do Convênio ICMS 87/02, dessa forma, foram considerados isentos e tiveram os seus valores fiscais zerados, de acordo com o artigo 7º, inciso XXXVII, do Anexo IX do RCTE/GO (GOIÁS, 1997).

Para as operações interestaduais, constatou-se a ocorrência de operações para o Distrito Federal com o produto Morfina, o qual encontra-se relacionado no item 121 do Caderno I do Anexo I do Regulamento do ICMS do Distrito Federal, incluído no referido dispositivo por meio do Convênio 87/02. Da mesma forma o produto Sonda para nutrição enteral, comercializado para o Estado de Sergipe, encontra-se citado no Item 18, subitem 16, da Tabela

II do Anexo I do Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe, incluído por meio do Convênio ICMS 01/99. Os respectivos produtos, foram, de igual modo, considerados isentos na apuração, e seus valores fiscais considerados nulos.

Para mensurar o valor do crédito outorgado previsto no artigo 11º, inciso III do RCTE/GO, foram segregadas as operações interestaduais e considerados para o cálculo apenas aquelas que cumprem os requisitos exigidos pelo referido dispositivo legal. Dessa forma, foram considerados para o cálculo as vendas interestaduais destinadas a contribuintes do imposto, e que possuem alíquota do ICMS superiores a 4%, visto que o parágrafo 8º do Anexo IX do RCTE/GO, exclui essas operações para o cálculo do benefício. A tabela 6 demonstra as operações beneficiadas pelo referido incentivo fiscal.

Tabela 6 - Operações de Saída Interestaduais sujeitas ao Crédito Outorgado

Descrição	NCM	UF. Destino	Base de Cálculo	Alíquota	Crédito Outorgado
	2937.21.2				
Hidrocortisona	0	DF	150.000,00	3,00%	4.500,00
	3003.90.7				
Hidroxicloiquina	9	DF	100.600,00	4,00%	4.024,00
	2936.23.1				
Riboflavina	0	BA	800.000,00	3,00%	24.000,00
	3003.90.9				
Sacarato de Hidróxido Férrico	9	SE	200.000,00	4,00%	8.000,00
	3002.10.1				
Soro Anti-Aracnídico	9	DF	750.900,00	4,00%	30.036,00
Totais:			2.001.500,00		70.560,00

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Após realizar a apuração do crédito outorgado sobre as vendas beneficiadas pelo incentivo, o valor do benefício totalizou o montante de R\$ 70.560,00 (setenta mil e quinhentos e sessenta reais).

De acordo com o Anexo IX do RCTE/GO, a utilização dos benefícios fiscais contidos nesse dispositivo é condicionada a que o contribuinte contribua para o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS. O parágrafo 3º do referido anexo, fixa as alíquotas da contribuição em 15% para os efetivamente utilizados nessa operação, sendo eles às reduções de base de cálculo, e a utilização do crédito outorgado em razão das operações interestaduais.

Na tabela 7, estão detalhadas as operações sujeitas ao pagamento dessa contribuição bem como o seu respectivo valor para recolhimento.

Tabela 7 - Composição da Contribuição para o Protege Goiás

Descrição	UF. Destino	Valor Contábil	Base de Cálculo	Valor ICMS	Benefício Fiscal	Protege Goiás
Ezetimiba	GO	1.250.000,00	808.823,53	137.500,00	75.000,00	11.250,00
Hidrocortisona	DF	150.000,00	150.000,00	18.000,00	4.500,00	675,00
Hidroxicloroquina	DF	100.600,00	100.600,00	12.072,00	4.024,00	603,60
Riboflavina	BA	800.000,00	800.000,00	96.000,00	24.000,00	3.600,00
Soro Anti-Crotálico	GO	860.400,00	556.729,41	94.644,00	51.624,00	7.743,60
Sulfato de Hidroxicloroquina	GO	1.305.000,00	767.647,06	130.500,00	91.350,00	13.702,50
Totais:		4.466.000,00	3.183.800,00	488.716,00	250.498,00	37.574,70

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Após levantando os dados, constatou-se que a utilização dos benefícios fiscais de redução de base de cálculo e crédito outorgado, gerou uma economia no montante de R\$ 250.498,00 (duzentos e cinquenta mil e quatrocentos e noventa e oito reais), com relação ao ICMS devida pela ocasião das saídas das mercadorias. De igual modo, à utilização de tais incentivos ocasionou uma obrigação de R\$ 37.574,70 (trinta e sete mil e quinhentos e setenta e quatro reais e setenta centavos), a serem recolhidos para o governo estadual e destinados ao Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás. Por fim, a tabela 8 demonstra a composição do estorno de créditos do ICMS exigidos pela Instrução Normativa nº 1.237/2015 para fruição dos incentivos.

