



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E
COMUNICAÇÃO
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE
CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO**

**OS IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194 DE 23 DE JUNHO DE 2022 NA
ARRECADAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS**

ORIENTANDA– VANESSA APARECIDA FERREIRA

**ORIENTADORA – PROFA. MS. MILLENE BALDY DE SANT'ANNA BRAGA
GIFFORD**

GOIÂNIA-GO

2023

VANESSA APARECIDA FERREIRA

**OS IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194 DE 23 DE JUNHO DE 2022 NA
ARRECAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC GOIÁS).

Prof^a. Orientadora – Prof^a. Ms. Millene Baldy de Sant'Anna Braga Gifford

GOIÂNIA-GO

2023

VANESSA APARECIDA FERREIRA

**OS IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194 DE 23 DE JUNHO DE 2022 NA
ARRECAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS**

Data da Defesa: ____ de _____ de ____

BANCA EXAMINADORA

Orientador (a): Prof. Millene Baldy de Sant'Anna Braga Gifford

Nota:

Examinador (a) Convidado (a): Prof. Maria Augusta Fernandes Justiniano

Nota:

OS IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194 DE 23 DE JUNHO DE 2022 NA ARRECADAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS

Vanessa Aparecida Ferreira¹

RESUMO

O presente artigo versou sobre a Lei Complementar nº 194/2022, e os efeitos gerados por essa legislação na arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Estado de Goiás. O objetivo da pesquisa pautou-se em abordar sucintamente o conceito de tributos, e os pontos mais importantes do ICMS, tais como, previsão legal, fato gerador, contribuintes, incidência, alíquotas e o princípio da seletividade. Além disso, objetivou-se tratar dos artigos 1º e 2º da LC nº 194/2022, com ênfase nas principais alterações trazidas pela referida norma, assim como os debates acerca de sua constitucionalidade e impactos ocasionados na arrecadação estadual após a sua promulgação. A pesquisa possui natureza qualitativa e quantitativa e foi desenvolvida por meio do método hipotético-dedutivo, utilizando-se de pesquisas bibliográficas.

Palavras-chave: ICMS; Constituição Federal; seletividade; Lei Complementar.

¹ Graduanda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUC Goiás

INTRODUÇÃO

As modificações recentes na legislação, causadas sobretudo em decorrência daquelas implementadas pela Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022, especificamente no que tange aos artigos 1º e 2º, que promoveram alterações o Código Tributário Nacional, e na Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), fixando limitação das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, para produtos e serviços considerados como essenciais, ocasionaram uma série de discussões sobre o impacto provocado por esta regra legal na arrecadação dos Estados, haja vista que, tais mudanças passaram a vigorar imediatamente, sem que fosse concedido aos entes federados prazo de adequação.

Por ora, sabe-se que o ICMS constitui uma espécie do gênero tributo, cuja previsão legal encontra-se na Constituição Federal, que atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência para instituí-lo. Trata-se de um imposto de grande arrecadação no Brasil, no qual a tributação recai sobre as mercadorias (bens móveis passíveis de comercialização), serviços de comunicação, e transporte seja ele intermunicipal ou interestadual.

Porquanto, dada a importância do ICMS, a presente pesquisa se propôs a analisar os impactos causados pela LC nº 194/2022, na arrecadação desse tributo no Estado de Goiás após a promulgação da referida lei, com o fim de observar se houve diminuição significativa na receita arrecadada em comparação ao ano anterior.

Para tanto, em primeiro momento tratamos dos principais aspectos do ICMS, tais como, incidência, previsão legal, contribuintes, dentre outros, com ênfase no princípio da seletividade, do qual decorre a estipulação legal de que aos produtos considerados essenciais deve ser atribuída carga tributária menor, enquanto que aos produtos supérfluos recai maior carga tributária. Em sequência, a segunda seção ponderou as principais alterações promovidas no âmbito do Direito Tributário com o advento da Lei Complementar nº 194/2022, que passou a considerar os combustíveis, comunicações, energia elétrica, gás natural e o transporte coletivo como produtos e serviços essenciais para fins de redução da alíquota de ICMS. Além disso, enfatizamos as discussões decorrentes da aplicação da nova legislação, inclusive acerca de sua constitucionalidade.

À guisa de conclusão, em terceira seção, discorreremos sobre os efeitos ocasionados na arrecadação de ICMS no Estado de Goiás em virtude da promulgação

da LC nº 194/2022. À ocasião foram expostos os resultados obtidos a respeito das perdas de receita do ente federado após a implementação do novo diploma legal.

Assim, buscou-se por meio do tema proposto no presente trabalho, contribuir com a literatura no que tange a atualização do assunto, visando subsidiar futuras pesquisas sobre o tema, permitindo que acadêmicos possam utilizar dos seus resultados para ampliar a discussão sobre esta importante matéria do direito tributário.

1. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

1.1 TRIBUTOS

O artigo 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como sendo “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)

Luciano Amaro (*apud* Ricardo Alexandre) “define tributo como a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (2021, p.42)

O tributo advém da atividade financeira do Estado, é a principal fonte de recurso público e constitui um gênero, do qual são espécies: o imposto, a taxa, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório. Cumpre salientar que os tributos desempenham um papel importante no desenvolvimento social de um ente federado, haja vista que, são arrecadados e revertidos em melhorias ofertadas à população em geral, com a finalidade de efetivar os direitos sociais constantes na Constituição Federal de 1988:

[...]os tributos são fontes de recursos para o Estado, mas é importante lembrar que os tributos não devem se resumir a apenas serem pagos pela sociedade. Melhor que isso é mostrar à sociedade como os recursos recolhidos são revertidos em melhorias para a qualidade de vida de todos, visando, assim, à garantia da dignidade humana por meio da efetivação dos direitos sociais. (DEMARCHI; LIMA, 2021, p. 161)

Portanto, a diminuição elevada na receita de uma unidade da federação poderá acarretar a precariedade na prestação de certos serviços públicos, ante a importância da arrecadação de tributos para o desenvolvimento econômico e social.

1.2 PRINCIPAIS ASPECTOS DO ICMS

1.2.1 Breve Histórico

O imposto que hoje chamamos de ICMS surgiu com o advento da Constituição Federal de 1934, na qual foi atribuído aos Estados o denominado Imposto de Vendas Mercantis, posteriormente substituído pelo Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC), que permaneceu vigente nas Constituições de 1937 e 1946. O IVC “era um imposto plurifásico e cumulativo, o qual incidia sobre cada venda realizada com a mesma alíquota, sem possibilidade de deduções dos valores pagos nas operações anteriores.” (CANOTILHO, et al, 2018, p.3222)

Em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18/1965, houve a substituição do IVC pelo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), que “incidia exclusivamente sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores, o que excluía as pessoas físicas que não exercem a atividade comercial, industrial ou produtora com habitualidade.” (HARADA,2022, p.32). Quanto às características tratava-se de um tributo plurifásico, e ao contrário do seu antecessor, não cumulativo.

Em 1988, com a instituição do novo texto constitucional o antigo ICM, passou a incidir sobre os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, razão pela qual foi acrescentada a letra “s” à sigla, dando origem ao chamado ICMS, cujas principais características serão tratadas no decorrer do presente trabalho. (ALEXANDRE, 2021, p. 748)

1.2.2 Previsão Legal

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, possui previsão constitucional no artigo 155, inciso II da CF/88, o qual atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 1988)

A Carta Magna de 1988, tratou desse imposto detalhadamente, haja vista que, além do dispositivo citado alhures, o artigo 155, traz “os §§ 2.º, 3.º, 4.º e 5.º, cada um deles contendo inúmeros incisos e letras, completam a regulamentação minuciosa desse imposto, pouco deixando à colaboração dos legisladores infraconstitucionais.” (HARADA, 2022, p. 46)

Além disso, a Constituição Federal conferiu à Lei Complementar de caráter nacional a competência para regulamentar pontos polêmicos do ICMS, como também, previu a celebração de convênios, dentre outras regras:

[...]a Constituição Federal delegou à regulação, mediante lei complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS (CF, art. 155, § 2.º, XII); previu a celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais (CF, art. 155, § 2.º, XII, g); delegou ao Senado importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo, entre outras regras de uniformização e pacificação fiscal. (ALEXANDRE, 2021, p. 149)

Atualmente o ICMS encontra-se disposto na Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1966, também denominada como Lei Kandir, cuja estrutura é composta por 36 (trinta e seis) artigos, que tratam de temas variados acerca desse tributo.

Em âmbito estadual, especificamente no Estado de Goiás, as disposições que tratam do ICMS estão postas na Lei nº 11.651/91, que institui o Código Tributário do Estado.

1.2.3 Conceito de Mercadorias

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e serviços – ICMS corresponde a um dos tributos de grande arrecadação no Brasil, tornando-se protagonista de discussões e divergências no âmbito do direito tributário, tanto que, Cólho (2020, p.391) lhe denomina como “um imposto diabólico e radicalmente ilegal”, que “[...] vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes”.

Nesse diapasão, faz-se necessário conceituar o termo mercadoria, que constitui um dos núcleos centrais do ICMS. Para Souto Maior Borges (apud Ricardo Alexandre), a mercadoria é o bem móvel sujeito a comercialização:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria. (2021, p. 748)

Portanto, para caracterizar-se como mercadoria o bem deve ser móvel e passível de ser vendido ou revendido, cuja transação seja realizada habitualmente, excluindo-se aqui os bens imóveis. Assim, tem-se uma mercadoria, quando o empresário, adquire determinado bem móvel com a finalidade de colocá-lo em circulação no mercado (ASSUNÇÃO, 2009, p. 15). No que tange ao significado de circulação, compreende-se como àquela que enseja a transferência da propriedade ou posse da mercadoria objeto de mercancia.

1.2.4 Os serviços tributados pelo ICMS

Ao discriminar o ICMS e suas principais características, a Constituição Federal determinou que, além da circulação de mercadorias, esse tributo também incide sobre a prestação de serviços de comunicação, e transporte intermunicipal e interestadual. (BRASIL, 1988)

No que se refere à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, Paulsen (2017, p.373) destaca que há tributação nos serviços de transporte “de passageiros, de valores, de bens ou de mercadorias”. Cumpre salientar que a base econômica não é pautada no transporte propriamente dito, mas sim no serviço de transporte fornecido. Porquanto, para incidir o ICMS é necessário que haja a contratação onerosa do serviço.

