



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA (CAEN / UFC)
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO

FRANCISCO DORNELES LIMA

**A IMPORTÂNCIA DO ICMS NA RECEITA PÚBLICA DO
ESTADO DO CEARÁ**

FORTALEZA – CEARÁ
2010



FRANCISCO DORNELES LIMA

A IMPORTÂNCIA DO ICMS NA RECEITA PÚBLICA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, da Universidade Federal do Ceará (UFC/CAEN), como requisito parcial, para a obtenção do título de mestre.

Orientador: Prof. Dr. Almir Bittencourt da Silva.

FORTALEZA – CEARÁ
2010

FRANCISCO DORNELES LIMA

**A IMPORTÂNCIA DO ICMS NA RECEITA PÚBLICA DO ESTADO DO
CEARÁ**

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

Aprovada em 12/03/2010.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Almir Bittencourt da Silva (Orientador)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dr. Maurício Benegas
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Dr. Márcio Veras
Universidade Federal do Ceará - UFC

Dedico este estudo aos meus pais, FRANCISCO RODRIGUES LIMA (“in memorian”, 2003) e MARIA AUTA DA CONCEIÇÃO, baluartes da minha eterna formação; àqueles da mais intensa convivência, Maria Rosária Moreira Lima (esposa) e aos meus filhos: Francisco das Chagas Moreira Lima, Martiniano Moreira Lima e Antonino Moreira Lima.

AGRADECIMENTOS

Ao criador do mundo e de todas as coisas, fonte inspiradora que me tem encorajado na labuta do dia-a-dia.

A todos os meus familiares, sem exceção, a quem sempre tenho recorrido nos momentos mais significativos e decisivos da minha vida.

Aos professores do curso do Mestrado Profissional em Economia do Setor Público da Universidade Federal do Ceará (UFC / CAEN), campus de Sobral, pelo zelo, empenho e dedicação, quando da transmissão dos mais úteis conhecimentos.

À Coordenação do Curso, representada pelo eminente professor Márcio Veras, pela constante diligência em todos os sentidos.

Ao meu orientador, professor Dr. Almir Bittencourt da Silva, pelas instruções sábias e diretas.

Aos meus companheiros coreauenses e sobralenses, testemunhos dos diversos momentos de trabalho e de lazer.

Aos meus colegas fazendários, companheiros de muitas lutas, pela compreensão, dedicação e zelo, quando do desempenho das mais árduas funções.

Aos conterrâneos da comunidade de Campanário (Uruoca – CE), berço jamais esquecido.

Aos camaradas do Partido Comunista do Brasil (PC do B), pela incansável luta em busca de melhores condições de vida e trabalho para todos os brasileiros.

“Todo e qualquer tributo é compulsório e, portanto, impopular. Tanto assim, que é chamado de imposto e não de voluntário...”

Fernando Henrique Cardoso
Ex-presidente da República.

RESUMO

Relata a importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará. Descreve e analisa a contenda tributária brasileira, contextualizando o tributo como a fonte principal de recursos para financiar o gasto público. Enfatiza que, no Estado do Ceará, a maior parte dos ingressos financeiros definidos como receita pública decorre da arrecadação tributária. Dessa quantia, representando esforço próprio, mostra que os recolhimentos advindos do ICMS correspondem a mais de 94%, conforme anotações verificadas nos anos de 2007 e 2008, marco temporal da pesquisa. Aponta que, no período considerado, os outros tributos de competência do Estado cearense são muito modestos em termos de arrecadação para o erário, excetuando-se ligeira significação com relação ao IPVA. Justifica que a supremacia do ICMS é função direta da sua larga base de incidência, da diversidade de alíquotas internas e interestaduais aplicadas e da própria sistemática de tributação do imposto, englobando os regimes de antecipação e substituição tributárias. Verifica, nos últimos anos, crescente arrecadação tributária no Ceará, fato que se deve ao crescimento dos principais segmentos econômicos no Estado e ao aperfeiçoamento da gestão e da máquina arrecadadora. Demonstra relativo significado do ICMS para os orçamentos municipais, uma vez que o Estado está, constitucionalmente, obrigado a repassar às municipalidades 25% da arrecadação do imposto. Restou, também, fundamentada a importância do ICMS, não só por sua função fiscal ou de arrecadação, mas por um leque de serventia que ele representa dentro dos diversos projetos governamentais, sendo inclusive muito utilizado como instrumento de política econômica do Estado do Ceará.