Tabela 8 - Estorno de Crédito Instrução Normativa 1.237 de 2015.

Descrição	Valores
Vendas Totais	10.487.600,00
Vendas com Benefícios Fiscais	3.415.400,00
Valor Base para o Crédito Outorgado	1.051.500,00
Valor das Vendas com Benefícios	4.466.900,00
Percentual de Redução	42,59%
Valor Base das Aquisições Internas	0,00
Valor Base das Aquisições Interestaduais	100.750,00
Valor do Estorno	42.911,65

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Após realizados os devidos ajustes nas operações, a apuração do ICMS foi realizada com o valor total a recolher das operações da empresa. A tabela 9 demonstra os saldos finais obtidos após todas os ajustes realizados.

Tabela 9 - Apuração do ICMS Normal com Utilização dos Benefícios Fiscais

Descrição	Subtotal	Total
Débito do ICMS Operações Próprias		526.752,00
Estorno de Créditos		42.911,65
Estorno de Créditos Instrução Normativa 1.237/2015	42.911,65	

Total dos Débitos		569.663,65
Crédito do ICMS Operações Próprias		680.218,00
Outros Créditos		70.560,00
Crédito Outorgado Comerciante Atacadista	28.500,00	
Crédito Outorgado Comerciante Atacadista Medicamentos	42.060,00	
Total dos Créditos		750.778,00
ICMS a Recolher		-
Saldo Credor a Transportar para o Período Seguinte	-	181.114,35

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

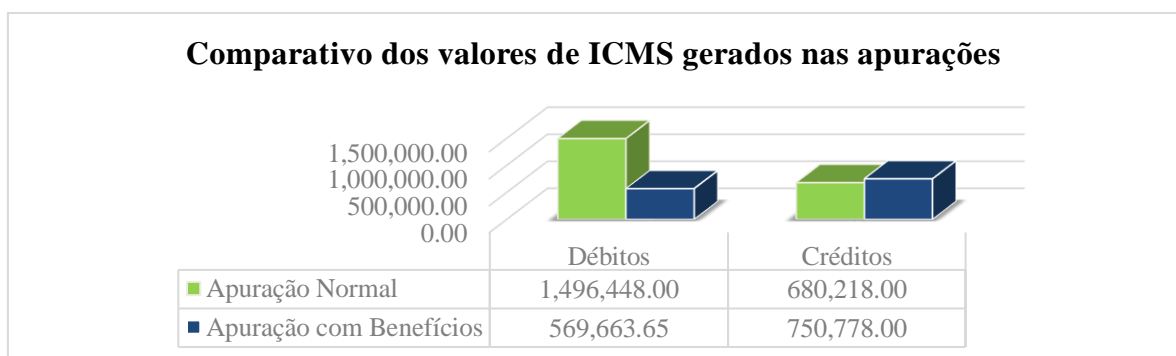
Concluída à apuração do ICMS, reverifica-se que o saldo do ICMS ficou credor, representando saldo em créditos a serem apropriados nos períodos seguintes no montante de R\$ 181.114,35 (cento e oitenta e um mil e cento e quatorze reais e trinta e cinco centavos), sendo efetivamente desembolsado o valor de R\$ 37.574,70 (trinta e sete mil e quinhentos e setenta e quatro reais e setenta centavos) a título de contribuição ao Protege Goiás.

4.3 ANÁLISE DOS DADOS FISCAIS APRESENTADOS

Neste estudo foram adotadas duas formas de apuração do ICMS, uma que corresponde a apuração normal do tributo, considerando tão somente os saldos fiscais de ICMS destacados nas operações, e a outra, aderindo aos benefícios fiscais devidamente regulamentados pelo Estado de Goiás.

O gráfico abaixo apresenta uma comparação entre os saldos de ICMS apurados com e sem a utilização dos incentivos fiscais fornecidos pelo Estado de Goiás.

Gráfico 1 – Comparativo dos valores de ICMS gerados nas apurações



Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Podemos verificar que o valor do débito do ICMS sem a utilização dos benefícios fiscais ficou maior em relação a apuração com a fruição dos incentivos. Isso ocorreu, pois, a redução da base de cálculo e as isenções do ICMS concedidas nas operações, reduziram expressivamente o volume do débito destacado nos documentos, uma redução de R\$ 926.784,35 (novecentos e vinte e seis mil e setecentos e oitenta e quatro reais e trinta e cinco centavos) no valor efetivo de recolhimento do tributo.