Outrossim, ressalta-se que os transportes realizados dentro de um único município (intramunicipal), são de competência municipal, razão pela qual incidem Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e não o ICMS. (HARADA, 2022)

Quanto ao serviço de comunicação, Paulsen (2017, p. 375) assevera que o fator gerador do imposto restará caracterizado com a prestação do serviço de comunicação, no qual haja efetiva participação dos sujeitos da relação comercial (prestador e tomador).

1.2.5 Fato Gerador e Contribuintes

Em observância ao disposto no artigo 155, inciso II da CF/88, extrai-se que o fato gerador do ICMS, refere-se à “realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores.” (COELHO, 2020, p. 396). Logo, o fato gerador restará caracterizado quando houver movimentação de mercadoria, que tenha como destinatário certo estabelecimento.

Nas palavras de Ricardo Alexandre (2021, p. 788) para configurar o fato gerador do ICMS, faz-se imprescindível um título jurídico passível de justificar a saída mercadoria, devendo esta implicar na transferência de propriedade. Assim, nas situações que envolvam comodato e locação, por exemplo, não haverá incidência do imposto, uma vez que, não houve modificação na propriedade.

Noutra vértice, quanto aos contribuintes do ICMS, regra geral, o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, os descreve como a pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação em caráter habitual ou em proporção que caracterize intuito comercial, ainda que as operações e atividades iniciem no exterior. (BRASIL, 1996).

1.2.6 Alíquotas

As alíquotas de ICMS variam a depender do produto tributado, admitindo-se inclusive, a aplicação da seletividade, prevista no artigo 155 § 2º, III da CF. Ressalta-se que compete ao Senado Federal por meio de resolução, estipular as alíquotas mínimas ou máximas desse tributo, de maneira facultativa. Logo, não havendo resolução dispondo sobre o tema, cabe aos Estados instituí-las no âmbito de suas atribuições. (SABBAG, 2020, 486)

A resolução nº 22/1989 do Senado Federal estabeleceu as alíquotas do ICMS, dividindo-as em dois tipos: “as internas – fixadas livremente pelos Estados e com valor normalmente entre 17% ou 18% – e as interestaduais.” (SABBAG, 2020 p.485)

Nas operações internas as alíquotas são definidas a critério de cada Estado, desde que observada a alíquota mínima estipulada em Resolução do Senado Federal, como também, não seja inferior àquelas determinadas para as operações estaduais. (PAULSEN, 2017, p.377)

Já as alíquotas interestaduais foram fixadas pela resolução supramencionada observando a região do país em que são realizadas as operações relativas ao imposto, aplicando-se os seguintes critérios:

- a) operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destinação de mercadorias ou serviços a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo: 7%;
- b) operações com mercadorias ou serviços com destino às regiões Sul ou Sudeste: 12%;
- c) operações de importação: 17% ou 18%; (SABBAG, 2020, p.486)

Além disso, conforme o artigo 155, § 2º, VII da CF, quando tratar-se de operações interestaduais cuja mercadoria for destinada ao consumidor final, seja ele contribuinte ou não do tributo, aplica-se a alíquota interestadual, sendo que “ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior).” (PAULSEN, 2017, p. 377)

1.2.7 Não cumulatividade

O artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal prevê que o ICMS “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)

Nesse sentido, Geórgia Rodrigues Rocha Silva (2016) explica que na regra da não cumulatividade o imposto cobrado na etapa final, corresponderá a soma dos fracionamentos de cada etapa de produção, sendo que caberá a cada agente econômico, efetuar o pagamento apenas sobre o que agregou:

Observa-se que o imposto na etapa final será igual a soma dos fracionamentos de cada etapa de produção. Cada agente econômico paga apenas sobre o que agregou. A não-cumulatividade, como dito, é de aplicação obrigatória em razão da existência do sistema de compensação dos créditos e débitos, isto é, o ICMS da operação anterior é compensado na operação seguinte para evitar que o imposto seja um elemento decisivo na composição do preço. (SILVA, 2016, p.58)

Portanto, aplicação do regime da não cumulatividade visa impossibilitar a ocorrência de efeito cascata no ICMS, que consiste na incidência do imposto mais de vez, ou seja, sobre cada uma das etapas comerciais de determinada cadeia,

ocasionado como consequência, a elevação dos preços finais. (BERGAMINI, 2020, p.230)

1.3 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

1.3.1 Noções Conceituais

Estampado na Constituição Federal, o princípio da seletividade tem como escopo atribuir alíquotas menores aos produtos e/ou serviços entendidos como essenciais para a população em geral, ou seja, quanto mais essencial for um produto, menor será sua carga tributária. A seletividade somente é aplicada para fins de IPI e ICMS, sendo que esse último será nosso objeto de estudo.

Assim, nas palavras de Carolina Romanini Miguel (2022, p. 273) estamos diante de um princípio que demanda do legislador tratamento diferenciado em virtude da utilização das mercadorias comercializadas ou serviços prestados, sendo menor a tributação aplicada àqueles cujo acesso é feito pela maior parte dos cidadãos.