Palavras-chave: Estado. Tributo. Receita Pública. ICMS.

ABSTRACT

Reported the importance of ICMS in public revenue of the State of Ceará. Describes and analyzes the Brazilian tax dispute, explain charge, such as the main source of funds to finance public spending. Emphasizes that the state of Ceará, most financial income defined as income derives from public tax revenues. Of that amount, representing his own effort, show that the payments arising from the ICMS accounted for more than 94%, according to notes found in the years 2007 and 2008 timeframe of the research. Points out that in the period considered, the other tax jurisdiction of the State of Ceará are very modest in terms of revenue to the Treasury, except for minor significance with respect to IPVA. Justifies the supremacy of the ICMS is a direct function of its large base, the diversity of internal and interstate rates applied and the actual structure of taxation, covering the regimes of anticipation and replacement tax. There, in recent years, increasing tax revenues in Ceará, a fact that is due to the growth of the main economic sectors in the state and improvement of the administration and tax collecting machine. Demonstrates relative significance of ICMS for municipal budgets, since the state is constitutionally obliged to pass on to the municipalities 25% of the collected tax. It remained also substantiated the importance of the ICMS, not only by their function or tax-raising, but by a range of usefulness that it is within the various government projects, and is much used as an instrument of economic policy of the State of Ceará.

Keywords: State. Tribute. Public Revenues. ICMS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 O ESTADO: Conceito e Atividade Financeira	16
1.1 Receita Pública	17
1.1.1 Modalidades de Receita Pública	18
1.2 Tributo	19
1.2.1 Espécies tributárias	20
1.2.1.1 O Imposto	20
1.2.1.2 A Taxa	21
1.2.1.3 A Contribuição de Melhoria	21
1.2.1.4 As Contribuições	22
1.2.1.5 Os Empréstimos Compulsórios	23
1.2.2 Competência Tributária e Limitações ao Poder de Tributar	23
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	27
2.1 Tributos de Competência da União	27
2.2 Tributos de Competência dos Estados / DF	28
2.3 Tributos de Competência dos Municípios	29
2.4 Reforma Tributária	30
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO CEARENSE	36
3.1 O IPVA	36
3.2 O ITCD	40
3.3 As Taxas	43
3.4 A Contribuição de Melhoria	47
3.5 O ICMS: Conceito e Breve Histórico	50
3.5.1 Disposições Legais e Gerais	51
3.5.2 Considerações Especiais do ICMS	55

3.5.3 Sazonalidade do ICMS e os Segmentos Econômicos	59
3.5.4 Principais Causas que explicam o Aumento da Arrec. do ICMS no Ceará	61
3.5.5 Repartição da Arrecadação do ICMS com os Municípios	63
3.5.6 O ICMS nos Projetos Estruturais e Sociais do Estado do Ceará	67
3.5.6.1 Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI	67
3.5.6.2 O FECOP	70
3.5.6.3 Isenção do ICMS para alimentos do PRONAF	72
4 TRIBUTAÇÃO DO ICMS	75
4.1 Considerações Iniciais	75
4.2 Da Incidência	76
4.3 Da Não-Incidência	79
4.4 Das Isenções	82
4.5 Do Diferimento	87
4.6 Do Local da Operação	89
4.7 Do Contribuinte	91
4.8 Do Estabelecimento	92
4.9 Do Responsável	93
4.10 Do Cálculo do Imposto	97
4.11 Da Redução de Base de Cálculo	105
4.12 Das Alíquotas do ICMS	111
5 SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO ICMS	113
5.1 Da Não-cumulatividade	113
5.2 Do Crédito e do Crédito Presumido	115
5.3 Da Vedação do Crédito e do Estorno	120
5.4 Da Transferência do Crédito e da Compensação	122
6 RECOLHIMENTO DO ICMS	127
6.1 Do Parcelamento e da Restituição	129

7 CADASTRO GERAL DA FAZENDA – CGF	134
7.1 Da Suspensão e da Cassação do CGF	140
7.2 Do Cadastro de Inadimplentes – CADINE	141
8. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	144
8.1 Dos Documentos Fiscais em Geral	144
8.2 Da Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF) e do Selo Fiscal	152
8.3 Das Notas Fiscais e outros Documentos	158
8.4 Dos Livros Fiscais e das Guias do ICMS	172
8.5 Da Escrituração Fiscal	173
8.6 Da Máquina Registradora e do Cupom Fiscal	175
8.7 Da Nota Fiscal Eletrônica	177
9 DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS	179
9.1 Da Substituição Tributária	179
9.2 Dos Regimes Especiais	181
9.3 Da Antecipação Tributária	182
10 DA FISCALIZAÇÃO DO ICMS	183
10.1 Das Infrações à Legislação do ICMS	185
CONSIDERAÇÕES FINAIS	187
REFERÊNCIAS	192

INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro contemporâneo, na condição de entidade democrática de direito, com a finalidade de cumprir com as suas funções constitucionais, cujo objetivo primordial deve ser o alcance do bem comum, necessita de angariar recursos financeiros para fazer face às despesas decorrentes dos gastos públicos.

Nessa perspectiva, e admitindo que o Estado, nos dias de hoje, possua uma característica muito mais social do que liberal, pouco prescindindo dos recursos de economia privada, entendemos que o caminho mais direto e óbvio para a consecução dos ingressos financeiros, dentro do conjunto orçamentário público, seja o da receita pública, instituto que iremos adotar neste trabalho, sempre que nos referirmos aos aportes compulsórios e permanentes, arrecadados, transferidos ou recolhidos aos cofres estaduais.

Alguns entes que compõem a federação brasileira, apesar da Constituição Federal garantir-lhes competência tributária, ainda vivem, praticamente, às expensas de outras unidades da esfera governamental, a exemplo da grande maioria dos pequenos e médios Municípios cearenses, cujo total das receitas se resume em transferências obrigatórias da União ou do Estado.

Quer dizer, a arrecadação oriunda do esforço próprio por parte dessas entidades é bastante insignificante, desprezível, se comparada aos ingressos financeiros advindos das transferências constitucionais e voluntárias.

No caso do Estado do Ceará, palco de nossa pesquisa, considerando-se os últimos anos, este fato não tem acontecido, pois do montante financeiro que adentra nos cofres públicos estaduais, a título de receita pública, mais da metade corresponde à arrecadação tributária própria.

A fim de facilitar as apregoações constantes neste estudo, havemos por bem “batizar” a receita ou arrecadação própria, como sendo aquela procedente do auto-esforço do Estado Cearense, quando da captação dos recursos que são conseguidos por meio do seu próprio sistema tributário.

Dessa forma, a arrecadação da própria “lavra” do Estado do Ceará é originária do recolhimento dos seus tributos, quais sejam: IPVA, ITCD, Taxas e ICMS.

Constitucionalmente, fazendo parte da competência tributária do Estado do Ceará, temos, ainda, a Contribuição de Melhoria, imposto que, apesar de possuir toda uma definição legal, não tem tido uma resposta prática em relação à arrecadação estadual.

Outros ingressos que também poderiam ter sido considerados como receitas próprias, por corresponderem a valores bastante desprezíveis, em relação ao total das receitas arrecadadas, não foram levados a cabo nesta pesquisa, significando dizer que o “grosso” dos aportes encaminhados ao erário do Estado, a título de receita pública, correlacionam-se, efetivamente, às entradas das transferências obrigatórias (constitucionais) e às decorrentes das fontes tributárias próprias.

Destas fontes tributárias, a receita mais significativa é aquela proveniente do produto da arrecadação do ICMS, a qual tem atingido, nos últimos anos (2007 e 2008), mais de 94% (noventa e quatro por cento) dos ingressos financeiros em termos de arrecadação tributária.

Esta realidade, convenhamos, nos autoriza a informar que, no período acima considerado, marco temporal deste estudo, o ICMS tenha se tornado o instrumento mais importante para a receita pública do Estado do Ceará.

E mais, considerando-se que, do produto da arrecadação deste imposto, 25% (vinte e cinco por cento) pertencem aos Municípios, conforme determinação constitucional, avaliamos que, por via indireta, ele também é importante para os orçamentos públicos municipais.

Noutras palavras, diríamos que a receita pública do Estado do Ceará ficaria pouco provida ou deficitária, se não fossem os aportes decorrentes do produto da arrecadação do ICMS.

Com certeza, se não contássemos com esta importante ferramenta de arrecadação, o Estado não assistiria a certa folga financeira, vivida nos últimos anos, quando tem

conseguido cumprir, com rigor, os limites emanados pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e com as outras funções que a ele são atribuídas por contingência constitucional.