No mesmo sentido, observa-se que houve variação nos valores lançados a crédito do ICMS, a apuração sem benefícios assegurou ao contribuinte o abatimento nos débitos no valor de R\$ 680.218,00 (seiscentos e oitenta mil e duzentos e dezoito reais), enquanto na apuração com os incentivos fiscais foi constatado o valor de R\$ 750.778,00 (setecentos e cinquenta mil e setecentos e setenta e oito reais). A diferença justifica-se pela utilização do crédito outorgado, que possibilita ao contribuinte o aproveitamento de saldos tendo como fato gerador às suas vendas interestaduais, enquanto na apuração normal, são apropriados apenas os saldos relativamente destacados nos documentos fiscais de origem.

No estudo realizado, baseado nos dados fictícios elaborados para fins de apuração do ICMS sob os cenários sem a utilização de benefícios e com a utilização dos incentivos, foi possível constatar que embora a utilização de incentivos fiscais em Goiás esteja condicionada ao pagamento de uma contribuição, nota-se que o impacto financeiro para o contribuinte é muito menor com relação à não utilização dos benefícios em suas operações. Observou-se que no primeiro cenário a contribuinte auferiu o saldo a recolher de ICMS de R\$ 799.738,00 (setecentos e noventa e nove mil e setecentos e trinta e oito reais), enquanto no segundo cenário o valor do desembolso foi de R\$ 37.574,70 (trinta e sete mil e quinhentos e setenta e quatro reais e setenta centavos) para o Protege Goiás, ficando com o saldo de créditos de ICMS para utilização em períodos seguintes de R\$ 181.114,35.

Portando, os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Goiás aos comerciantes atacadistas de medicamentos, demonstraram-se viáveis à sua utilização, tendo em vista o expressivo valor de redução do ICMS em comparação com um cenário onde inexistiam tais incentivos. Dessa forma o recolhimento menor do tributo contribui para que as empresas estabelecidas nessa região possam investir em outros pontos considerados essenciais, como a expansão de suas unidades e conseqüentemente aumento no número de empregos devido ao seu crescimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude da alta carga tributária do país, os Estados, por meio de incentivos fiscais, buscam favorecer determinados segmentos econômicos, com o objetivo de fomentar o crescimento do nicho empresarial em suas regiões, utilizando-se de benefícios como isenções de tributos, reduções nos percentuais de recolhimento e até mesmo possibilitando a aferição de créditos outorgados em suas operações.

O Estado de Goiás, concede diversos benefícios fiscais do ICMS ao segmento atacadista de medicamentos, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento da Região, fazendo com que os empreendedores desembolsem uma quantidade menor no pagamento dos tributos e tenha condições de investir ainda mais no patrimônio da empresa. Essas iniciativas favorecem os interesses de que novos investidores busquem instalar seus negócios no estado, gerando cada vez mais empregos e fomentando o desenvolvimento regional.

Nesse sentido, ainda que exista uma renúncia fiscal em razão da redução do valor efetivamente recolhido aos cofres públicos, sua arrecadação se mantém, pois os Regimes Especiais de Tributação firmados entre os contribuintes asseguram ao Estado uma meta de recolhimento mensal, assim como a geração de novas empresas e a redução da carga tributária favorecem a vinda de cada vez mais investidores, o que movimenta a economia Estadual.

O estudo objetivou evidenciar a redução dos custos tributários relacionados ao ICMS, por meio da aplicação de benefícios fiscais vigentes no Estado de Goiás. A utilização dos incentivos fiscais reduziu expressivamente o volume de débitos destacados nos documentos fiscais, proporcionando uma redução no valor de R\$ 926.784,35 (novecentos e vinte e seis mil e setecentos e oitenta e quatro reais e trinta e cinco centavos) no valor efetivo do tributo destacados nos documentos fiscais.

A utilização dos incentivos reduziu o desembolso tributários dos atuais R\$ 799.738,00 (setecentos e noventa e nove mil e setecentos e trinta e oito reais), reduzindo a zero o valor do recolhimento no período em questão, enquanto no segundo cenário o valor do desembolso foi de R\$ 37.574,70 (trinta e sete mil e quinhentos e setenta e quatro reais e setenta centavos) para o Protege Goiás. Dessa forma, a utilização dos benefícios fiscais reduziu o desembolso financeiro do contribuinte, proporcionando uma redução de R\$ 880.277,65 (oitocentos e oitenta mil e duzentos e setenta e sete reais e sessenta e cinco centavos) no recolhimento do ICMS.

Por meio do estudo realizado, foi possível constatar o grau de importância de se utilizar os incentivos fiscais, tendo em vista o volume expressivo de redução no desembolso financeiro gerado por meio das simulações apresentadas. Dessa forma, nota-se que o profissional da área contábil se torna um instrumento fundamental para o auxílio às empresas quanto à tomada de

decisão, pois é necessário compreender a legislação para que todas as informações sejam apresentadas corretamente e de forma lícita.

