



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA - CAEN  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA - MPE**

**JULIANA DE SALES SILVA**

**ICMS – CARGA LÍQUIDA E A MUDANÇA NO COMPORTAMENTO DO  
CONSUMIDOR FINAL**

**FORTALEZA  
2011**

**JULIANA DE SALES SILVA**

**ICMS – CARGA LÍQUIDA E A MUDANÇA NO COMPORTAMENTO DO  
CONSUMIDOR FINAL**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia.

Área de Concentração: Economia do Setor Público

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Antônio de Castro Pereira

**FORTALEZA  
2011**

**JULIANA DE SALES SILVA**

**ICMS – CARGA LÍQUIDA E A MUDANÇA NO COMPORTAMENTO DO  
CONSUMIDOR FINAL**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Data de Aprovação: **28 de fevereiro de 2011.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Ricardo Antônio de Castro Pereira  
Orientador

---

Prof. Dr. João Mário Santos de França  
Membro

---

Prof. Dr. Maurício Benegas  
Membro

Dedico este trabalho à minha família, especialmente meu esposo, Jeanfrancisco, e meus filhos, João Luiz e Ana Júlia, pelo apoio dado na elaboração desse trabalho e pela compreensão nos momentos em que não pude estar em suas companhias.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, acima de tudo, pela coragem e disposição que Nele encontro para superar os desafios.

Ao meu esposo, Jeanfrancisco, que sempre esteve ao meu lado no decorrer do curso, e sempre foi cúmplice nos desafios enfrentados e outros tantos para enfrentar.

Aos meus filhos, João Luiz e Ana Júlia, pela paciência e compreensão nos meus momentos de ausência dedicados ao curso e à elaboração do trabalho final.

Aos meus pais por terem me dado a oportunidade de estudar e buscar conhecimentos, tendo me ensinado os preceitos morais e éticos com os quais balizo meus objetivos e pela confiança e incentivo dados nesta jornada.

À minha amiga Mona Lisa pela força que me deu para que eu não desistisse do meu objetivo maior: a titulação de mestre.

Aos meus colegas de trabalho Gil Vicente e Pedro Jr. pelos dados fornecidos visando subsidiar a elaboração de tabelas e gráficos apresentados neste trabalho.

Aos meus professores que cumpriram sua missão com a devida competência, a todos os funcionários e aos colegas de mestrado pela amizade e companheirismo, tornando o curso mais prazeroso.

E ainda deixo os meus agradecimentos ao meu orientador, Prof. Dr. Ricardo Pereira, que com seus conhecimentos acumulados ajudou-me a concluir este trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a motivação e os efeitos da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/11/2008, que criou o ICMS – Carga Líquida, cobrado nas operações interestaduais destinadas às pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual. Aponta-se como motivação da edição da Lei nº 14.237/08 a evolução do comércio eletrônico no Brasil e o cenário macroeconômico do Estado do Ceará com análise do Produto Interno Bruto, da arrecadação total de impostos, especificamente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, e ainda das transações interestaduais realizadas no Estado do Ceará. Em seguida, apresentamos argumentos que põem em dúvida a legalidade da Lei nº 14.237/08, posto que o seu campo de incidência não está contemplado na Constituição Federal do Brasil. Ao final, são analisados os efeitos dessa cobrança para o consumidor final – pessoa física. Para tanto, utilizamos como metodologia a inferência estatística com dados coletados junto ao IBGE e Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

**Palavras-chave:** Lei 14.237/08; Ilegalidade; Consumidor Final.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the motivation and the effects of Law nº 14237 of November 10, 2008, published in the Official Gazette of the State of 11.13.2008, which created the ICMS - Cargo Net, charged in interstate operations aimed to individuals and companies without state registration. It is pointed out as reasons for the enactment of Law nº 14.237/08 the evolution of electronic commerce in Brazil and the macroeconomic scenario of the State of Ceará, analysis of the Gross Domestic Product, the total tax collection, specifically the Tax on Circulation of Goods and Services – ICMS, plus interstate transactions conducted in the state of Ceara. Then presents arguments that call into question the legality of Law nº 14.237/08, since their field of focus is not contemplated in the Constitution of Brazil. Finally, we analyze the effects of this charge to the consumer - an individual. For this purpose, we use the methodology, statistical inference with data collected by the IBGE and Ministry of Finance of the State of Ceará

**Key-words:** Law 14.237/08. Illegality. End Consumer.

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – e-Commerce no Brasil – Faturamento Anual – valores para 2010 (em R\$ bilhões).....	12
GRÁFICO 2 – Participação em % das quantidades de notas fiscais de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual no total das entradas interestaduais.....	18
GRÁFICO 3 – Participação em % dos valores das notas fiscais de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual no total das entradas interestaduais.....	19
GRÁFICO 4 – Participação (%) da Pessoa Física, Pessoa Jurídica sem inscrição estadual na arrecadação do ICMS – Carga Líquida.....	22
GRÁFICO 5 – Argumentos apresentados pelos impetrantes.....	47
GRÁFICO 6 – Argumentos – Concessão de liminar em MS.....	49
GRÁFICO 7 – Argumentos do Estado justificando a legalidade da Lei nº 14.237/08.....	50



## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Faturamento anual no Brasil – Valores de dez/2010.....	13
TABELA 2 – Quantidade de e-consumidores no Brasil – eBit (em milhões).....	13
TABELA 3 – Evolução do Produto Interno Bruto – Brasil e Ceará – 2003 a 2009 – valores p/ 2009.....	15
TABELA 4 – Evolução da Arrecadação do Estado do Ceará - 2003/2010 – Valores p/Dez/2010 (R\$ 1.000.000,00).....	15
TABELA 5 – Demonstrativo da quantidade e valores das notas fiscais destinadas a pessoas física e jurídica sem inscrição estadual x entradas interestaduais.....	16
TABELA 6 – Demonstrativo da quantidade e valores das notas fiscais destinadas às pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual.....	17
TABELA 7 – Arrecadação do ICMS – Carga Líquida.....	21

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1 ORIGEM DO ICMS – CARGA LÍQUIDA – FATORES.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1 Evolução do Comércio Eletrônico - E-Commerce.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2 Cenário Macroeconômico do Estado do Ceará.....</b>	<b>14</b>
<b>2 ARRECADAÇÃO DO ICMS – CARGA LÍQUIDA.....</b>	<b>20</b>
<b>3 O ADVENTO DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO.....</b>	<b>24</b>
<b>4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>27</b>
<b>5 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>28</b>
<b>5.1 Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.....</b>	<b>28</b>
<b>6 ARGUMENTOS A FAVOR DA ILEGALIDADE DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO.....</b>	<b>31</b>
<b>6.1 Cumulatividade ou Bitributação.....</b>	<b>31</b>
<b>6.2 Não Caracterização de Ato Comercial.....</b>	<b>34</b>
<b>6.3 Limitação ao Tráfego de Bens por Meio de Tributos Estaduais.....</b>	<b>34</b>
<b>7 ARGUMENTOS DO ESTADO A FAVOR DA LEGALIDADE DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO.....</b>	<b>36</b>
<b>8 ARGUMENTOS PARA CONCESSÃO DE LIMINAR AFIRMANDO A ILEGALIDADE DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO.....</b>	<b>37</b>
<b>9 O ICMS – CARGA LÍQUIDA E O BEM-ESTAR DO CONSUMIDOR E PRODUTOR.....</b>	<b>38</b>
<b>9.1 Igualdade de Tratamento Tributário.....</b>	<b>39</b>
<b>9.2 Venda para Pessoa Jurídica sem Inscrição no Cadastro Geral da Fazenda do Estado.....</b>	<b>40</b>
<b>10 RECOMENDAÇÃO.....</b>	<b>41</b>
<b>11 CONCLUSÃO.....</b>	<b>43</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>45</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>47</b>

## INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da política tributária do Estado do Ceará está ligado diretamente às diretrizes gerais da política econômica adotada pelo governo, onde se pode destacar as consequências econômicas e sociais decorrentes de modificações no sistema de impostos. Desta forma, a vertente econômica da tributação possui fundamental importância para determinar os modelos de política tributários claros e objetivos, visando atingir as metas desejadas.

Através da estrutura jurídica que alicerça a política tributária do Estado, podem-se extrair conceitos econômicos que fazem com que cada tributo tenha um caráter generalizado. Para tanto, os conceitos de eficiência e equidade devem balizar a instituição e condução da política tributária, sendo que o primeiro (eficiência) é definido como a não interferência nas decisões ótimas de alocação dos recursos econômicos, e o segundo, (equidade) diz respeito à orientação da tributação com base em critérios de justiça fiscal.

O atual cenário tributário nacional gera entre os estados uma guerra fiscal onde cada um deseja arrecadar um maior volume de recursos possíveis visando aplicá-los em políticas públicas. Assim, visando atingir esse objetivo, os estados mais pobres reduzem o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS com vistas a atrair investimentos para o seu território. Entretanto, inicialmente essa prática era tida como uma forma de compensar a falta de uma política pública voltada para o desenvolvimento regional. Mas, após algum tempo, os estados mais ricos também passaram a praticar essa guerra fiscal, passando a gerar uma enorme desigualdade entre os estados e prejudicando o crescimento do país.

Nesse cenário, relativamente ao ICMS, verifica-se uma série de problemas em relação a sua cobrança em operações interestaduais, ou seja, para a discussão se o ICMS deve ser cobrado na origem ou no destino, decisão esta que pode deixar os estados produtores e consumidores em alerta. Diante disso, o estado do Ceará criou o ICMS – Carga Líquida, através da Lei nº 14.237, de 10/11/08, que será cobrado com alíquotas de 7% e 10% quando da entrada de mercadorias no estado, oriundo de outras unidades da federação e destinadas às pessoas físicas, jurídicas sem inscrição no Cadastro Geral do Estadual – CGF e órgãos públicos, visando neutralizar a concorrência desleal entre os contribuintes, deste Estado, que

exercçam a mesma atividade econômica, justificativa dada pelo Decreto nº 29.560/08, que regulamenta a lei supra.

Entretanto, verifica-se que a incidência desse tipo de cobrança de ICMS não tem previsão na Constituição Federal, fazendo com que Mandados de Segurança sejam impetrados visando garantir o direito líquido e certo de não pagar o ICMS – Carga Líquida.

O presente trabalho pretende discutir como o mecanismo de política tributária criado pelo Estado do Ceará através Lei nº 14.237, de 10/11/08, afetou o comportamento dos contribuintes do ICMS – Carga Líquida, seja alterando seus padrões de consumo, seja impelindo-os a apontar a ilegalidade dessa incidência tributária através de ações judiciais para se eximirem do pagamento do referido tributo.

O trabalho está organizado da seguinte maneira: evolução do comércio eletrônico, cenário macroeconômico do estado do Ceará, descrição da Lei nº 14.237/2008 e seus decretos de regulamentação, análise do princípio da legalidade e incidência tributária, argumentos a favor e contra a legalidade da Lei nº 14.237/08, relação entre o ICMS – Carga Líquida e o bem-estar do consumidor e produtor e, por fim, recomendação e conclusão.

## 1 ORIGEM DO ICMS – CARGA LÍQUIDA – FATORES

### 1.1 Evolução do Comércio Eletrônico – e-Commerce

O comércio eletrônico ou e-Commerce cresceu muito nos últimos anos tanto em faturamento como em quantidade de consumidores, conforme gráfico e tabelas abaixo. Conforme pesquisa da organização não governamental e-Commerce, o faturamento decorrente do comércio eletrônico no Brasil passou de R\$ 0,96 bilhões (R\$ 960 milhões) em 2001 para R\$ 11,27 bilhões em 2009, com uma previsão de chegar a R\$ 13,69 bilhões em 2010. Da mesma forma, a quantidade de consumidores saltou de 1,1 milhões em 2001 para 23 milhões em 2010.