Diante do exposto, é nossa pretensão explicitar, por meio de evidências mensuráveis e aceitáveis, “A Importância do ICMS na Receita Pública do Estado do Ceará”, tema em função do qual serão discorridas todas as nossas apregoações.

Os problemas, inicialmente aqui levantados, encontrarão guarida quando das explicações sobre o caráter seletivo e regressivo do ICMS, assim como da sua definição legal, na qualidade de imposto indireto.

Na incansável busca de conseguirmos os nossos objetivos, poderíamos ter usado uma abordagem em linha reta sobre o ICMS, pulando algumas etapas.

Mas, convenientemente, achamos por bem não isolá-lo nesta pesquisa, mesmo porque o assunto perquirido suscita estreita correlação e afinidade com os outros impostos do sistema tributário nacional e cearense.

O modelo esquemático do trabalho consiste na disposição dos assuntos distribuídos em 10 (dez) capítulos que, de forma seqüenciada, tentará expor as principais questões fiscais e tributárias atinentes a esta contenda.

Os capítulos iniciais se prestarão às explanações de caráter geral, iniciando-se com as anotações acerca do Estado, na qualidade de ente público que desenvolve atividade tipicamente financeira.

Na seqüência, definimos receita pública para fins deste estudo e conceituamos a fonte principal da receita que é o tributo.

A partir do terceiro capítulo abraçaremos de vez a causa tributária e fiscal da alçada cearense, quando discorreremos sobre os tributos de competência do Estado do Ceará, criando, dessa forma, importantes parâmetros para as devidas comparações e confrontações em relação ao exame do ICMS.

Os itens que significam a essência do ICMS no território Cearense, como as formas de tributação, apuração e recolhimento, estão dispostos a partir do quarto capítulo, cujo conteúdo, em algumas partes, é representado pelo próprio regulamento do imposto, na sua configuração básica.

As situações mensuráveis, fáticas, estão representadas por meio dos dispositivos legais citados, das tabelas, quadros e gráficos, e dos números que deram quantificação às informações.

Nas considerações finais, por certo, se encontrará a sintetização de toda a matéria pesquisada, bem como os principais pontos de vista acerca dos dilemas do ICMS no Estado do Ceará.

1 O ESTADO: Conceito e Atividade Financeira

Definir “Estado” ou conceituá-lo parece não ser tarefa fácil, embora se encontre na literatura especializada várias opiniões e pensamentos a esse respeito. Inúmeras são as teorias que tentam explicar os motivos que levaram os homens a abandonarem uma fase primitiva de coexistência a optarem por viver numa sociedade politicamente organizada.

Neste estudo, porém, não achamos conveniente expor este item por meio da evolução histórica do Estado a partir das civilizações mais antigas, como a grega ou a romana, por exemplo. O que nos interessa, efetivamente, nesta contenda, é definir o Estado contemporâneo, de existência real, não abstrato, moderno, aquele Estado onde possamos relacioná-lo com os seus mais básicos elementos constitutivos, quais sejam: povo, território e governo soberano.

Queremos ainda recomendar que, quando nos referirmos à palavra “Estado” estamos, na verdade, falando da federação como um todo e não somente a um particular Estado-membro componente da União Brasileira.

Nessa concepção, segundo Bueno (1992, p. 255), o Estado “é o conjunto dos poderes políticos de uma nação”.

Já do ponto de vista de poder, segundo Machado (2001, p. 32 e 33), o “Estado é uma entidade soberana. Tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontram no seu território. E no exercício de sua soberania, exige que os indivíduos forneçam os recursos de que necessita”.

Por atividade financeira do Estado, na visão do tributarista Machado (2007, p. 56), “é o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir seus fins”.

Então, se o Estado obtém receitas por meio dos ingressos financeiros a ele destinados e se este mesmo Estado devolve parte desses recursos à população através da despesa pública ou do investimento público, podemos sim, afirmar que o Estado está

praticando atos de gestão de recursos e desenvolvendo, conseqüentemente, uma atividade tipicamente financeira.

Para o professor Baleeiro (1995, p.116) “A Atividade Financeira do Estado é, pois, a obtenção, criação, gerência e dispêndio do numerário necessário à satisfação das necessidades públicas assumidas pelo Estado ou por outra pessoa de direito público”.

1.1 Receita Pública

Embora a Lei 4.320/64, que estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal trate da receita pública, da sua classificação e contabilização no âmbito das entidades federativas, não encontramos, porém, no citado diploma, expressões claras de sua definição ou conceito.