Portando, a redução na tributação sobre o ICMS diminui a carga tributária incidente sobre as operações das empresas e aumenta a economia regional do país. No entanto, e de suma importância que o Estado de Goiás mantenha seus benefícios fiscais vigentes para continuar fomentando os contribuintes locais, a retirada de tais incentivos, poderia se tornar um ponto fraco para a região, pois tal situação poderia acarretar a retirada desse segmento para regiões que oferecem melhores condições tributárias que favoreceriam aos investidores.

Como limitação da pesquisa, nota-se a ausência de material bibliográfico que condicione um melhor embasamento teórico para a referida pesquisa, tendo como maior fundamentação a inserção de Leis e Decretos editados pelos órgãos regulamentadores. Sugere-se para futuros trabalhos que sejam feitas pesquisas sobre aplicação dos benefícios fiscais em empresas reais e que possibilitem por meio do seu fluxo de movimentação uma melhor análise quanto à aplicação dos incentivos.

REFERÊNCIAS

ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Portaria nº 3.916 de 1998**. Aprovar a Política Nacional de Medicamentos, cuja íntegra consta do anexo desta Portaria. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/1998/prt3916_30_10_1998.html. Acesso em 21 Ago. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 Set. 2022.

_____. **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. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 28 Set. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 24 de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em 10 Set. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 87 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 10 Set. 2022.

CEZNE, Andrea Nárriman. Direitos Fundamentais e Princípios Tributários Um Estudo de Caso. **VIDYA**, v. 23, n. 39, p. 27, 2003.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 87/02**. Concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2002/CV087_02. Acesso em 10 Out. 2022.

_____. **Convênio ICMS 01/99**. Concede isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1999/CV001_99. Acesso em 10 Out. 2022.

_____. **Convênio ICMS 26/03**. Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2003/CV026_03. Acesso em 10 Out. 2022.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DO VALLE, Maurício Dalri Timm. O princípio da anterioridade tributária. **Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina**, v. 1, n. 1, p. 103-114, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FARIA, Ramom Alberto Cunha de. **Contabilidade Tributária**. Porto Alegre: Sagah, 2016.

FARIAS, Mayra Andrade Marinho et al. **Benefícios fiscais do ICMS: positivamente, natureza jurídica e requisitos de concessão**. 2018. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/21809/2/Mayra%20Andrade%20Marinho%20Farias.pdf>. Acesso em 01 Set. 2022.

GOIÁS. **Lei nº 11.651 de 1991**. Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 15 Set. 2022.

_____. **Decreto nº 4.852 de 1997**. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: https://www.sefaz.go.gov.br/lte/lte_ver_40_3_htm/rcte/rcte.htm. Acesso em 15 Set. 2022.

_____. **Instrução Normativa nº 1.237 de 2015**. Disciplina a concessão de redução da base de cálculo e do crédito outorgado ao contribuinte industrial e comerciante atacadista. Disponível em:

https://appasp.economia.gov.br/legislacao/arquivos/Secretario/IN/IN_1237_2015.htm. Acesso em 10 Nov. 2022.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 10 Out. 2022.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 2010. LAKATOS, Eva Maria; DE ANDRADE MARCONI, Marina. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites**. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04092014-165654/publico/Regimes_especiais_de_ICMS_Carolina_Romanini_Miguel.pdf. Acesso em: 29 Out. 2022.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES AFONSO, José Roberto; MORAIS SOARES, Julia; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro: livro branco da tributação brasileira**. Inter-American Development Bank, 2013. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Avalia%C3%A7%C3%A3o-da-estrutura-e-do-desempenho-do-sistema-tribut%C3%A1rio-Brasileiro-Livro-branco-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-Brasileira.pdf>. Acesso em 10 Nov. 2022.

SACHSIDA, Adolfo. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. 2017. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7958/1/Tributa%c3%a7%c3%a3o%20no%20rasil_estudos_ideias%20e%20propostas.pdf. Acesso em 10 Ago. 2022.

SANTOS, Edna Perpétua dos. **O contexto institucional do polo farmacêutico em Goiás: cooperação e competição**. 2010. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/3243>. Acesso em 05 Nov. 2022.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Como montar uma distribuidora de medicamentos**. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/como-montar-uma-distribuidora-de-medicamentos,bdc87a51b9105410VgnVCM1000003b74010aRCRD#apresentacao-de-negocio>. Acesso em 10 Ago. 2022.

TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017. 397 p. ISBN 9788593713019.