Porquanto, “ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto” (PAULSEN *apud* BAINY, 2012, p 38)

Para fins de aplicação da seletividade deve-se interpretar o significado de essencialidade sob uma óptica mais ampla, buscando o legislador se ater às necessidades da população a partir do tempo e espaço em que ela está inserida:

O conceito da ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia). (TILBERY, *apud* ALHO NETO 2018, p. 214)

A princípio, os produtos serão tratados como essenciais conforme a necessidade de consumo do consumidor para fins de aplicação da seletividade. Em contrapartida, os produtos tidos como desnecessários terão uma carga tributária maior, como é o caso do cigarro, por exemplo. (LEITE; MORAIS, 2018, p. 03)

1.3.2 Aplicação da Seletividade ao ICMS

Adentrando em aspecto mais específico da seletividade, qual seja, sua aplicação no ICMS, a Constituição Federal dispôs que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, (art. 155, § 2º, III)

Ocorre que, há discussões no meio jurídico acerca da obrigatoriedade ou discricionariedade de cada estado para aplicar a seletividade, tendo em vista que a Constituição federal é clara ao afirmar que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será seletivo (obrigatoriamente), “porém, no que tange ao ICMS a CF disse que “poderá”, abrindo lacunas para várias discussões, já que, para muitos, este verbo “poderá” deve ser interpretado como “deverá”.” (LEITE, MORAIS, 2018, p.07)

Carolina Romanini Miguel (2022, p. 277) destaca que não há unanimidade entre os tributaristas a respeito da facultatividade do princípio da seletividade. Assim, em oposição ao entendimento supra, Roque Antonio Carrazza (*apud* João de Souza Alho Neto, 2018, p. 206) entende que “existe na Constituição uma norma cogente, de observância obrigatória, de modo que o “poderá equivale juridicamente a um peremptório deverá”. Ou seja, conforme entendimento do autor, há obrigatoriedade na observância da seletividade no ICMS.

Para Harada, o dispositivo em comento possui natureza programática, porquanto, os Estados não são obrigados a adotar o critério da seletividade, mas uma vez instituída, deve ser observada:

[...] o inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF que permite a diferenciação de alíquotas incidentes para produtos e serviços essenciais, é uma mera faculdade dos Estados que não são obrigados a fazer essa distinção. O preceito constitucional em questão tem, portanto, natureza programática. Norma programática ninguém é obrigado a implementar. [...] Uma vez implementada ela não pode implicar contrariedade ao preceito programático[...] (2022, p.175)

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (*apud* Alho Neto) preceitua que a Constituição Federal não impõe aos Estados Membros e o Distrito Federal a obrigação de aplicar a seletividade em seus ICMSs, contudo, uma vez empregada, deverá atuar em observância à essencialidade das mercadorias e serviços. (2018, p. 206)

Logo, vislumbra-se que o dispositivo legal nos indica que os Estados Membros e o Distrito Federal possuem discricionariedade para aplicar ou não a seletividade sobre o ICMS, e, “caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as

alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos [...]” (ALEXANDRE, 2021, p. 759)

2 A LEI COMPLEMENTAR Nº 194 DE 23 DE JUNHO DE 2022

2.1 PRINCIPAIS ASPECTOS

A Lei complementar nº 194 foi promulgada em 23 de junho de 2022, e desde então vem gerando algumas polêmicas e discussões, isso porque, o referido diploma legal em seus artigos 1º e 2º alterou o Código Tributário Nacional e a Lei Kandir (LC nº 87/96) de modo que, para fins de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) passou a considerar como bens e serviços essenciais, os combustíveis, as comunicações, a energia elétrica, o gás natural e o transporte coletivo, e vedou a fixação de alíquotas sobre tais operações em patamar superior ao das operações em gerais, as quais variam conforme cada Estado:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 18-A:

“Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços; [...] (BRASIL, 2022)

Retomando o conteúdo tratado alhures, visualiza-se aqui a aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade desses produtos e serviços, que são indispensáveis para a maioria da população brasileira, independentemente da região que resida. Assim, nas palavras de Harada (2022), a referida legislação possui o condão de uniformizar as regras acerca da essencialidade com o intuito de evitar interpretações conflitosas sobre o tema, dado o caráter nacional do ICMS:

Sendo o ICMS, um imposto de vocação nacional, conferido aos Estados componentes da Federação, sem as normas gerais, certamente, haveria conceituações conflituosas. Uma das funções da lei complementar é exatamente a de editar normas gerais que têm a natureza uniformizadora,

servindo a legislação nacional como coordenadora em relação à matéria submetida à sua atuação. [...] Deixar a critério de cada Estado definir o que é essencial acabaria por destruir a unidade nacional da Federação. O diesel, por exemplo, poderia ser essencial em um Estado, e ser um bem nocivo em outro Estado pelo seu efeito poluidor. (HARADA, 2022, p.174)

Noutro particular, ressalta-se que as mudanças implementadas pela LC passaram a vigorar imediatamente, sem conceder prazo para que as unidades federativas se adaptassem as novas medidas. Ocorre que os estados e o DF estavam despreparados para assumir de imediato a regra imposta, tendo em vista que no julgamento do Tema nº 745, o Supremo Tribunal Federal havia instituído a essencialidade da energia elétrica e serviços de telecomunicações, para fins redução das alíquotas de ICMS, contudo, a decisão somente produziria efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, conforme segue:

[...] 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21). (RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022)

É cediço que a nova legislação é passível de causar impactos financeiros nas receitas estaduais, dada a imediatidade da sua entrada em vigor. Porquanto, prevendo tal situação, o legislador infraconstitucional trouxe no artigo 3ª da referida LC, a possibilidade de compensação dos Estados e Distrito Federal pelas perdas na arrecadação decorrentes da redução das alíquotas:

art. 3º A União deduzirá do valor das parcelas dos contratos de dívida do Estado ou do Distrito Federal administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, independentemente de formalização de aditivo contratual, as perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal ocorridas no exercício de 2022 decorrentes da redução da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que exceda ao percentual de 5% (cinco por cento) em relação à arrecadação deste tributo no ano de 2021. (BRASIL, 2022)

Assim, a União abaterá do valor das parcelas referentes às dívidas do Estado ou Distrito Federal administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional o valor das perdas na arrecadação de ICMS sucedidas no exercício financeiro de 2022, que excedam o percentual de 5% (cinco por cento) em relação ao ano de 2021. Ainda, os parágrafos do artigo supracitado abordam com mais detalhes todas as regras de compensação, que por ora, não constituem objeto do presente estudo.

2.2 DEBATES ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA LC Nº 194/2022

A LC nº194/2022, está sendo objeto de inúmeros questionamentos desde a sua promulgação, tanto que em oposição às mudanças implementadas, governadores de 11 (onze) Estados e do Distrito Federal, ingressaram com Ação Direta de Inconstitucionalidade sob o nº 7195, na qual argumentam, em suma, que a lei impõe ônus excessivo e desproporcional às unidades da federação; viola o pacto federativo ao apresentar limites a autonomia dos Estados e DF; e seu conteúdo não está dentre as atribuições compreendidas no artigo 146, incisos I, II e III da CF/88, porquanto, não caberia à Lei Complementar dispor sobre fixação de alíquotas. Além disso, pontuou que o legislador distorceu o precedente do STF acerca seletividade da energia elétrica e telecomunicações, dentre outros argumentos. (ADI 7195, p. 56)

Para o Kiyoshi Harada o conteúdo tratado pela LC 194/2022 está consonância com as atribuições concedidas à Lei Complementar no artigo 146, III da CF, que confere “a tarefa de fixar normas gerais em matéria de legislação tributária, uniformizando em todo o território nacional o conceito de mercadorias e serviços essenciais.” (2022, p. 103). O autor ainda destacou que “alguns estudiosos entendem que houve invasão de competência dos Estados (art. 18 do CF), porque a fixação de alíquotas não está sob reserva de lei complementar, como acontece com a base de cálculo (art. 146, III, a da CF).” (p. 103).

No entanto, entende que apesar de a Carta Magna não fazer alusão à alíquota, a Lei complementar sob análise não fixou, tampouco reduziu alíquotas de ICMS sobre produtos e serviços essenciais, apenas legislou em observância à interpretação dada ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso III da CF/88. (HARADA, 2022, P. 103)

Diante disso, Harada (2022, p. 173) defende que a “LC nº 194/2022 não padece de qualquer vício de inconstitucionalidade”, posto que, a atuação do legislador

observou as atribuições da Lei Complementar, expostas no artigo 146, inciso III da CF. Entretanto, o entendimento final acerca da constitucionalidade ou não de suas disposições será apresentado pelo Supremo Tribunal Federal, após o julgamento da ADI Nº 7195, enquanto isso, a legislação seguirá gerando inúmeras discussões na seara jurídica e econômica.

3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 E A ARRECADAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS

3.1 IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022 NA ARRECADAÇÃO DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS

Conforme amplamente discutido pelos autores já citados, a Lei Complementar nº 194/2022 provocou alterações no Código Tributário Nacional e na Lei Kandir, passando a considerar os combustíveis, as comunicações, a energia elétrica, o gás natural e o transporte coletivo como produtos e serviços essenciais para fins de redução das alíquotas de ICMS, o que ocasionou impactos na arrecadação desse tributo pelos Estados-Membros.

Diante disso, considerando que o ICMS constitui a principal fonte de receita do Estado de Goiás, a presente seção se propôs a demonstrar os efeitos provocados pela LC nº 194/2022 na arrecadação desse tributo no Estado. Para tanto foi realizada colheita de dados junto ao sítio eletrônico da Secretaria de Estado da Economia do Estado – SEFAZ, cujos resultados foram apresentados abaixo.