Segundo Kohama (1999, p. 85.), receita pública “é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores”.

Encontramos no manual de procedimentos da receita pública da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), instituído pela portaria 340/06, o seguinte entendimento:

Portaria 340/06 - Receitas Públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Dessa forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas.

Continuando, entende-se por receita pública, segundo Baleeiro (1995, p. 116) “ a entrada que, integrando-se ao patrimônio público, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”.

Do exposto, pode-se asseverar que receita pública corresponde às entradas ou valores financeiros nos cofres públicos, passando a integrar e a constituir, definitivamente, o patrimônio dos entes públicos sem a existência de qualquer condição posterior de devolução ou respectiva baixa patrimonial de igual valor, aumentando, dessa forma, o patrimônio em razão do concurso desse novo elemento patrimonial.

1.1.1 Modalidades de Receita Pública

Grosso modo, diríamos que a receita pública divide-se em originárias e derivadas, dependendo da fonte que a gerou.

Por receitas Originárias entendemos que são aquelas angariadas pelo Estado quando há o requisito da contraprestação por parte deste e se originam a partir de seus próprios recursos patrimoniais, de serviços, industriais e outros, tudo isso mediante uma relação meramente contratual.

Nestas condições, o Estado não se utiliza do seu poder impositivo para obter as ditas receitas. Por isso, segundo Aguiar (1999, p. 66), “as receitas originárias são facultativas e contratuais”.

Dessa forma, constituem receitas originárias: receitas patrimoniais, receita agropecuária, receita de serviços, operações de crédito e alienações de bens.

Observe-se que, nos dias de hoje, essa modalidade de receita pública é muito desprezível em termos de montante de arrecadação para financiar o Estado, se comparada à receita derivada. Isso se explica pela pouca participação atual do Estado na exploração da atividade privada, depois de forte política de desestatização patrocinada ainda no governo de Fernando Henrique Cardoso.

Já com relação às receitas derivadas, admitimos serem aquelas devidas por pessoas jurídicas de direito privado no desenvolvimento de atividades econômicas ou pessoas físicas, por ocasião do pagamento de tributos.

A esse respeito, a Lei 4.320/64, Art. 9º, na tentativa de definir tributo assim apregoou:

Art. 9º. Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Então, segundo Aguiar (1999, p. 66), “receitas derivadas são aquelas correspondentes à instituição e arrecadação dos tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria), por parte das pessoas jurídicas de direito público, constitucionalmente autorizadas”.

Desta argumentação, portanto, restou esclarecido que as receitas derivadas nascem do poder de império inerente ao Estado, quando da imposição do instituto tributário.

1.2 Tributo

Consoante o que se viu até aqui, o Estado para cumprir com as suas funções constitucionais, na busca de alcançar o bem comum e de patrocinar o bem-estar da coletividade, necessita de angariar recursos financeiros para fazer face às despesas decorrentes dos gastos públicos.

Conforme já tornado explícito, o Estado brasileiro atual, entretanto, pouco prescinde das receitas originárias para fazer frente aos gastos governamentais, mesmo porque estas modalidades de receitas tornaram-se irrisórias se comparadas com as receitas derivadas.

Portanto, as receitas derivadas ou de economia pública, aquelas decorrentes da arrecadação dos tributos, são as principais fontes de recursos de que o Estado dispõe nos dias atuais.

O Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado pela CF/88, no seu Art. 3º., apresenta, portanto, o conceito de tributo:

Art. 3º. Tributo é 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.

Interpretando o enunciado, pode-se entender que tributo é uma quantia em dinheiro, criada por lei, obrigatória para os cidadãos para a manutenção das atividades do Estado, exigida por meio de atividade administrativa não discricionária.

1.2.1 Espécies Tributárias

Tributo é gênero das seguintes espécies: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições e Empréstimos Compulsórios. Esta disposição tributária decorre da CF/88, quando foram abertos os espaços para os empréstimos compulsórios (Art. 148) e para as contribuições sociais (Art. 149).

Os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria já constavam no Código Tributário Nacional - CTN (Art.5º.), o qual foi recepcionado pela CF/88.

Outras anotações didáticas acerca do instituto tributário podem ser elencadas, como por exemplo, classificá-lo quanto à competência impositiva (Federal, Estaduais / DF e Municipais), quanto ao vínculo à entidade estatal (taxas, contribuição de melhoria e contribuições) e quanto à função (fiscal, extrafiscal, parafiscal e social).