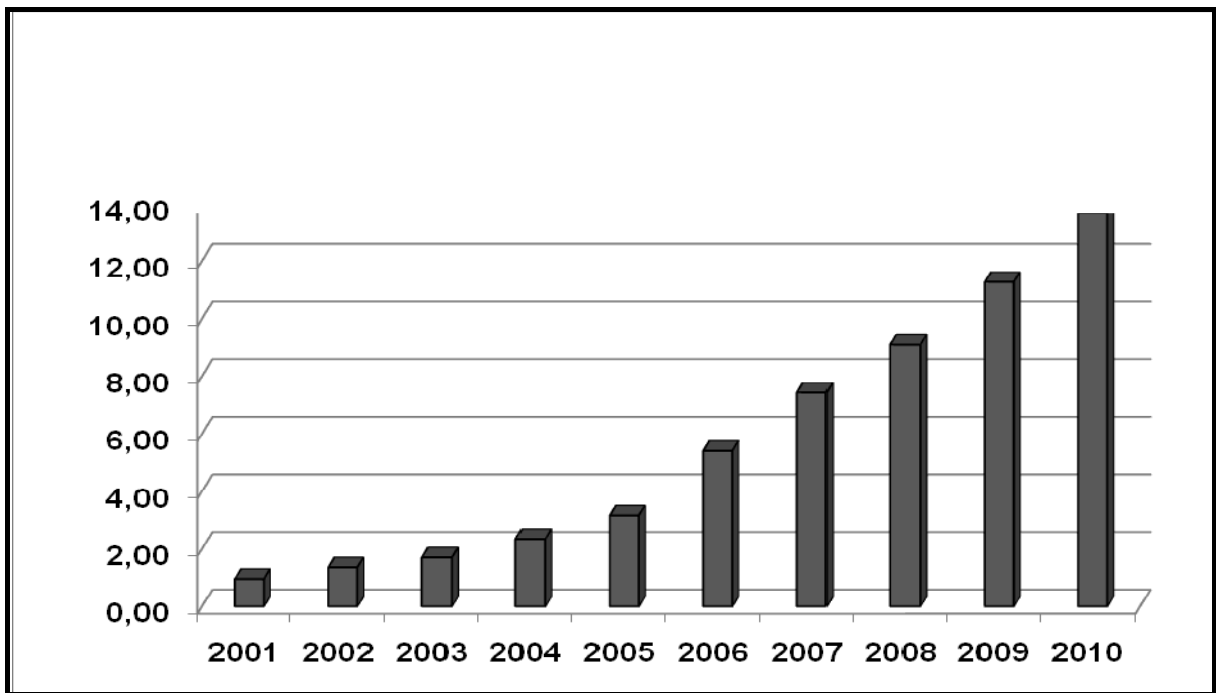


Gráfico 1 – e-Commerce no Brasil – Faturamento Anual – valores para 2010 (em R\$ bilhões)

Fonte: eBit - Compilação [www.e-commerce.org.br](http://www.e-commerce.org.br)

Nota: Não considera as vendas de automóveis, passagens aéreas e leilões on-line

Baseado no levantamento realizado pela e-Commerce (2011), observa-se, na Tabela 1, um maior crescimento de faturamento no ano de 2006, comparado com 2005, num percentual de 70,84% e que em 2010 espera-se um crescimento de 21,46% comparados com os valores de 2009.

Tabela 1 – Faturamento anual no Brasil – Valores de dez/2010

ANO	FATURAMENTO EM BILHÕES	VARIAÇÃO (%)
2010 (PREVISÃO)	R\$ 13,69	21,46
2009	R\$ 11,27	24,04
2008	R\$ 9,08	22,34
2007	R\$ 7,43	37,43
2006	R\$ 5,40	70,84
2005	R\$ 3,16	34,50
2004	R\$ 2,35	38,30
2003	R\$ 1,70	25,05
2002	R\$ 1,36	41,90
2001	R\$ 0,96	-

Fonte: eBit - Compilação [www.e-commerce.org.br](http://www.e-commerce.org.br)

Nota: Não considera as vendas de automóveis, passagens aéreas e leilões on-line

Entretanto, relativamente à quantidade de consumidores no Brasil que utilizaram o comércio eletrônico vemos que de 2005 para 2006, apesar do aumento de 70,84% no faturamento, esse não foi o mesmo que se verificou quando comparamos o aumento da quantidade de consumidores nos dois anos, conforme Tabela 2. Esse fato denota que o montante comprado por cada consumidor aumentou consideravelmente. O crescimento da quantidade de consumidores foi maior no início do período analisado, ou seja, de 2001 para 2002, quando houve um crescimento de 81%. O crescimento do comércio eletrônico deve-se também à credibilidade no serviço, levando os consumidores a utilizar essa forma de realizar comprar.

Tabela 2 – Quantidade de e-consumidores no Brasil – eBit (em milhões)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<b>e-Consumidores</b>	1,1	2,0	2,6	3,4	4,8	7,0	9,5	13,2	17,6	23,0
<b>Crescimento (%)</b>	-	81%	30%	31%	41%	46%	36%	39%	33%	30%

Fonte: eBit - Compilação [www.e-commerce.org.br](http://www.e-commerce.org.br)

Quando comparamos os dados do e-commerce brasileiro com os Estados Unidos vemos que, em 2009, 17,6 milhões de brasileiros fizeram alguma compra on-line, enquanto que nos Estados Unidos esse número de foi de 154 milhões, ou seja, 9% da população brasileira e 50% dos Estados Unidos frequentam e compram no comércio eletrônico. A projeção, para 2010, de vendas no Brasil pela internet é de R\$ 13,6 bilhões, enquanto que nos Estados Unidos é de US\$ 173 bilhões (2009, e-commerce).

A tendência é que o comércio eletrônico cresça ainda mais tendo em vista que, segundo a e-Commerce, em 2008, existiam 50 milhões de brasileiros conectados à internet, correspondendo a 26,1% da população, com projeção para chegar a 74,3 milhões de usuários,

em 2011, e ainda pelas oportunidades e facilidades oferecidas pelas empresas.

Desta forma, esse cenário poderia representar uma motivação para a criação de um imposto que vise aumentar a arrecadação nessas vendas, na medida em que essas poderiam provocar evasão fiscal, reduzindo, portanto, a arrecadação de impostos, já que o imposto seria recolhido para o Estado onde a empresa de comércio eletrônico está sediada. Daí cobrar dos consumidores finais um imposto sobre estas poderia reverter esta situação.

## **1.2 Cenário Macroeconômico do Estado do Ceará**

As informações que retratem a realidade socioeconômica do estado do Ceará se constituem numa exigência para a formulação de políticas públicas e ações de planejamento no âmbito fiscal sejam traçadas.

Ao analisarmos o Produto Interno Bruto como a soma de todos os bens e serviços produzidos pelos três setores da economia, verificamos que o estado do Ceará obteve crescimento significativo no período de 2003 a 2008, apresentando uma queda somente em 2009, resultado da crise financeira mundial. Em 2005, 2006 e 2008 as taxas de crescimento do PIB cearense superaram o PIB Nacional, conforme podemos verificar na tabela 3.

Segundo o Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE, o PIB cearense cresceu 8,43% no 3º trimestre de 2010, superando a taxa do PIB nacional que cresceu nesse mesmo período 6,7%.

As receitas tributárias correspondem à maior fonte de recursos do Estado. Dentre as receitas tributárias, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS representa 95% da arrecadação estadual, sendo, portanto, aquele que mais contribui para alavancar as receitas do estado.

Tabela 3 – Evolução do Produto Interno Bruto – Brasil e Ceará – 2003 a 2009 – valores p/ 2009

ANO	PIB – BRASIL (A pm – R\$ 1.000.000)	%	PIB – CEARÁ (A pm – R\$ 1.000.000)	%
2003	2.534.574	-	48.554	-
2004	2.679.356	5,71	50.877	4,78
2005	2.764.015	3,16	52.693	3,57
2006	2.873.388	3,96	56.150	6,56
2007	3.048.418	6,09	57.652	2,67
2008	3.205.793	5,06	63.547	10,23
2009	3.185.125	-0,64	60.790	-4,34

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE

Conforme Tabela 4, verificamos, no período de 2005 a 2010, um crescimento expressivo da arrecadação estadual, porém uma maior taxa de crescimento ocorreu no último biênio (2009/2010).

Tabela 4 – Evolução da Arrecadação do Estado do Ceará - 2003/2010 – Valores p/Dez/2010 (R\$ 1.000.000,00)

ANO	ICMS	%	IPVA	%	OUTROS	%	TOTAL	%
2003	3.901,44	-	168,32	-	16,60	-	4.086,36	-
2004	3.609,19	-7,49	170,83	1,49	9,92	-40,27	3.789,94	-7,25
2005	4.208,80	16,61	188,10	10,11	12,89	29,94	4.409,79	16,36
2006	4.657,13	10,65	206,82	9,95	23,97	85,99	4.887,91	10,84
2007	4.660,37	0,07	244,16	18,06	18,24	-23,91	4.922,76	0,71
2008	5.344,52	14,68	283,18	15,98	24,65	35,16	5.652,35	14,82
2009	5.430,13	1,60	316,38	11,72	26,41	7,15	5.772,92	2,13
2010	6.903,01	27,12	342,37	8,21	44,12	67,02	7.289,49	26,27
	<b>38.714,59</b>		<b>1.920,14</b>		<b>176,80</b>		<b>40.811,53</b>	

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

Entretanto, se comparamos o crescimento da arrecadação do Estado com o crescimento do PIB cearense, verificamos que, no geral, a arrecadação cresceu mais que o PIB cearense, com exceção do ano de 2004 em que houve uma queda de arrecadação, enquanto que o PIB obteve um crescimento de 4,78%. Apesar do PIB de 2010 ainda não estar disponível e não podermos expressar a taxa de crescimento de 2009 na tabela 3, verifica-se que o crescimento da arrecadação do ICMS de 27,12%, de acordo com tabela 4, em relação a 2009 certamente excederá o crescimento do PIB neste mesmo período.

O crescimento da arrecadação do ICMS entre 2003 e 2010, em termos reais, foi de 77%.

A tabela 5 apresenta a evolução da quantidade de notas e o total de seus valores entre os anos de 2003 e 2010.



Segundo a tabela 5, apesar de podermos verificar expansão de 41,05% no valor das compras interestaduais por parte de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição no cadastro geral do estado entre os anos de 2003 e 2004, enquanto que o total de ICMS recolhido pelo estado neste mesmo período cai de -7,49% (vide tabela 4), nos anos seguintes a evolução destas compras interestaduais, em geral, apresenta evolução próxima à arrecadação do ICMS, tal como comparadas com a evolução do total dos valores das entradas interestaduais, conforme se verifica nas tabelas 4 e 5. A exceção marcante refere-se somente à taxa de crescimento destas variáveis entre os anos de 2009 e 2010, onde as entradas para pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual têm seus valores reduzidos em 21,51%, o número de notas reduzido em 25,71%, enquanto que a arrecadação do ICMS eleva-se em 27,12%. Fato provavelmente provocado pela incidência do ICMS – Carga Líquida para pessoas físicas, a partir de outubro de 2009, e para pessoas jurídicas sem inscrição no Cadastro Geral da Fazenda Estadual - CGF, a partir de janeiro de 2010.

Para todo o período analisado, ou seja, para o período 2003/2010, o ICMS recolhido no estado eleva-se 77%, enquanto que o total das compras de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição eleva-se 74%. Porém, a expansão destas compras no período 2003/2008 foi de 112%, enquanto que o ICMS recolhido elevou-se apenas 37%. Esta forte expansão de compras comparada ao crescimento de arrecadação do ICMS pode ter sido fator motivador para introdução do ICMS – Carga Líquida, apesar destas entradas em 2008 representarem apenas 5% do total de entradas de mercadorias no estado.