Na tabela 01, foram dispostos os valores da arrecadação de ICMS por atividade econômica (combustível, indústria, comércio atacadista, comércio varejista e energia elétrica), no período compreendido entre junho de 2021 e março de 2023:

TABELA 1 : ARRECADAÇÃO POR ATIVIDADE ECONÔMICA

MESES	Combustível	Indústria	Com. Atacadista	Com. Varejista	Energia Elétrica
jun/21	521.188.146	397.824.221	373.599.056	290.590.193	225.531.631
jul/21	621.597.289	412.979.947	412.636.108	312.153.317	221.259.627
ago/21	649.555.399	402.333.781	425.834.440	316.008.651	217.699.217
set/21	618.456.409	414.439.321	409.077.016	318.812.016	211.128.579
out/21	618.777.426	431.759.990	425.815.151	302.243.362	300.887.216

nov/21	628.370.615	434.302.276	412.997.870	323.857.292	283.021.155
dez/21	619.325.493	445.052.123	416.626.047	332.822.970	248.186.919
jan/22	562.011.655	405.870.791	384.900.968	363.226.369	253.269.044
fev/22	543.786.536	360.426.006	345.273.339	304.606.907	251.674.197
mar/22	621.203.874	363.006.314	366.985.905	273.111.533	247.824.330
abr/22	620.077.258	411.662.074	380.744.152	288.308.043	259.862.129
mai/22	607.885.310	407.780.804	378.052.726	312.640.614	249.647.447
jun/22	567.379.725	453.825.930	398.168.446	337.705.983	193.430.529
jul/22	473.968.131	446.971.998	453.772.969	323.122.788	193.171.505
ago/22	493.220.946	425.047.513	398.051.119	343.437.811	44.666.450
set/22	420.537.646	447.819.171	463.141.151	332.551.163	90.085.505
out/22	376.240.059	446.494.218	448.875.940	326.670.771	117.110.451
nov/22	379.126.728	432.862.205	435.058.985	333.135.925	112.888.505
dez/22	303.590.103	436.383.117	446.565.055	338.359.152	116.646.983
jan/23	349.282.968	425.487.472	432.461.209	395.465.837	100.815.406
fev/23	374.977.710	376.715.253	405.877.078	347.082.119	101.433.733
mar/23	374.070.088	365.011.999	378.581.697	311.005.503	95.969.934

Fonte: Elaborado pela autora.

A tabela 02 apresenta o valor de ICMS arrecadado mensalmente pelo estado, no período compreendido entre junho de 2021 e março de 2023, no que tange à outras atividades econômicas, prestação de serviços, comunicação, produtos agropecuários e extração mineral:

TABELA 2 : ARRECADAÇÃO POR ATIVIDADE ECONÔMICA

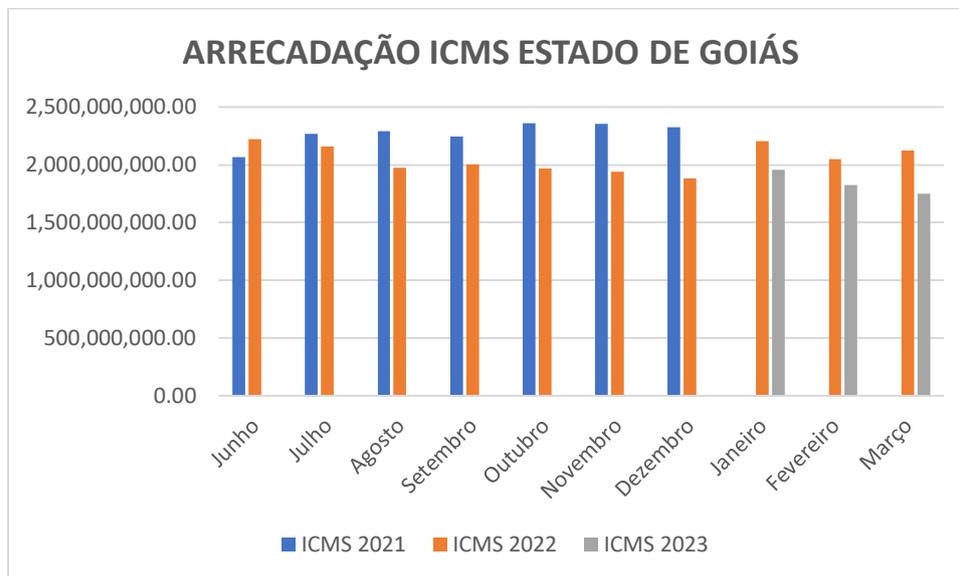
MESES	Outras Ativ. Econô.	Prst. De Serviço	Comunicação	Prod. Agropecuária	Ext. Mineral
jun/21	74.254.721	50.890.531	86.322.511	32.469.830	15.685.032
jul/21	94.088.037	53.466.317	86.579.760	38.623.825	13.965.493
ago/21	83.741.162	59.817.372	82.067.801	39.268.644	14.110.320
set/21	77.544.949	61.775.016	78.369.690	36.486.114	17.297.707
out/21	84.704.503	59.919.613	74.311.404	44.590.619	15.995.156
nov/21	84.891.771	57.434.734	76.654.243	38.988.474	15.009.511
dez/21	84.805.021	53.331.284	73.087.799	36.133.434	14.886.188
jan/22	60.633.736	52.612.814	75.027.988	36.942.547	14.118.316
fev/22	65.511.716	49.515.237	71.571.886	46.751.713	11.710.678
mar/22	68.599.544	51.125.507	77.018.556	43.495.709	12.635.799
abr/22	66.882.205	57.685.134	73.768.053	42.060.922	12.899.115
mai/22	83.975.178	59.240.219	72.647.231	58.226.196	13.466.734
jun/22	75.582.617	60.049.576	74.319.264	48.331.661	13.600.267
jul/22	74.765.377	64.045.308	70.439.462	42.663.564	12.854.763
ago/22	83.735.583	69.075.159	54.360.676	49.742.351	14.924.854
set/22	83.299.352	73.813.961	29.193.449	44.766.358	16.887.026

out/22	83.566.612	72.024.554	38.888.210	49.113.283	12.321.395
nov/22	85.591.343	63.042.599	40.210.594	47.243.907	11.523.129
dez/22	74.311.102	64.552.684	46.046.073	45.669.526	13.769.921
jan/23	84.315.405	75.897.449	40.394.965	43.842.872	11.699.395
fev/23	75.434.600	63.456.852	38.269.857	30.065.311	12.055.079
mar/23	91.329.651	55.395.832	35.852.652	32.841.866	11.498.132

Fonte: Elaborado pela autora.