1.2.1.1 O Imposto

Esta espécie tributária pode ser instituída pelos governos Federal, Estaduais / DF e Municipais, nos termos da CF/88 (Art. 145, inciso I)

Dentre outras características, temos que o produto da arrecadação do imposto não está vinculado a uma contraprestação estatal específica, e destina-se ao custeio das

necessidades públicas como educação, saúde, segurança e à manutenção da máquina administrativa do Estado.

Como alguns exemplos, citaremos o Imposto sobre Rendas e Proventos de Qualquer Natureza – IR (imposto federal), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – ICMS (imposto estadual) e Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (imposto municipal).

1.2.1.2 A Taxa

Consoante a CF/88 (Art. 145, inciso II), as taxas são tributos instituídos em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

São exigidas taxas, por exemplo, para expedição de documentos em geral, de carteira de habilitação; para custear serviços da justiça, taxas de segurança pública decorrente de serviços prestados pela polícia militar, Corpo de Bombeiros, dentre outros.

O parágrafo segundo da Carta Maior explica, ainda, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

1.2.1.3 Contribuição de Melhoria

Decorrente de obras públicas, a Contribuição de Melhoria está prevista na CF/88 (Art. 145, inciso III) e no CTN (Art. 81 e 82), possuindo como hipótese de incidência a valorização de bem imóvel, que decorra da execução, por Ente público, de algumas obras, como por exemplo: construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, esgotos fluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, dentre outras.

Não obstante as disposições legais citadas, a Contribuição de Melhoria no Brasil não tem tido a praticidade esperada, podendo-se dizer que o produto de sua arrecadação é, simplesmente, nulo.

A esse respeito, segundo Carrazza (1991, p. 289), “infelizmente, não tem havido, no Brasil, tributação por meio de contribuição de melhoria”.

1.2.1.4 Contribuições

Estas espécies tributárias encontram assento na CF/88 (Art.149):

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Do exposto podemos afirmar, grosso modo, que as Contribuições destinam-se ao financiamento de gastos específicos, atuando como instrumento de intervenção do Estado no campo social e econômico, podendo ser classificadas em:

- Contribuições Sociais – representam fonte de financiamento do sistema de seguridade social, onde está compreendida a previdência social, a assistência social à saúde e a assistência social. Exemplos: PIS/PASEP, FGTS , COFINS, CPMF, CSLL e a contribuição para o INSS.

- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – é exigida como contraprestação à atuação estatal exercida em favor de determinado grupo ou coletividade. Exemplo: Adicional ao frete para renovação da marinha mercante e a CIDE.

- Contribuições de interesse de categorias profissionais – destinam-se ao fornecimento de recursos aos órgãos representativos de categorias profissionais legalmente regulamentadas. Exemplo: anuidades cobradas pelos Conselhos Federais que registram, regulam e fiscalizam o exercício profissional (médicos, advogados, contadores, etc.).

- Contribuições de interesse de categorias econômicas – são contribuições compulsórias retiradas de empregadores e empregados para serem entregues a órgãos de defesa de seus interesses (sindicatos e entidades de ensino e de serviço social). Exemplo: SESI, SENAI, SESC, SENAC e SEBRAE.

1.2.1.5 Empréstimos Compulsórios

Previstos na CF/88 (Art. 148), os Empréstimos Compulsórios são de competência exclusiva da União, cuja finalidade é atender às despesas extraordinárias, como guerra externa ou calamidade pública, ou necessidade de investimento público urgente e de relevante interesse nacional.

1.2.2 Competência Tributária e Limitações ao poder de Tributar

O tema em alusão tem suscitado muitos questionamentos na hermenêutica constitucional-tributária.

Nessa contenda, todavia, parece haver um denominador comum sobre a supremacia da Lei Maior para esclarecer todos os dilemas acerca da Competência Tributária.

Segundo Carrazza (1991, p. 244), “competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial, que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem”.

Para Ichihara (1994, p. 89), Competência Tributária “é como o limite do poder fiscal para legislar e cobrar tributos”.

Diante destes esclarecimentos, não hesitaremos em interpretar que a Constituição Federal é a fonte de todas as competências tributárias, cabendo somente a ela distribuir tal habilitação aos entes governamentais: União, Estados / DF e municípios.

Quer dizer, segundo Carrazza (1999, p. 334), “estamos convencidos de que a Constituição Brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei venham a fazê-lo”.