Tabela 5 – Demonstrativo da quantidade e valores das notas fiscais destinadas a pessoas física e jurídica sem inscrição estadual x entradas interestaduais

ANO	ENTRADAS DE PF E PJ (S/ INSC.) X TOTAL DAS ENTRADAS INTERESTADUAIS							
	ENTRADA PF E PJ SEM INSCRIÇÃO (VALORES EM BILHÕES – DE DEZ/2010)				ENTRADA INTERESTADUAL (VALORES EM BILHÕES – DE DEZ/2010)			
	NOTAS	%	VALOR	%	NOTAS	%	VALOR	%
2003	230.368	-	0,99	-	3.366.923	-	26,87	-
2004	279.608	21,37	1,40	41,05	3.543.239	5,24	28,47	5,96
2005	338.841	21,18	1,57	12,15	3.801.552	7,29	30,84	8,35
2006	374.491	10,52	1,72	9,34	4.117.002	8,30	33,80	9,58
2007	394.684	5,39	1,89	10,07	4.417.759	7,31	37,40	10,65
2008	423.866	7,39	2,10	11,13	4.671.627	5,75	40,78	9,04
2009	444.057	4,76	2,19	4,10	4.886.289	4,60	49,43	21,22
2010	329.897	-25,71	1,72	-21,51	5.142.996	5,25	50,67	2,51

Fonte: Sistema Cometa – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

A tabela 6 apresenta o demonstrativo das quantidades e valores das notas fiscais destinadas às pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual.

A tabela 6 mostra que houve uma queda nas operações no ano de 2010, tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas sem inscrição estadual, ou seja, de -38,76% e -4,52, respectivamente. Fato também constatado quando se analisa os valores das notas fiscais nestas operações, ou seja, nas operações para pessoas físicas ocorreu uma redução de -41,72%, enquanto que para pessoas jurídicas sem inscrição estadual essa queda foi de -14,21%. Desta forma, verificamos que o consumidor final reduziu as operações de compras interestaduais no ano de 2010, podendo ter sido consequência da cobrança do ICMS – Carga Líquida nessas operações.

Esse fato sugere que a imposição da cobrança do ICMS – Carga Líquida modificou o comportamento desses agentes econômicos. Entretanto, o quadro demonstra como o consumidor final foi prejudicado pela cobrança do ICMS – Carga Líquida, posto que não exerce nenhuma atividade comercial, nem mesmo de serviços, mas apenas adquire bens para o seu consumo.

Tabela 6 – Demonstrativo da quantidade e valores das notas fiscais destinadas às pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual

ANO	PESSOAS FÍSICAS				PESSOAS JURÍDICAS			
	NOTAS	%	VALOR	%	NOTAS	%	VALOR	%
2003	146.104	-	529,10	-	84.264	-	465,79	-
2004	155.453	6,41	526,78	-0,44	124.155	47,34	876,56	88,19
2005	201.384	29,54	557,62	5,85	137.457	10,71	1.016,22	15,93
2006	217.650	8,08	524,75	-5,90	156.841	14,10	1.196,09	17,70
2007	234.380	7,68	588,75	12,20	160.304	2,21	1.305,36	9,14
2008	249.691	6,53	568,80	-3,39	174.175	8,65	1.536,13	17,68
2009	274.762	10,05	581,61	2,25	169.295	-2,80	1.609,54	4,78
2010	168.255	-38,76	338,95	-41,72	161.642	-4,52	1.380,87	-14,21

Fonte: Sistema Cometa – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

Em outro giro, analisando os gráficos 2 e 3, observamos a participação da quantidade e valores das notas interestaduais destinadas às pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual no total de notas interestaduais. No total, os dois seguimentos juntos participam com 10% da quantidade de notas e 6% dos valores movimentados.

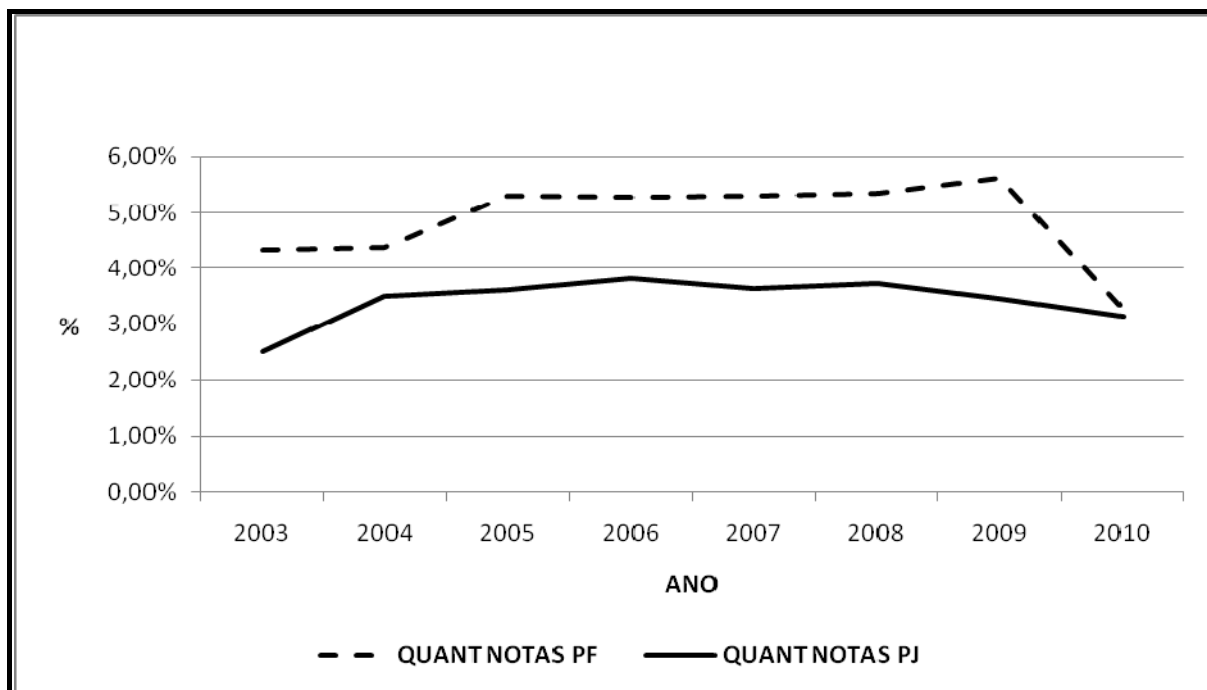


Gráfico 2 – Participação em % das quantidades de notas fiscais de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual no total das entradas interestaduais

Fonte: Sistema Cometa – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

Quando analisamos separadamente, vemos que as pessoas físicas participam com 5%, em média, da quantidade de notas fiscais, conforme se verifica no gráfico 2. Entretanto, começa a apresentar uma queda nessa participação passando para 3% no final do ano de 2009, período do início da cobrança do ICMS – Carga Líquida para pessoas físicas.

Verificamos que a participação da quantidade de notas de pessoas jurídicas sem inscrição estadual permanece constante durante o período de 2003/2010, enquanto que a participação da quantidade de pessoas físicas tem um declínio em 2010, conforme gráfico 3.

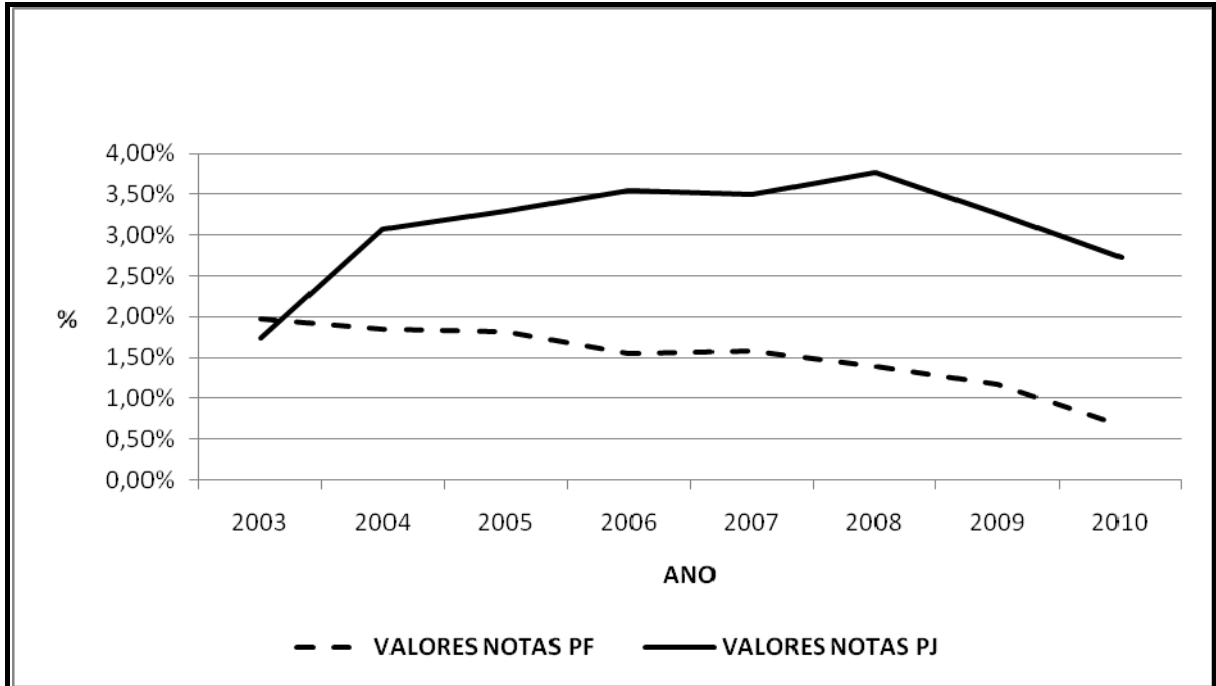


Gráfico 3 – Participação em % dos valores das notas fiscais de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual no total das entradas interestaduais

Fonte: Sistema Cometa – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

O gráfico 3 demonstra a participação das quantidades de notas fiscais de pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual no total das entradas interestaduais.

Verificamos que assim como a participação na quantidade de notas fiscais interestaduais, a participação total das entradas dos valores movimentados por pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual também apresentam queda no final do ano de 2009. As pessoas jurídicas, apesar da queda, mantém uma participação em torno de 2,5%, enquanto que as pessoas físicas apresentam um quadro sempre decrescente dessa participação, chegando ao percentual de menos de 1% do total dos valores movimentados.

Assim, o estado do Ceará em 2009/2010 apresentava um cenário macroeconômico positivo, ou seja, crescimento do PIB acima da média nacional, arrecadação do ICMS sempre em ascensão, inclusive com um grande crescimento em 2010. O que leva a crer que não houve justificativa sob o ponto de vista econômico da realidade da época para a criação do ICMS – Carga Líquida, restando somente a perspectiva do crescimento do comércio eletrônico no país, justificativa para a criação de referido imposto.

## **2 ARRECAÇÃO DO ICMS – CARGA LÍQUIDA**

Antes da edição da Lei nº 14.327, de 10 de novembro de 2008, o ICMS sobre as operações interestaduais destinadas a pessoas físicas, jurídicas sem inscrição estadual e órgãos públicos era recolhido de forma integral no Estado onde se localiza a empresa distribuidora das mercadorias.

Assim, quando um consumidor cearense compra um determinado bem numa empresa “pontocom” localizada em São Paulo, a transação é considerada como venda direta ao consumidor e toda arrecadação do ICMS fica para o estado de São Paulo, diferentemente de uma compra realizada por uma empresa cearense no mercado de São Paulo, onde São Paulo recolheria um percentual de 7% e o restante seria destinado ao Estado do Ceará.

A Lei nº 14.327/08 faz parte de uma política tributária que visa fortalecer a indústria e o comércio locais, fazendo com que os consumidores passem a comprar bens no estado trazendo toda a arrecadação do ICMS para o Estado do Ceará.