O gráfico 01 trata da arrecadação total de ICMS no Estado de Goiás, no período compreendido entre junho de 2021 e março de 2023:

GRÁFICO 1



Fonte: Elaborado pela autora.

Observou-se por meio dos dados supracitados que a partir do advento da Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022, a arrecadação do Estado de Goiás sofreu um impacto expressivo. Nesse sentido, com o fim de atingir a presente análise, foram comparados o volume arrecadado no mesmo mês do ano anterior com o do ano corrente, de modo que, foi possível captar as variações registradas no período do estudo.

Outrossim, analisando o ICMS como um todo sem a segregação por atividade econômica, foi identificado um comportamento atípico nos meses investigados, sendo que no primeiro mês do estudo foi aplicado uma comparação para os meses de junho de 2021 e junho do ano de 2022, nestes percebe-se um comportamento normal de crescimento da arrecadação, haja vista que a economia está em fase de retomada no

período pós-pandemia da covid-19, obtendo um crescimento de 7,45% de um exercício para o outro, porém para o mês de julho de 2022, identifica-se uma redução de - 4,92%, se comparado com mesmo período do ano anterior;

Ademais, foi identificado a partir do mês de agosto de 2022, um aumento da redução na arrecadação, no qual o percentual apresentado é de -13,72% , em relação ao período do ano anterior e de 8,80% em relação ao resultado apresentado em julho de 2022.

No mês de setembro de 2022, comparado ao mesmo período de 2021, a redução apresentada foi de -10,76%, nota-se um recuo na arrecadação neste início de vigência com números expressivos. Quanto aos meses outubro, novembro e dezembro de 2022, identificou-se uma estabilização em -16,43%, -17,61% e -18,94%, respectivamente, infere-se que neste período tenha ocorrido um maior agravamento, e impacto oriundo da mudança legal na arrecadação de ICMS.

No início do ano de 2023, nos meses de janeiro e fevereiro em comparação ao mesmo período do ano de 2022, observou-se uma redução do percentual estudado, com resultado de -11,19% e -10,99%, essa redução em relação ao trimestre anterior denota uma mudança no comportamento de arrecadação, porém não foram encontrados elementos que justifiquem tal resultado. No mês de março de 2023, o percentual encontrado apresenta um crescimento expressivo em relação a sequência apresentada no final de 2022 e se comprado com o mesmo período de mês a redução é de -17,57%.

Logo, conclui-se por meio dos resultados apresentados, que a Lei Complementar nº 194/2022, influenciou de forma negativa a arrecadação de ICMS no período analisado, com evidências estatisticamente fortes de perdas em volume de ICMS arrecadado, colocando o Estado de Goiás em condições de prejuízo por este diploma legal.

CONCLUSÃO

Conclui-se que o ICMS constitui um tributo estadual de grande arrecadação, e complexidade, razão pela qual desde a sua criação, está sendo objeto de inúmeros debates e divergências no âmbito do direito tributário. Com a promulgação da Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022, não foi diferente, iniciou-se desde logo

intensas discussões acerca do ICMS sobre os produtos considerados essenciais para fins de aplicação da seletividade, e os possíveis efeitos dessa nova regra na arrecadação dos Estados, haja vista que eles se viram prejudicados diante da possibilidade de redução das recitas arrecadas.

Ao tratar da seletividade tributária, observou-se que apesar de haver divergências quanto a discricionariedade ou obrigatoriedade de adoção desse instituto pelos Estados, o entendimento majoritário é no sentido de que ao utilizar o verbo “poderá”, a Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, III, concede ao ente federado a possibilidade de aderir ou não a esse critério.

No que tange ao objetivo central da presente pesquisa, demonstrou-se a partir dos períodos analisados, que após a inserção da Lei Complementar nº 194/2022, ocorreu uma diminuição significativa na arrecadação de ICMS no âmbito do Estado de Goiás, ficou em situação de prejuízo frente as novas mudanças legislativas.

Assim, considerando a importância da arrecadação de tributos para efetivação dos direitos sociais conferidos na Constituição Federal, tem-se que apesar do consumidor final obter durante certo período a diminuição no preço dos produtos e/ou serviços a serem adquiridos, posteriormente, poderá haver falhas na prestação de serviços essenciais fornecidos à população em geral, frente ao desequilíbrio gerado na receita estadual.

Posto isso, vislumbra-se que o estudo do tema proposto é de suma importância, dada sua atualidade, frente as novas atualizações legislativas, tendo em vista que fornece aos leitores, subsídios passíveis de transmitir informações acerca de uma das polêmicas que atualmente circundam o ICMS.