Classificam-se as competências em: comum, quando todos os entes tributantes podem instituir e cobrar a mesma modalidade de tributo (a contribuição de melhoria e as taxas são bons exemplos); privativa, quando só um ente é detentor daquela competência, como, por exemplo, o IPI que é de exclusiva competência da União, ou o ICMS, que compete aos Estados / DF; residual, que significa a capacidade para instituir outros tributos não previstos na Constituição Federal.

A esse respeito, a CF/88, por meio do Art. 154, explica melhor:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Como se vê, somente a União é detentora da Competência Residual.

As limitações ao poder de tributar significam os próprios princípios constitucionais, redundando na garantia do cidadão-contribuinte contra o abuso do poder de tributar do Estado.

Elencamos, a seguir, os principais princípios limitadores ao poder de tributar:

Legalidade – denominado, também, de princípio da reserva legal, conforme Art. 5º, II e 150, I, da CF/88, e Art. 97, do CTN, preceituam que não há tributo sem lei que o institua ou o majore.

Isonomia – nos termos da Art. 150, II, da CF/88, veda o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

Irretroatividade e da Anterioridade – amparados pelo Art. 150, III, alíneas a e b da CF/88, o princípio da irretroatividade veda a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei. Já pelo princípio da anterioridade do exercício, tenta-se evitar surpresas ao contribuinte, forçando que os atos jurídicos ocorridos em determinado período devam ser publicados no exercício financeiro anterior.

Vedação ao Confisco – previsto no Art. 150, IV, da CF/88, este princípio expurga a possibilidade de ocorrer uma tributação extorsiva, correspondendo à subtração total ou parcial da propriedade pelo Estado. Por este princípio tenta-se evitar qualquer cobrança de tributos que, de tão onerosa, funcione como penalização, ultrapassando a capacidade contributiva, destruindo a atividade produtiva ou os bens produtores de renda.

Imunidade Tributária - Imunidade recíproca que proíbe à União, aos Estados / DF e aos Municípios de instituírem impostos que incidam sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros (Art. 150, VI, a) da CF/88.

Imunidade religiosa - proíbe a cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto (Art. 150, VI, b) da CF/88.

Imunidade dos partidos políticos – proíbe instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (Art. 150, VI, c) da CF/88.

Imunidade dos livros e jornais - que beneficia os livros, jornais e periódicos, bem como o papel necessário à sua impressão (Art. 150, VI, d) da CF/88.

Ainda dentro desse tema, o Art. 151 da CF/88 assegura:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes

públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Ressalte-se também o princípio através do qual é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (Art. 152) da CF/88.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Entendemos por Sistema Tributário Nacional, a disposição de todas as espécies tributárias nacionais (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições, contribuições sociais e os empréstimos compulsórios) emanadas na CF/88 (Art. 145 a 162).

Nestas condições, preenchem ou completam o citado conjunto tributário, a competência para instituir os tributos (Art. 145, 146, 147, 148 e 149, 153, 154, 155 e 156), as limitações ao poder de tributar (Art. 145, III, §§ 1º e 2º.;146, II; 150, 151 e 152), a repartição das receitas tributárias (Art. 157, 158,159, 160, 161 e 162), dentre outras aptidões.

Mas o conjunto nacional tributário ainda não encontrou unanimidade na sua definição, sendo muito dispersa os entendimentos a respeito.

Nesse sentido, segundo Cassone (1989, p. 18), "Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar, as limitações deste poder e a repartição das correspondentes receitas".

Para Carrazza (2001, p. 890), "Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal, sorte, que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras".

2.1 Tributos de Competência da União

Consoante o que já ficou assentado neste estudo, a Constituição Federal é a fonte demandante das competências tributárias. É Ela quem distribui tal habilitação aos entes da federação para que estes institua, cobrem, administrem e pratiquem todos os atos concernentes e necessários ao instituto tributário, na forma da lei.

Assim, a CF/88 (Art. 145, 148, 149, 153, e 154), confere competência à União para que esta institua os seguintes tributos:

- a) Taxas, Contribuições de Melhorias, Empréstimo Compulsório e Contribuições parafiscais (ou especiais);
- b) Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros – II;
- c) Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE.
- d) Imposto sobre Rendas e proventos de qualquer natureza – IR;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- f) Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF;
- g) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR;
- h) Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, que a União não exerceu ainda esta competência por falta de regulamentação do mesmo.