Entretanto, essa política tributária provoca insatisfação nos consumidores finais e nas empresas que não possuem inscrição no cadastro geral da fazenda estadual – CGF. Como consequência dessa insatisfação muitas empresas impetram mandado de segurança visando suspender a cobrança do ICMS – Carga Líquida. Entretanto, as pessoas físicas não estão utilizando esse tipo de ação previsto na Constituição Federal, criada para garantir direito líquido e certo.

É o que podemos verificar após análise de 76 (setenta e seis) ações mandamentais em que apenas uma pessoa física propôs a medida tendo em vista o elevado custo com advogado e custas processuais tornando ineficiente a relação custo-benefício.

Enquanto empresas não inscritas no CGF conseguem se abster de pagar o ICMS - Carga Líquida através de medida judicial (liminar concedida em sede de Mandado de Segurança), o consumidor final resolve pagar o ICMS - Carga Líquida visando a liberação da mercadoria apreendida.

Mesmo com medidas judiciais adotadas, vemos que o Estado do Ceará conseguiu uma arrecadação expressiva devendo às pessoas jurídicas sem inscrição a maior parcela da arrecadação. É o que demonstra a tabela abaixo.

Tabela 7 – Arrecadação do ICMS – Carga Líquida

<b>ARRECADAÇÃO - ICMS CARGA LIQUIDA (VALORES P/ DEZ/2010)</b>									
<b>MÊS</b>	<b>CNPJ</b>	<b>%</b>	<b>NOTAS</b>	<b>%</b>	<b>CPF</b>	<b>%</b>	<b>NOTAS</b>	<b>%</b>	<b>TOTAL</b>
<b>out-09</b>	-	-	-	-	274.629,65	-	287	-	274.629,65
<b>nov-09</b>	-	-	-	-	400.421,54	45,80	241	-16,03	400.421,54
<b>dez-09</b>	11.278,11	-	37	-	368.364,00	-8,01	2.167	799,17	379.642,14
<b>jan-10</b>	834.009,59	7.294,92	2.361	6.281,08	187.496,71	-49,10	988	-54,41	1.021.506,30
<b>fev-10</b>	1.272.154,35	52,53	4.154	75,94	100.165,18	-46,58	446	-54,86	1.372.319,53
<b>mar-10</b>	1.720.902,50	35,27	6.648	60,04	122.612,76	22,41	577	29,37	1.843.515,26
<b>abr-10</b>	1.814.162,40	5,42	4.555	-31,48	92.719,36	-24,38	384	-33,45	1.906.881,76
<b>mai-10</b>	1.431.010,12	-21,12	4.807	5,53	108.639,46	17,17	411	7,03	1.539.649,79
<b>jun-10</b>	1.343.542,92	-6,11	4.145	-13,77	95.113,19	-12,45	401	-2,43	1.438.656,11
<b>jul-10</b>	2.170.504,95	61,55	6.170	48,85	95.920,84	0,53	339	-15,46	2.266.125,79
<b>ago-10</b>	2.443.352,05	12,57	5.607	-9,12	70.604,76	-26,16	341	0,59	2.513.956,81
<b>set-10</b>	2.049.332,85	-16,13	4.789	-14,59	65.530,74	-7,19	328	-3,81	2.114.863,60
<b>out-10</b>	1.583.227,11	-22,74	3.881	-18,96	61.287,85	-6,47	312	-4,88	1.644.514,96
<b>nov-10</b>	1.354.303,88	-14,46	3.817	-1,65	110.788,36	80,77	439	40,71	1.465.092,24
<b>dez-10</b>	1.782.514,02	31,62	4.289	12,37	104.377,57	-5,79	462	5,24	1.886.891,60
<b>TOTAL</b>	<b>19.810.295,08</b>		<b>55.260</b>		<b>2.258.371,98</b>		<b>8.123</b>		<b>22.068.667,06</b>

Fonte: Sistema Cometa – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ

A tabela 7 mostra a arrecadação do ICMS - Carga Líquida desde a sua criação outubro/2009 até dezembro/2010. O imposto começou a ser cobrado apenas de pessoas físicas em outubro/2009, enquanto que as pessoas jurídicas sem inscrição estadual somente começaram a pagar o ICMS – Carga Líquida em janeiro/2010. Somente a partir de dez/2010 começou a cobrança para órgãos públicos.

Na coluna intitulada “CNPJ” estão os valores arrecadados das pessoas jurídicas sem inscrição estadual, bem como órgãos públicos, enquanto que na coluna descrita como “CPF” estão os valores recolhidos de pessoas físicas.

Apesar dos meios judiciais utilizados por pessoas jurídicas sem inscrição estadual, vemos que esse setor é responsável por 90% da arrecadação do total do ICMS – Carga Líquida que foi de **R\$ 22.068.667,06 (vinte e dois milhões, sessenta e oito mil, seiscientos e sessenta e sete reais e seis centavos)**, enquanto que as pessoas físicas são responsáveis por apenas 10% da arrecadação total.

Analisando os valores arrecadados pelas pessoas jurídicas sem inscrição estadual, verificamos alguns meses em que há redução da arrecadação com aumentos significativos nos meses de fevereiro, março, julho e dezembro. Vemos que tanto os valores arrecadados como a quantidade de notas tiveram um crescimento quando comparamos o primeiro e o último mês.

Relativamente às pessoas físicas verificamos um comportamento diferente, posto que há uma queda nos valores arrecadados quando comparamos o primeiro e o último mês de cobrança do ICMS – Carga Líquida. Vemos, ainda, que a quantidade de notas fiscais em dez/2009 chegou a 2.167 e em dez/2010 caiu para 462 notas fiscais.

Assim, podemos concluir que o consumidor final modificou seu comportamento com a criação do ICMS – Carga Líquida, posto que passou a efetuar um número menor de transações interestaduais.

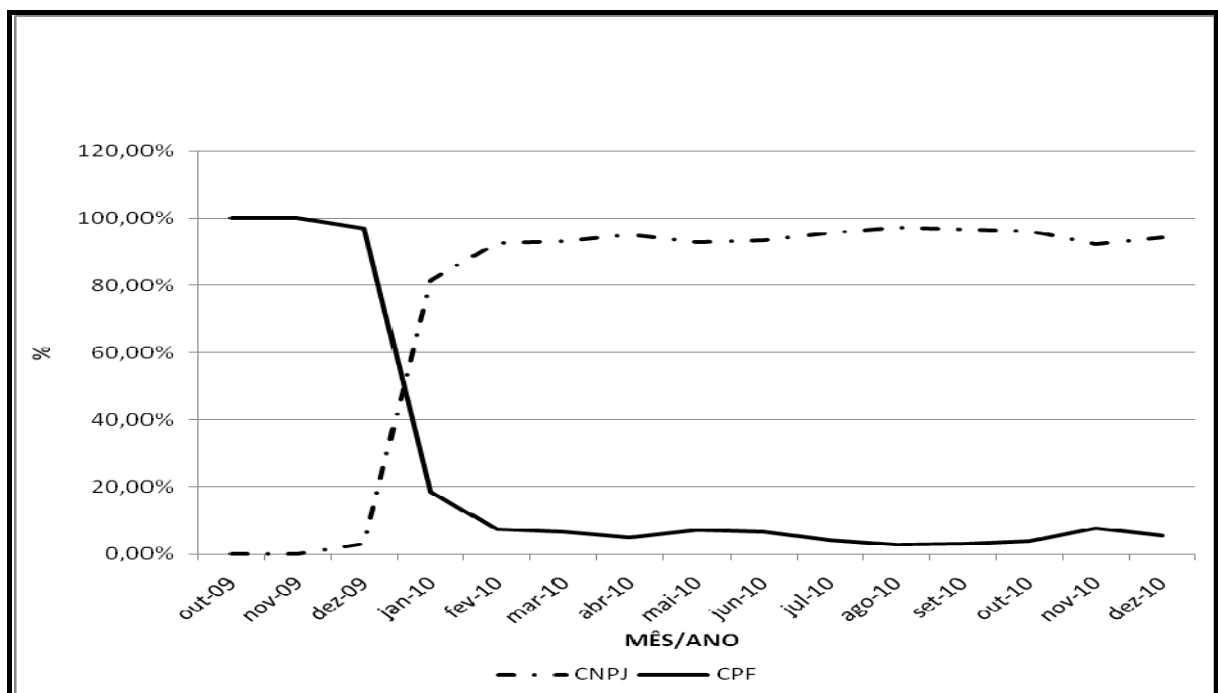


Gráfico 4 – Participação (%) da Pessoa Física, Pessoa Jurídica sem inscrição estadual na arrecadação do ICMS – Carga Líquida

Fonte: Elaboração da autora com base nas informações da Secretaria da Fazenda do Ceará - SEFAZ

Conforme o gráfico 4, a arrecadação da pessoa física (consumidor final) representou 10% do total arrecadado relativamente ao ICMS – Carga Líquida, sendo insignificante esse total quando comparamos com a arrecadação total do ICMS em 2010, ou seja, representa 0,0031% do total arrecadado com ICMS no estado. Isso significa que o consumidor final acaba tendo que pagar o imposto para que sua mercadoria seja liberada. Há

uma penalização do consumidor final em detrimento das pessoas jurídicas sem inscrição estadual, posto que as mesmas compram em grandes quantidades enquanto que o consumidor final realiza operações interestaduais de pequeno valor.

Em agosto/2010, as pessoas jurídicas sem inscrição estadual contribuíram para a maior arrecadação do ICMS – Carga Líquida, mesmo com a propositura de ações judiciais, o que denota que a Lei nº 14.237/08 conseguiu imprimir uma obrigatoriedade ao pagamento do imposto, mesmo que sua legalidade esteja sendo questionada.

Observamos um declínio na arrecadação de pessoas físicas no período abordado, levando a crer que a Lei nº 14.237/08 trouxe consequências na redução das operações interestaduais feitas por pessoas físicas, posto que enquanto que a arrecadação de pessoas jurídicas sem inscrição estadual continuou estável durante o período, tendo inclusive, um crescimento em 2009/2010, a arrecadação de pessoas físicas caiu durante todo o período.

Analisando os valores arrecadados pelas pessoas jurídicas sem inscrição estadual verificamos que elas representam quase que a totalidade do montante arrecadado com o ICMS – Carga Líquida, apesar das ações ajuizadas visando o não pagamento do imposto e, portanto, responsáveis pela arrecadação desse imposto, ao passo que a pessoa física contribui com um percentual muito pequeno quando comparado com a pessoa jurídica sem inscrição estadual.

Nem mesmo as liminares concedidas às pessoas jurídicas sem inscrição estadual trouxeram queda na arrecadação do ICMS – Carga Líquida, posto que, apesar de quedas em junho/10 e Nov/10, a curva foi sempre ascendente com retorno do crescimento após Nov/10. Esse crescimento decorreu do aquecimento das vendas no final do ano, fazendo com o Estado do Ceará tivesse uma arrecadação maior nesse período.



### **3 O ADVENTO DA LEI Nº 14.327, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO**

Com o crescimento do comércio eletrônico e o aumento das operações interestaduais destinadas a pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual, o Estado do Ceará verificou uma receita tributária em potencial, posto que nessas transações o ICMS destacado nas notas fiscais fica retido no Estado de origem da mercadoria, ou seja, no Estado remetente. Esse fato contribui para uma disputa maior entre os governos estaduais pela arrecadação do ICMS, posto que os estados produtores ou onde as grandes empresas que utilizam o comércio eletrônico localizam-se estão principalmente no sul e sudeste do país. Assim, São Paulo defende as regras de tributação atuais inerentes às compras eletrônicas, enquanto que estados como Ceará, Pernambuco, Bahia, Rio Grande do Norte querem uma modificação na legislação tributária vigente.