THE IMPACTS OF COMPLEMENTARY LAW NO. 194 OF JUNE 23, 2022 ON THE COLLECTION OF ICMS IN THE STATE OF GOIÁS

ABSTRACT

This article deals with the Complementary Law no. 194/2022, and the effects generated by this legislation in the collection of the Tax on Goods and Services (ICMS) in the State of Goiás. The objective of the research was based on briefly addressing the concept of taxes, and the most important points of the ICMS, such as legal provision, generator fact, taxpayers, incidence, rates and the selectivity principle. Furthermore, the objective was to address articles 1 and 2 of LC no. 194/2022, with emphasis on the main changes brought by this rule, as well as the debates about its constitutionality and impacts caused on state tax collection after its enactment. The research has a qualitative and quantitative nature and was developed through the hypothetical-deductive method, using bibliographic research.

Keywords: ICMS; Federal Constitution; selectivity; Complementary Law.

REFERÊNCIAS

Ação de governadores sobre mudanças no ICMS será julgada direto no plenário. Supremo Tribunal Federal, 07 de jul. de 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=489910&ori=1> > Acesso em 21 de setembro 2022.

Ação Cível Originária nº 3614. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em > <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6531074> > acesso em 10 de abril de 2023.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. Ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de software. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 11, n. 93, p. 01-35, 2009. Disponível em: < <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2009v11e93-201> > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. 2012. Disponível em < <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/56628> > acesso em 21 de março de 2023.

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos: volume I, ICMS**. 4ª ed. revista atualizada e ampliada. Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7195**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em < <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957> > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em > <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460727/false> > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm > acesso em 25/09/2022.> acesso em 27 de fevereiro de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: > http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

CANOTILHO, J. J. Gomes [et al.]. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. Ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018

CÂMARA dos Deputados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/879902-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-LIMITA-ALÍQUOTAS-SOBRE-COMBUSTÍVEL-E-ENERGIA>> acesso em 21 de setembro 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DE FREITAS, Matheus Ribeiro; RIBEIRO, Kátia Vanessa Marcon. ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. **Revista Científica da Faculdade Quirinópolis**, v. 3, n. 11, p. 284-296, 2021. Disponível em: < <https://recifaqui.faqui.edu.br/index.php/recifaqui/article/view/121> > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

DEMARCHI, Clovis Demarchi; LIMA, Tomás José Medeiros. FUNDAMENTOS CONTEMPORÂNEOS DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA E A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO. **Revista da ESMESC**, v. 28, n. 34, p. 146-166, 2021. Disponível em < <https://revista.esmesc.org.br/re/article/view/258> > acesso em 22 de março de 2023.

GOIÁS. **Lei Ordinária nº 11651, de 26 de dezembro de 1991**. Disponível em < <https://leisestaduais.com.br/go/lei-ordinaria-n-11651-1991-goias-institui-o-codigo-tributario-do-estado-de-goias> > acesso em 02 de abril de 2023.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e prática**. Editora Dialética, Edição do Kindle, 2022.

ICMS: STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações. Supremo Tribunal Federal, 01 de dez. de 2022. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498377&ori=1#:~:text=ICMS%3A%20STF%20invalida%20mais%20tr%C3%AAs,al%C3%ADquotas%20maiores%20para%20servi%C3%A7os%20essenciais> > acesso em 27 de fevereiro de 2023.

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. **Secretaria de Estado da Economia: Governo do Estado de Goiás**. Disponível em: > <https://www.economia.go.gov.br/receita-estadual/icms.html> > acesso em 08 de abril de 2023.

LEITE, Aparecida Maria; MORAES, Ligia Maria Donini. **Princípio da seletividade ICMS sobre produtos essenciais com foco na energia elétrica**. TCC-Direito, 2018. Disponível em < <https://www.repositoriodigital.univag.com.br/index.php/rep/article/view/272> > acesso em 21 de março de 2023.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Princípio da seletividade: a essencialidade como critério constitucional para fixação de alíquotas do ICMS.**2022. Disponível em < <https://www.ibet.com.br/principio-da-seletividade-a-essencialidade-como-criterio-constitucional-para-fixacao-de-aliquotas-do-icms-por-carolina-romanini-miguel/>> acesso em 19 de março de 2023.

NETO, João de Souza Alho. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 201-225, 2018. Disponível em > <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/334> > acesso em 19 de março de 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7.ed – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

Secretaria de Estado da Economia: Governo do Estado de Goiás. **Evolução e Comparação da Arrecadação Estadual**. Disponível em:> <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiZjExMjY5ZDMtNTkyMy00MDVjLWEyZjAtY2FiMDA4MDYwZjM3IiwidCI6ImIzZDE4N2Y0LWE2NzEtNDQ5Yy04MDYxLTM5ZjEzNTQxYzgxNyJ9&pageName=ReportSectionbc156e87de50306657e3> > acesso em 10 de abril de 2023.

SILVA, Geórgia Rodrigues Rocha. **A constituição brasileira e os aspectos gerais do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação: ICMS**. 2016. Tese de Doutorado. 00500: Universidade de Coimbra. Disponível em: < <http://hdl.handle.net/10316/41676> > acesso em 27 de fevereiro de 2023.