Desta forma, o Estado do Ceará instituiu a Lei nº 14.327, de 10 de novembro de 2008, publicada no Diário Oficial do Estado (DOE) de 13 de novembro de 2008, criando o ICMS - Carga Líquida que deverá ser pago quando da entrada de mercadorias oriundas de outros estados da federação.

O aduzido diploma, em seu art. 11, *in verbis*, cria a obrigação do pagamento de um adicional de ICMS quando do ingresso no estado de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto, mesmo que o tributo tenha sido pago pela alíquota interna do estado de origem, conforme determina o art. 155, § 2º, inciso VII, b, da Constituição Federal de 1988.

Art. 11. Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, em quantidade, valor ou habitualidade que caracteriza ato comercial, será exigido o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento) aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.

Para tanto, a regulamentação da Lei nº 14.327, de 10 de novembro de 2008, foi feita através dos decretos nºs 29.817/09, 29.906/09 e 30.115/10, sobre os quais passo a discorrer.

O Decreto nº 29.817, de 06 de agosto de 2009, publicado no DOE em 07 de agosto de 2009, acrescentando dispositivos ao Decreto nº 29.560, de 27 de novembro de 2008, dispõe em seu art. 6º-A, que será cobrado do fornecedor ou transportador o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida sobre o valor da operação constante no documento fiscal por ocasião da entrada de mercadorias ou bens no Estado do Ceará. Essa carga tributária líquida deverá ser cobrada de acordo com três níveis de alíquotas: 4,5%, nas operações com produtos da cesta básica com carga tributária de 7%, 7,50%, nas operações com produtos com carga tributária de 12% e 17%, e 10%, nas operações com produtos com carga tributária de 25%. Enfatiza em seu § 1º que as operações com equipamentos e materiais elétricos, hidráulicos, sanitários, eletrônicos, de telefonia, eletrodomésticos e móveis, produtos de informática, ferragens e ferramentas, artigos de vestuários e produtos de cama, mesa e banho, e por fim, jóias, relógios e bijuterias deve ser cobrada a carga tributária líquida.

O limite de isenção é determinado no § 2º, ou seja, a cobrança não deve ser aplicada para pessoas físicas até o limite de 500 (quinhentas) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará (UFIRCEs), asseverando que somente será cobrado o ICMS sobre aqueles valores que ultrapassarem o limite estabelecido no § 2º (§ 3º). Em 2011, a UFIRCE corresponde a 2,6865, sendo R\$ 1.343,25 (um mil trezentos e quarenta e três reais e vinte e cinco centavos), o limite de isenção para cobrança do ICMS – Carga Líquida.

O art. 6º-B enumera quem deve ser obrigado o pagamento de referido tributo, ou seja, pessoas jurídicas não contribuintes do ICMS, inscritas ou não no Cadastro Geral da Fazenda (CGF), da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, empresas emitentes de documento fiscal que estejam sediadas em outra unidade da Federação, mas que possuam estabelecimento no Estado do Ceará e ainda Órgãos Públicos da Administração Direta ou Indireta da União, Estado ou Município, inclusive Autarquias e Fundações. Nesse último caso, no § único, art. 6º-C, autoriza aos órgãos públicos firmarem convênio com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará objetivando reter o imposto devido pelo fornecedor ou transportador e repassar ao Estado do Ceará através de GNRE (Guia Nacional de Recolhimento) ou DAE (Documento de Arrecadação Estadual).

O Decreto nº 29.906, de 28 de setembro de 2009, publicado no DOE em 29 de setembro de 2009, alterou art. 6º-A, excluindo a alíquota de 4,5%, nas operações com

produtos da cesta básica com carga tributária de 7%, ou seja, permanecem as alíquotas de 7,5% e 10%. Alterou também o início do prazo de cobrança da carga líquida passando a ser: 1º de outubro de 2009, em relação às operações destinadas a pessoas físicas, 1º de janeiro de 2010 para as operações destinadas a pessoas jurídicas não contribuintes do ICMS e 1º de março de 2010, relativamente às operações destinadas a órgãos públicos.

O Decreto nº 30.115, de 10 de março de 2010, publicado em 12 de março de 2010, alterou dispositivos dos Decretos nºs 29.817/09 e 29.906/09, no sentido de acrescentar a forma de cálculo da carga tributária líquida nas operações contempladas com redução de base de cálculo do ICMS, ou seja, aquelas mercadorias nas quais é determinado que haja uma redução do valor a ser utilizado para cobrança do ICMS, determinando que a carga líquida deva ser aplicada sobre a parcela remanescente sujeita à tributação do ICMS. Assegurou ainda o limite de isenção também para pessoas jurídicas e prorrogou o prazo de cobrança para os órgãos públicos para 1º de julho de 2010.

Assim, pessoas físicas, pessoas jurídicas sem inscrição no Cadastro Geral da Fazenda estadual e órgãos públicos ficam obrigados a recolher o chamado ICMS – Carga Líquida. Esse tipo de ICMS atinge também as operações realizadas eletronicamente através da rede mundial de computadores – *internet*, a qual tem como principal consumidor pessoas físicas.

#### 4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A institucionalização do princípio de legalidade tributária marca o surgimento do constitucionalismo moderno, podendo ser considerado uma das maiores conquistas ocidentais. Este princípio foi inspirado na Carta Magna Inglesa de 1218, do Rei João Sem Terra, o qual afirma ser defeso ao Estado instituir ou aumentar imposto sem lei que o autorize. Assim, nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei. Assim determina a Constituição Federal em seu art. 150, I, *in verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem a lei que o estabeleça.”

A esse propósito, Dino Jarach (1973) asseverou que “foi por razões tributárias que nasceu o Estado de Direito”. Se prevalecer o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. No Estado de Direito, onde prevalece “o governo das leis e não dos homens”, a regra jurídica, um vez em vigor, obriga, indistintamente, governantes e governados. Dessa forma, entendem os idealizadores do princípio, que só o Estado-de-Direito possibilita, a todos os homens, o real desfrute da liberdade e da justiça.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade está presente no ordenamento jurídico da maioria dos países, o que nos permite citar o aforismo latino *nullum tributum sine lege*. Com isso quer-se significar que a invasão patrimonial ocorre segundo pretensão estatal, nos Estados do chamado mundo ocidental, por interesse público e nasce de uma relação jurídica que tem como fonte exclusiva a lei. Tal lei deve prever uma lista taxativa (*numerus clausus*) de rudimentos que configuram a estrita legalidade como alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de defini-lo, ainda que em parte.

## 5 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A incidência tributária consiste na análise de como um tributo é distribuído entre os agentes econômicos, ou seja, identificar quais dentre os agentes econômicos deve arcar com o ônus do tributo e que fatores influenciam na distribuição da carga tributária.

A criação de um imposto introduz mudanças no comportamento dos agentes econômicos – indivíduos, empresas e governo, bem como alterações nos preços do produto e no retorno sobre os fatores de produção. Verificamos que essas mudanças têm como consequência o fato de que a incidência econômica de um imposto será diferente da respectiva incidência legal, ou seja, nem sempre aquele que está legalmente obrigado a pagar um tributo arcará com o ônus total desse pagamento (ARVATE, 2004).

Desta forma, a carga tributária é determinada quando analisamos seus efeitos sobre o bem-estar dos indivíduos ao assumirem o papel de consumidores, produtores e fornecedores dos fatores de produção. Os pressupostos que norteiam a economia incidem diretamente sobre a análise da incidência da carga tributária que depende de uma teoria do comportamento e do equilíbrio econômico.

Considerando o exemplo de um imposto denominado *ad valorem*, ou seja, aquele em que é instituído um percentual sobre o preço do produto ou da base de incidência. O ICMS é um exemplo desse tipo de imposto.

### 5.1 Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

A Constituição de 1988 determinou que os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituir o ICMS (Art. 155, I, “b”).

O Ceará instituiu o ICMS através da Lei nº 11.530/89. Posteriormente a Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, deu nova feição àquela Lei em decorrência da necessidade de sua harmonização com a Lei Complementar federal 87/86, que dispõe sobre

normas gerais do ICMS, cujos destinatários são os legisladores estaduais e distrital, competentes para instituir o imposto.

Ao determinar a competência dos Estados para a instituição do ICMS, o constituinte de 1988 pré-determinou seu formato jurídico. Essa delimitação resulta em que o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No caso de que se cuida, o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadorias. Segundo Hugo de Brito Machado (2008, p.367), mercadorias são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio* (grifo do autor). Neste aspecto, é contribuinte do imposto a pessoa que pratica fato jurídico relativo à operação de circulação de mercadorias. A acepção da expressão “operação de circulação de mercadorias” compreende todas as fases da circulação de bens móveis na cadeia produtiva, que vai da produção ao consumo final. Esta cadeia, por sua vez, compreende tanto os bens adquiridos para a produção de outros bens (produtos) como os comprados para revenda (mercadorias), de bens que circulam na cadeia produtiva até o consumo.

Essa circulação deve contemplar tanto a saída econômica, a jurídica e a física. Em outras palavras, se a mercadoria não mudou de propriedade, embora tenha saído do estabelecimento do contribuinte, não houve uma operação de circulação, não ocorrendo, no caso, a incidência do ICMS.

Feita esta pequena digressão, importa agora abordarmos quais as hipóteses previstas na lei resultam, em se tratando de operação de circulação de mercadorias, na obrigação do contribuinte de pagar o ICMS.

Os incisos I ao V do art. 2º da Lei estadual 12.670, de 1996, preveem as hipóteses pelas quais ocorrendo os fatos nessas descritas resultam na obrigação de pagar o ICMS. O fenômeno da incidência ocorre justamente quando verificado que o modelo desenhado pelo legislador na hipótese ocorre na mesma medida dos fatos econômicos.

Isto significa dizer que se este fato revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária. Esta

obrigação coloca a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, legado ao Estado até obter a sua liberação, pela prestação objeto da obrigação (ou seja, a de levar aos cofres públicos a quantia em dinheiro fixada na lei).

## **6 ARGUMENTOS A FAVOR DA ILEGALIDADE DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO**

A lei é a expressão da vontade geral (Montesquieu: *La Loi, Expression de la volonté Générale*). Essa vontade geral se efetiva com base no art. 5º, II, da nossa Carta Magna que consagra a inviolabilidade do direito, dentre eles o direito à propriedade.

Nesse sentido, pessoas físicas e jurídicas não inscritas no Cadastro Geral da Fazenda Estadual – CGF, passam a questionar judicialmente a cobrança do ICMS – Carga Líquida através de Mandados de Segurança obtendo êxito no pleito através da concessão de liminares liberando as mercadorias apreendidas e isentando-as do pagamento do referido tributo. Desta forma, analisando 76 (setenta e seis) ações judiciais vemos que pessoas físicas e jurídicas alegam ilegalidade da Lei nº 14.237/2008, pelos motivos relacionados no Anexo A, sendo os mais relevantes descritos abaixo.

### **6.1 Cumulatividade ou Bitributação**

Quando um tributo é cobrado em diversas etapas do processo produtivo fazendo com que haja a cobrança sobre uma base que contém o tributo cobrado em etapas anteriores sem que haja compensação de montantes cobrados nas etapas anteriores das cadeias de produção dizemos que este tributo é cumulativo e que há incidência em cascata.

Ou ainda que quando dois entes federados cobram o tributo sobre um mesmo fato gerador estamos diante de flagrante hipótese de bitributação.

O ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto 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 Estado ou pelo Distrito Federal” (CF, art. 155, § 2º, inc. I).



A Constituição Federal de 1988, no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional, definiu de forma clara as competências tributárias de cada ente tributante, em seu art. 155, II, onde afirma ser da competência dos Estados instituírem impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Entretanto, existem fortes limitações aos Estados relativos à faculdade de estabelecer alíquotas, sendo dada ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 155, § 2º, incs. IV e V).

Ademais, a CF/88 assevera que às mercadorias comercializadas diretamente para o consumidor final, aplica-se, sobre o valor da operação, a alíquota interna do ICMS, ainda que a mercadoria tenha destinatário pessoas domiciliadas em outra unidade da Federação, *ex vi* art. 155, § 2º, inciso VII, “b”:

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 comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º. O imposto de que trata o inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior caberá ao Estado da localização do destinatário do imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Podemos inferir do enunciado normativo que operações entre indivíduos situados em estados-membros distintos, a alíquota do ICMS incidente será a interestadual (alíquota menor), se o destinatário da mercadoria for contribuinte do imposto, mas será devida a diferença entre a alíquota interna (maior) e a interestadual (menor) ao estado-membro onde se situar o destinatário (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS). Ao passo que operações entre indivíduos situados em estados-membros distintos, a alíquota do ICMS incidente será a

interna (alíquota maior) se o destinatário da mercadoria não for contribuinte do imposto. Depreende-se que o DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS somente é cabível quando a operação for realizada entre contribuintes de ICMS situados em estados distintos, cabendo ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna aplicada à operação.

Vê-se claramente que não se pode onerar adicionalmente operação quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, posto que o Estado de origem tem o direito de se apropriar da receita resultante da aplicação de alíquota interna, não cabendo ao Estado de destino cobrar nenhum acréscimo ou adicional, pois já exauriu o poder de tributar do Estado de origem bem como o respectivo fato gerador.

Desta forma, a Lei nº 14.237/08 instituiu a cobrança do adicional de ICMS – carga líquida de não contribuinte de ICMS, estabelecendo tributo sobre consumo, fato contrário ao que prevê a CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96.

Essa lei viola o art. 152 da CF/88, se não vejamos: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Sobre a violação supra o saudoso Aliomar Barreiro (1976) adverte: “Nenhum governo local pode valer-se de subterfúgios fiscais para cobrir-se da concorrência de habitante de outro, quer gravando a saída de suas matérias-primas quer entretendo a entrada de produtos acabados ou semi-acabados de outro...”

Sacha Calmon Navarro Coelho (1992), assinala que:

O art. 152 estatui uma vedação que se destina aos Estados e Municípios. Partícipes, não lhes é permitido estabelecer barreiras fiscais dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum. O país é uno, embora politicamente dividido em Estados, subdivididos em Municípios. Não fora a regra vedatória, é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias imaginassem fórmulas fiscais protetivas e discriminatórias, em verdadeira guerra fiscal...

E arremata: “O objeto da limitação, pois, cifra-se em, obstar políticas fiscais por parte de Estados e Municípios, capazes de ofender o espírito federativo e o mercado comum

brasileiro, quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias”.

Vimos que dentre os **76(setenta e seis)** processos judiciais discutindo a cobrança do ICMS – Carga Líquida, **71(setenta e um)** afirmam haver bitributação, vide Anexo A, posto que não são contribuintes de ICMS e, portanto, a alíquota deve ser interna do Estado remetente.

## **6.2 Não Caracterização de Ato Comercial**

A Lei nº 14.327/08 determina a obrigatoriedade de pagamento do adicional de ICMS para entrada de mercadorias ou bens que se apresentem em **quantidade, valor ou habitualidade própria do ato comercial**. Infere-se que somente deverá ser cobrado dito adicional se a operação caracterizar um ato comercial através da identificação das três características expostas no artigo.

Tal fato não foi observado quando da regulamentação do aludido diploma legal, posto que os decretos nºs 29.817/09, 29.906/09 e 30.115/10 não fazem alusão a esse requisito, ou seja, não regulamentaram o adicional de ICMS apenas para as operações onde houvesse caracterização de ato comercial, mas para qualquer tipo de operação, desde que oriunda de outra unidade da Federação.

Dentre os **76 (setenta e seis)** processos judiciais discutindo a cobrança do ICMS – Carga Líquida, **38 (trinta e oito)** processos afirmam que a operação não caracteriza ato comercial, critério exigido pela Lei 14.327/08, conforme verificamos no Anexo A.

## **6.3 Limitação ao Tráfego de Bens por Meio de Tributos Estaduais**

O art. 150, inciso V, da Constituição Federal afirma que fica vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou

bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Segundo o enunciado, a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, quer seja federais, estaduais ou municipais.

Desta forma, no ato da instituição do tributo, compete ao legislador delimitar o fato gerador do tributo. No caso do ICMS – Carga Líquida, instituído pela Lei nº 14.327/08, o fato gerador está descrito no art. 11, *in verbis*:

Art. 11 - Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial, será exigida o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida entre 3% (três por cento) e 10%(dez por cento), aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento.

Nos **76 (setenta e seis)** processos judiciais analisados, conforme Anexo I, temos **47 (quarenta e sete)** que defendem a ilegalidade da Lei nº 14.327/08 baseada na proibição de limitar a entrada de mercadorias no Estado do Ceará através da criação do ICMS – Carga Líquida, retendo a mercadoria até o pagamento do referido imposto. Citam, ainda, a Súmula nº 323 do Supremo Tribunal de Justiça, onde afirma que a Fazenda Pública não pode apreender mercadorias como meio de coerção para o recebimento de tributos.

## **7 ARGUMENTOS DO ESTADO A FAVOR DA LEGALIDADE DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO**

Após analisarmos 76 (setenta e seis) ações judiciais, em sede de Mandado de Segurança, verificamos que o Estado utilizou os quatro primeiros argumentos em mais da metade dos processos como forma de defender a legalidade da Lei nº 14.237/08, conforme verificado no Anexo B.

Os argumentos apresentados pelo Estado do Ceará se referem basicamente na perda de arrecadação originária da discussão sobre a tributação do ICMS na origem ou no destino. Essa discussão reflete um conflito distributivo entre as regiões num mesmo nível de governo, opondo os estados produtores do Sul e Sudeste e os estados consumidores do Norte e Nordeste. Desta forma, o estado do Ceará alega que o ICMS – Carga Líquida visa evitar que os estados produtores se apropriem de toda a arrecadação oriunda de vendas destinadas a consumidores finais. Na verdade, o que o Estado pretende com a lei do ICMS – Carga Líquida é evitar a evasão fiscal por parte de empresas que se utilizam de pessoas físicas ou jurídicas para adquirir determinados produtos em outros Estados para posterior comercialização no Estado do Ceará.

Segundo a cartilha intitulada “Reforma Tributária” do Ministério da Fazenda (2008), esse conflito distributivo entre as regiões num mesmo nível de governo tem sido denominado como “guerra fiscal”, que segundo o Ministério da Fazenda leva à ineficiência econômica e ao deslocamento improdutivo de mercadorias entre Estados.

## **8 ARGUMENTOS PARA CONCESSÃO DE LIMINAR AFIRMANDO A ILEGALIDADE DA LEI Nº 14.237, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2008 (DOE 13/11/2008) E DECRETOS DE REGULAMENTAÇÃO**

Após análise das decisões proferidas nas 76 (setenta e seis) ações propostas em sede de Mandado de Segurança, observamos que os juízes confirmaram os argumentos apresentados pelos impetrantes, principalmente os argumentos da bitributação e da limitação ao tráfego de bens por meio de tributos estaduais, conforme podemos verificar no Anexo A.

Verifica-se que em 37 (trinta e sete) processos o juiz utilizou o argumento da bitributação para deferir liminar favorável ao impetrante, fazendo com que a mercadoria fosse liberada sem o pagamento do ICMS – Carga Líquida. Em 32 (processos), o argumento utilizado pelo juiz refere-se à limitação do tráfego de bens imposto pelo imposto estadual. Vale salientar que os argumentos podem ser utilizados concomitantemente nos diversos processos analisados.

## 9 O ICMS – CARGA LÍQUIDA E O BEM-ESTAR DO CONSUMIDOR E PRODUTOR

O bem-estar dos participantes do mercado é representado pelo **excedente do consumidor**, ou seja, a quantia que os compradores estão dispostos a pagar pelo bem menos a quantia efetivamente paga por ele, pelo **excedente do produtor**, que indica a quantia que os vendedores recebem pelo bem menos os custos, e, no caso do governo, a **receita tributária** que o governo recebe do imposto.

A tributação sobre um bem reduz o excedente do consumidor e o excedente do produtor e como essa redução é maior do que a receita tributária arrecadada pode-se dizer que o imposto gera um peso morto para a sociedade (MANKIW, 2001). Nesse caso, o tamanho do mercado fica abaixo do ótimo, pois a criação de um imposto faz com que compradores e vendedores sintam-se desestimulados a consumir e vender, respectivamente, fazendo com que o mercado passe a alocar os recursos de forma ineficiente.

A tributação sobre um bem coloca uma cunha entre o preço que os consumidores pagam e o preço que os vendedores recebem. Devido a esta cunha tributária a quantidade vendida cai para baixo do nível que seria vendido caso o imposto não existisse. Ocorre uma redução do tamanho do mercado desse bem.

O imposto criado pelo Estado do Ceará, ICMS – Carga Líquida, pode desestimular consumidores em adquirir bens nas empresas “pontocom” e vendedores de disponibilizar bens para pessoas físicas e pessoas jurídicas sem inscrição estadual, posto que o imposto acaba sendo um óbice para o recebimento dos valores das mercadorias vendidas.

Fazendo uma análise do comportamento dos consumidores, vemos que no caso das entradas interestaduais destinadas a pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual, as primeiras acabam por sofrer mais os efeitos tributários que as segundas. Apesar do limite de isenção de 500 (quinhentas) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará (UFIRCEs), sobre as quais o consumidor pessoa física não pagará o ICMS – Carga Líquida, as pessoas jurídicas não inscritas no cadastro geral da fazenda estadual, mesmo que adquirindo bens de grandes valores, conseguem abster-se de pagar o imposto através de medida liminar em sede de Mandado de Segurança.

Portanto, o ônus do ICMS – Carga Líquida acaba por recair mais fortemente sobre os consumidores finais pessoas físicas no Estado do Ceará. Obviamente, os fornecedores de fora do Estado são também afetados pelo ICMS – Carga Líquida, mesmo que o imposto seja lançado sobre os compradores, deslocando a curva de demanda para baixo no montante do imposto (MANKIW, 2001).

### 9.1 Igualdade de Tratamento Tributário

Diante desse quadro, pode-se verificar que o princípio da equidade tributária ficou prejudicado, pois o critério da justiça fiscal não foi atendido. Isso é verificado quando passamos a analisar a equidade sob dois aspectos: **a equidade horizontal**, que determina que pessoas iguais devam receber igual tratamento tributário, e a **equidade vertical**, que determina que pessoas diferentes devam ser objeto de tratamento tributário diferente.

Contudo, a igualdade tributária pode ser determinada de várias formas. O critério mais geral consiste em avaliar a igualdade de sacrifício líquido de utilidade pessoal como resultado do tributo, ou seja, a diferença entre o sacrifício bruto e os benefícios recebidos por meio dos gastos públicos financiados pela receita tributária. Entretanto, com a presença de fatores externos e de agentes econômicos que se beneficiam sem assumir nenhuma carga, é impossível fazer tal medição. Para tanto, se faz necessário eleger critérios para se avaliar a equidade tributária.

Escolhendo os princípios do benefício e da capacidade contributiva, vemos que o consumidor final é onerado com a cobrança do ICMS – Carga Líquida, pois o ICMS cobrado pelo estado de origem que já está embutido no valor do bem que ele está comprando, ou seja, ele terá de pagar além do ICMS incluso no preço do bem, uma carga tributária a mais representada pelo ICMS – Carga Líquida. O ICMS embutido no preço do bem não trará benefício para o consumidor do estado do Ceará, mas para as empresas vendedoras dos estados de origem da mercadoria. Entretanto, o produto da arrecadação do ICMS – Carga Líquida poderá trazer benefícios para o consumidor cearense, mesmo tendo que pagar um preço maior pelo bem que está adquirindo, reduzindo sua renda disponível.



## **9.2 Venda para Pessoa Jurídica sem Inscrição no Cadastro Geral da Fazenda do Estado**

Visando resguardar o fisco estadual da entrada de mercadoria no território cearense sem destino certo, podendo vir a ser comercializada, o regulamento do ICMS em vigor no Estado do Ceará, Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, dispõe sobre a cobrança da margem de lucro nas operações onde o destinatário não é contribuinte do ICMS, mas essa operação deve caracterizar ato comercial, ou seja, deve vir em grande quantidade.

Art. 710. Na venda a ser realizada neste Estado de mercadoria proveniente de outra unidade federada, inclusive sujeita ao regime de substituição tributária, sem destinatário certo, o ICMS será recolhido na primeira repartição fiscal de entrada neste Estado.

§ 1º A base de cálculo do ICMS será o valor constante do documento fiscal de origem, adicionado das parcelas relativas ao IPI e às despesas acessórias, acrescido de 30% (trinta por cento), deduzindo-se para fins de cálculo do imposto, o montante correspondente ao valor do ICMS devido na operação interestadual, inclusive o relativo ao serviço de transporte.

Entretanto, apesar de ter destinatário certo, o ICMS – Carga Líquida é cobrado indistintamente, ou seja, toda operação interestadual destinada à pessoa física ou jurídica, sem inscrição no cadastro geral da fazenda do estado, tem a cobrança desse tipo de ICMS, independentemente dessa operação ter característica de ato comercial, hipótese prevista pela Lei nº 14.327/08 para a cobrança do ICMS – Carga Líquida.

O regulamento do ICMS prevê o pagamento de um diferencial de alíquotas para as operações que configurarem atividade comercial, ou seja, quando é observado que o proprietário da mercadoria objetiva comercializá-la dentro do estado do Ceará.

Nos processos analisados observamos que essas pessoas jurídicas sem inscrição estadual são, na maioria das vezes, hospitais e clínicas que compram equipamentos médico-hospitalares para suprir necessidades inerentes às suas atividades fins.

## 10 RECOMENDAÇÃO

Após os argumentos apresentados pelos impetrantes e argumentos motivadores da concessão de liminar, verificamos que a Constituição Federal não previu as operações advindas do comércio eletrônico, bem como a cobrança do ICMS para consumidores finais. Portanto, há necessidade da lei se adequar à realidade fática, ou seja, atender aos reclames da nova ordem social e econômica. Essa é a função do ordenamento jurídico de um Estado.

Sabemos que nossa Constituição Federal assume uma posição de destaque no ordenamento jurídico num grau de hierarquia acima das demais normas jurídicas e que se caracteriza pela sua rigidez, ou seja, para alteração de normas constitucionais é exigido um processo legislativo diferenciado e mais difícil do que aquele necessário para as reformas infraconstitucionais (art. 60, CF). As normas infraconstitucionais devem ser elaboradas de acordo com o que determina a constituição federal, posto que se alguma norma inferior à constituição federal exceder os limites que esta determina, ela é considerada ilegal ou inconstitucional.

No caso da Lei nº 14.237/08, deve ser aplicado o controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário através da propositura de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn, que pode ser proposta, dentre outros, pelo Ministério Público e pela Ordem dos Advogados do Brasil, visando expurgar do ordenamento jurídico da referida norma. Essa ação é, segundo o processualista Fredie Didier Jr (2006), constitutiva negativa, visto que seu intuito é extinguir (desconstituir, aplicar a sanção da invalidação) situação jurídica existente de validade (presumida) do ato normativo.

Entretanto, caso o Estado queira manter a cobrança do ICMS - Carga Líquida, visando adequar a lei à realidade fática, recomenda-se uma modificação na Constituição Federal prevendo o comércio eletrônico como uma nova modalidade negocial e que tipo de imposto deve cobrado bem como que ente da federação deve possuir a competência tributária para cobrá-lo, ou seja, dar novo tratamento tributário ao consumidor final relativamente ao ICMS. Essa mudança seria realizada através de uma Emenda Constitucional que modifique o art. 155, § 2º, inciso VII, “b”, que trata da cobrança de ICMS nas operações para consumidor final. Mas essa alteração requer que os Estados produtores dividam a arrecadação do ICMS

dos produtos destinadas ao consumidor final, e essa mudança vai de encontro à guerra fiscal travada pelos estados brasileiros visando arrecadar recursos através de tributos, posto que estados consumidores requerem o direito de que o produto seja tributado no destino, enquanto que estados produtores defendem a tributação na origem.

## 11 CONCLUSÃO

O advento da Lei 14.237/08 instituiu um novo tipo de imposto no Estado do Ceará, o qual obrigou o consumidor final (pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual) a pagar o chamado ICMS – Carga Líquida, devido quando das entradas no estado de bens oriundos de outras unidades da federação.

Entretanto, foi levantada a questão sobre a constitucionalidade da lei em epígrafe, posto que está em desacordo com as normas tributárias instituídas pela nossa Carta Magna, quando tributa duplamente o bem adquirido pelo consumidor final em outras unidades da federação, seja através de comércio eletrônico ou por outros meios comerciais existentes.

Essa assertiva foi confirmada quando da análise de 76 (setenta e seis) mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas sem inscrição nesse estado alegando inconstitucionalidade da Lei nº 14.237/08, em quase 100% dos casos foi deferida liminar concedendo a segurança e abstendo essas pessoas jurídicas do pagamento do ICMS – Carga Líquida, tendo sido negada somente em um único caso.

O Estado do Ceará defende a cobrança do ICMS – Carga Líquida alegando concorrência desleal com os estados produtores e incentivando a economia local. Argumentos estes não aceitos pelos juízes que concederam liminares favoráveis ao não pagamento do referido imposto.

Por outro lado, constata-se que tanto o PIB cearense como a arrecadação do ICMS vinha crescendo no período de 2003 a 2010, e ainda que as entradas interestaduais destinadas a pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual tivessem tido crescimento até 2008, não haveria justificativas para a criação do ICMS – Carga Líquida. Desta forma, quando a Lei nº 14.237/08 entrou em vigor, a situação macroeconômica do Ceará era favorável, levando-nos a supor que a criação do ICMS – Carga Líquida foi motivada por outra justificativa, como por exemplo, proteger grupos de empresas locais.

Finalmente, constata-se que o consumidor final (pessoa física) reduziu suas transações após a cobrança do ICMS – Carga Líquida alterando seu comportamento nas compras interestaduais, ou seja, houve uma queda nas operações interestaduais destinadas às pessoas físicas domiciliadas no Estado do Ceará.

## REFERÊNCIAS

ARVATE, Paulo Roberto. Economia do setor público no Brasil/Paulo Arvate, Ciro Biderman. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004 – 5ª reimpressão.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1976, p.100.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

CEARÁ, Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008. Publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará em 13 de novembro de 2010;

CEARÁ. Decreto de Nº. 29.817. Fortaleza: Assembleia Legislativa, 06 de agosto de 2009.

CEARÁ. Decreto de Nº. 29.906. Fortaleza: Assembleia Legislativa, 28 de setembro de 2009.

CEARÁ. Decreto de Nº. 31.115. Fortaleza: Assembleia Legislativa, 10 de março de 2010.

CEARÁ, Procuradoria Geral do Estado. Cópias de parte de ações de Mandados de Segurança (76), 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle da Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1992, p. 426.

JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributário. Buenos Aires: Nueva, 1969, p. 24, apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas. 5ª coletânea São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 150.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008.

MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia: princípios de micro e macroeconomia/ N. Gregory Mankin; tradução da 2ª ed. Original Maria José Cyhlar Monteiro. – Rio de Janeiro: Campus, 2001.

OLIVEIRA, Francisco Wildys. ICMS & Processo Fiscal, 11ª ed.. Fortaleza: Editora Expressão Gráfica, 2008.

Ministério da Fazenda (2008), “Reforma Tributária”, Ministério da Fazenda, Brasília. Disponível em <HTTP://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributária.pdf>, acessado em 25/01/2011.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. Ação civil pública. In: DIDIER JUNIOR, Fredie (Coord.). Ações Constitucionais. Salvador: JusPodivm, 2006.

VARIAN, Hal R., 1947-Microeconomia: conceitos básicos/Hal Varian; tradução Maria José Cyhilar Monteiro e Ricardo Dorninelli. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006 – 8ª Reimpressão.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

site: [www.e-commerce.org.br](http://www.e-commerce.org.br), acessado em 22/01/2011.

site: [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br), acessado em 22/01/2011.

site: [www.ipece.ce.gov.br](http://www.ipece.ce.gov.br), acessado em 22/01/2011.

site: [www.sefaz.ce.gov.br](http://www.sefaz.ce.gov.br), acessado em 22/01/2011.

## ANEXOS

### ANEXO A – ARGUMENTOS APRESENTADOS PELOS IMPETRANTES E UTILIZADOS PARA CONCESSÃO DE LIMINAR

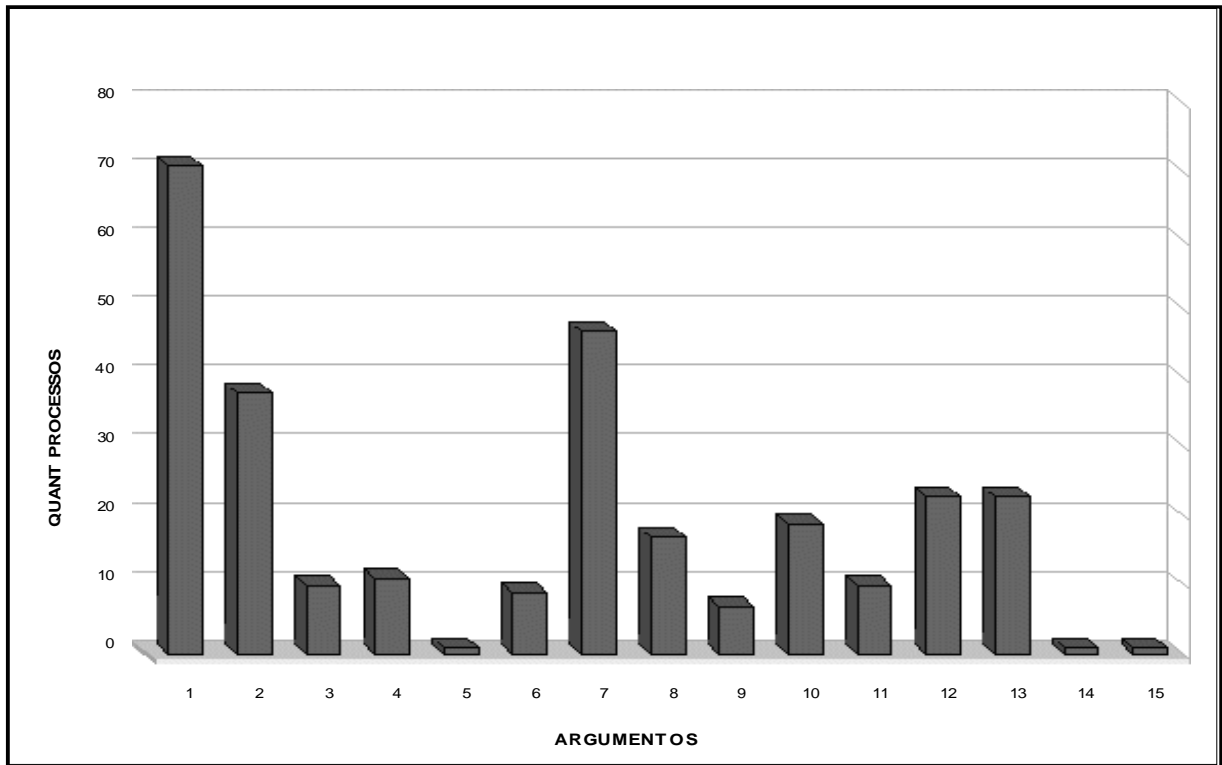


Gráfico 5 – Argumentos apresentados pelos impetrantes

Fonte: Pastas contendo cópias das peças das ações judiciais – Procuradoria Geral do Estado do Ceará

### RESUMO DOS ARGUMENTOS

1. Bitributação – afronta à alínea "b" do inciso VII do § 2º do art. 155 da CF, a qual afirma que em relação às operações e prestações que destinem bens e serviço ao consumidor final localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS – **71 processos**;
2. Não caracteriza atividade comercial tendo em vista que não apresenta quantidade, valor ou habitualidade (exigência do art. 11 da lei nº 11.217/08) – **38 processos**;
3. Art. 155, § 2º, inciso IV da CF/88 prevê que a alíquota interestadual somente pode ser definida por resolução do senado federal – **10 processos**;
4. O fato gerador de ICMS é reservado à lei complementar, conforme estatui a CF em seu



art. 146, III; definição de fator gerador é matéria reservada á lei complementar (art. 146, III, CF/88) – **11 processos**;

5. Gera aumento do preço do produto, em virtude do reflexo do aumento do ICMS por integrar sua base de cálculo, pois produz nos diversos itens que compõem o preço de venda de mercadorias – **1 processo**;
6. Os bens destinados ao ativo fixo ou uso próprio da empresa não se enquadram no conceito jurídico de mercadoria porque estes são integrados ao ativo permanente porque o adquirente dos bens não pretende revendê-los – **9 processos**;
7. Limitação ao tráfego de bens por meio de tributos estaduais, contrariando o que dispõe o art. 150, inciso V, CF/88. não cabe a fazenda publica apreender mercadorias como meio de coerção para o recebimento de tributos (SUM 323 do STJ) – **47 processos**;
8. Exigência do transportador o pagamento do “adicional” do ICMS, tendo em vista que somente Lei Complementar pode definir contribuintes (art. 155, XII,CF); extrapola o art. 155, XII, CF/88, ao exigir do fornecedor ou transportados o pagamento do adicional do ICMS, tendo em vista que somente lei complementar pode definir quem são os sujeitos passivos e responsáveis tributários – **17 processos**;
9. Violação à regra do art. 152 da CF/88, ou seja, estabelece diferenças tributárias entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino – **7 processos**;
10. Delegação ao decreto 29560/08 para fixar alíquotas de tributo: restrições ao poder regulamentar e fere o principio da legalidade – **19 processos**;
11. Ofensa ao princípio do pacto federativo - art. 18, CF/88 e autonomia dos estados, criando um novo tributo à margem da CF – **10 processos**;
12. Ofensa ao art. 150, i, da CF/88 e Art. 9º, i, do Código Tributário Nacional (que a hipótese de incidência de qualquer exação tributária deve estar prevista em lei) – **23 processos**;
13. Ofensa ao art. 3º, v, Lei Complementar nº 87/96 – **23 processos**;
14. Não concede liminar – **1 processo**.

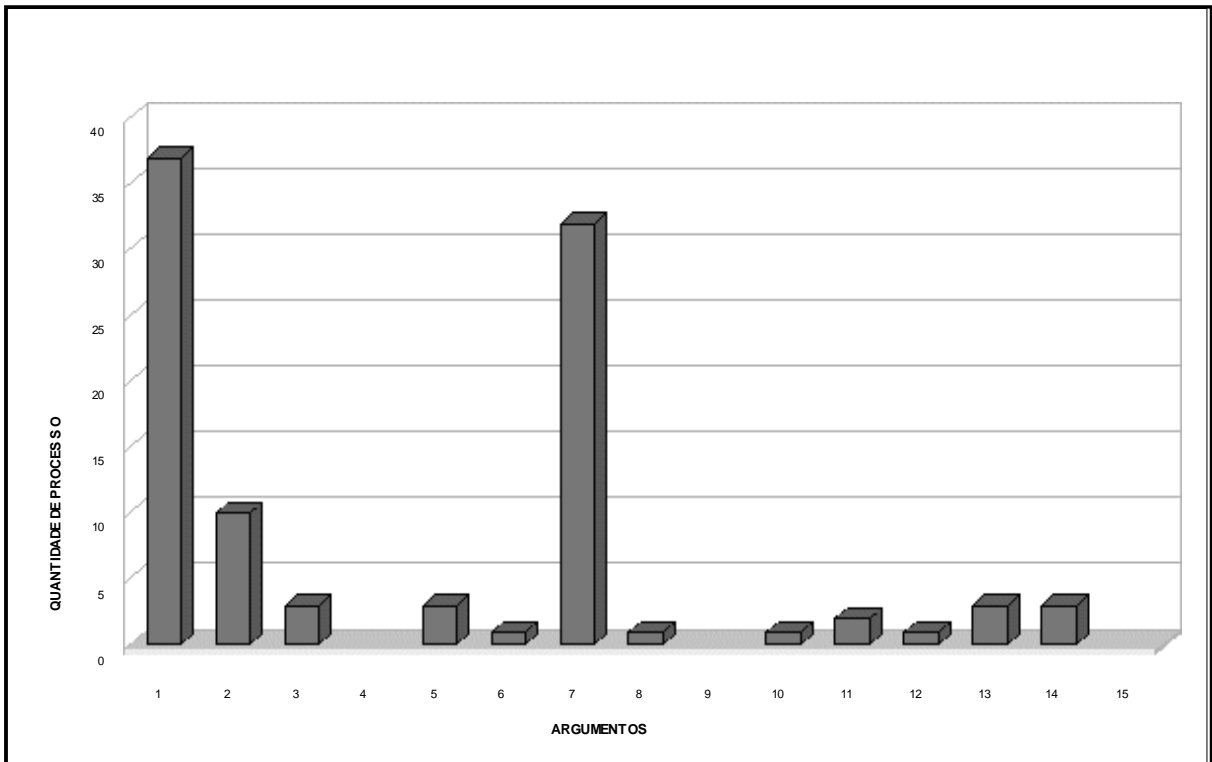


Gráfico 6 – Argumentos – Concessão de liminar em MS

Fonte: Pastas contendo cópias das peças das ações judiciais – Procuradoria Geral do Estado do Ceará

## ANEXO B – ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO ESTADO JUSTIFICANDO A LEGALIDADE DA LEI Nº 14.237/08

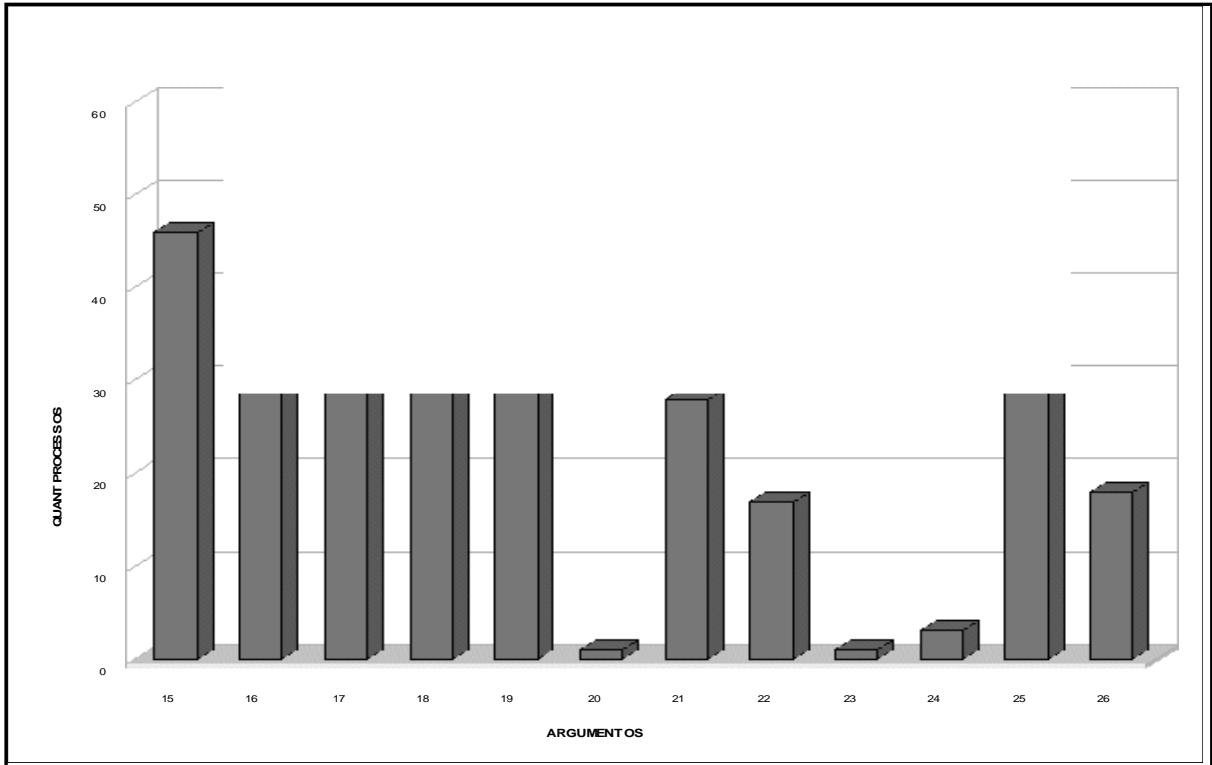


Gráfico 7 – Argumentos do Estado justificando a legalidade da Lei nº 14.237/08

Fonte: Pastas contendo cópias das peças das ações judiciais – Procuradoria Geral do Estado do Ceará

### RESUMO DOS ARGUMENTOS

15. Evitar que a arrecadação tributária das operações interestaduais seja repassada integralmente ao estado de origem das mercadorias – **46 processos**;
16. A economia local sofrerá acentuada retração econômica, ante a impossibilidade de travar uma concorrência igualitária com o grande empresário de outras capitais e os benefícios irregularmente concedidos em outros estados – **51 processos**;
17. Cobrança da alíquota como forma de correção da distorção econômica existente entre o estado do Ceará e os estados produtores – **47 processos**;
18. Resguardo do federalismo de cooperação que deve existir entre os estados da federação, conforme Art. 23, parágrafo único da Constituição Federal – **52 processos**;
19. Evitar a elisão fiscal, como forma de atender aos anseios sociais e fomentar o desenvolvimento num estado carente de grandes investimentos e fortemente agredido pela guerra fiscal – **50 processos**;

20. Medida propiciará desequilíbrio no mercado. Estado institui mecanismo de manutenção do equilíbrio da carga tributária já que na técnica da cobrança em questão o imposto é cobrado de todos os contribuintes de modo equalizado, não beneficiando nem prejudicando qualquer contribuinte – **1 processo**;
21. Fazenda pública será privada dos recursos necessários ao pagamento de seus encargos, inclusive de seus servidores – **28 processos**;
22. Para ser contribuinte não precisa de inscrição estadual, uma vez que os empresários de fato ou irregulares estão sujeitos à sua incidência. (Arts. 4º e 6º da Lei Complementar nº 87/96) – **17 processos**;
23. Princípio federativo que se dar plena autonomia ao estado para averiguar a condição de contribuinte ou não do destinatário da mercadoria remetida por estabelecimento localizado em outra unidade da federação, averiguando o intuito comercial – **1 processo**;
24. Não deve prevalecer o interesse público sobre o interesse particular, mormente aquele que não cumpre com suas obrigações fiscais como a lei demanda – **3 processos**;
25. É permitida a apreensão com base na Súmula nº 266, do Supremo Tribunal Federal a qual afirma não caber mandado de segurança contra lei em tese (não contra determinado fato concreto) – **31 processos**;
26. Exigência do não pagamento do ICMS de forma indiscriminada e sem modulações, bastante genérica – **18 processos**.