A União pode, ainda, obedecendo a critérios constitucionais, instituir outros Impostos além destes. E, em casos especiais, o Imposto Extraordinário de guerra - IEG. Isso decorre da Competência residual dantes já explicado.

2.2 Tributos de Competência dos Estados / DF

Nos termos da Constituição Federal de 1988, compete aos Estados / DF, instituírem os seguintes tributos:

- a) Taxas e Contribuição de Melhoria (Art. 145, incisos II e III);
- b) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos a ele relativos – ITCD (Art. 155, inciso I);
- c) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Art. 155, inciso II);
- d) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (Art. 155, inciso III).

2.3 Tributos de Competência dos Municípios

Em consonância com o que determina a Constituição Federal de 1988, os Municípios são competentes para instituírem os tributos abaixo discriminados:

- a) Taxas e Contribuição de Melhoria (Art. 145, incisos II e III);
- b) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (Art. 156, inciso I);
- c) Imposto sobre Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direito a ele relativos, exceto os de garantia, bem como cessão de aquisição de seus direitos – ITBI (Art. 156, inciso II);
- d) Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS (Art. 156, inciso III).

A **Tabela 01** sintetiza melhor a distribuição das competências tributárias entre as três esferas governamentais:

Tabela 01 - Distribuição da Competência Tributária entre as unidades federativas

UNIÃO	ESTADOS / DF	MUNICÍPIOS
IPI	IPVA	IPTU
IR	ITCD	ITBI
ITR	ICMS	ISSQN
IE	Taxas	Taxas
II	Contribuição de Melhoria	Contribuição de Melhoria
Contribuição de Melhoria		
IOF		
Taxas		
Contribuições (Pis/Cofins, CSLL, Cide, outras)		

Fonte: Autoria própria, com base na Constituição Federal de 1988.

Sobre a repartição do produto da arrecadação das receitas entre as unidades federativas, a **Tabela 02** explica a distribuição dos recursos em termos percentuais.

Tabela 02 – Distribuição percentual dos Recursos nas Esferas de Governo

Títulos	Participação Relativa			
	União	Estados/ DF	Municípios	FNO/ FNE/ FCO
A – UNIÃO				
Imposto de Importação (II)	100%	-	-	-
Imposto de Exportação (IE)	100%	-	-	-
Imposto de Renda (IR)	53%	21,5%	22,5%	3%
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	43%	29%	25%	3%
Imposto Territorial Rural (ITR)	50%	-	50%	-
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	100%	-	-	-
B – ESTADOS E DISTRITO FEDERAL				
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	-	75%	25%	-
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	-	50%	50%	-
Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos (ITCD)	-	100%	-	-
C – MUNICÍPIOS				
Imposto sobre Serviços (ISS)	-	-	100%	-
Imposto sobre a Propriedade Territorial (IPTU)	-	-	100%	-
Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	-	-	100%	-

Fonte: Ministério da Fazenda e Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ / CE.

Observando-se a distribuição dos recursos acima (tabela 02), nota-se que os Municípios são os maiores beneficiados pelas transferências oriundas das outras unidades federadas. Eles, os Municípios, são os únicos a ficarem com 100% (cem por cento) das suas receitas, não as distribuindo com nenhum outro ente da federação.

Mesmo diante desta constatação, os Municípios brasileiros vivem, praticamente, às expensas das transferências constitucionais, pouco se interessando pela sua receita própria, o que os torna extremamente dependentes das transferências obrigatórias (FPM, quota-parte do ICMS e outras transferências).

2.4 A Reforma Tributária

A Reforma Tributária Brasileira é uma contenda, de certa forma, antiga. E mais que isso, sempre que o assunto vem à tona, o povo brasileiro se enche de esperanças na ânsia

de ver aflorar um sistema tributário mais justo, mais eficiente, e onde se prevaleçam as devidas equidades.

Foi assim há 22 anos, quando da concepção da CF/88, a qual significou uma profunda reforma do sistema tributário brasileiro da época, ocasião em que se experimentou, dentre outros pontos, a descentralização de recursos, a redistribuição de competências com os entes federados, a criação de novos tributos, o alargamento da base de incidência do ICMS, etc.

Na década de noventa (1990), já no governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC), outra proposta de reforma tributária veio a sacudir toda a classe de pagadores de impostos (o povo). Àquela época, nos corredores de Brasília, palco das grandes decisões governamentais, não se falava noutra coisa, senão da suposta aprovação da PEC nº 175/95.

Resumindo, a reforma de Mussa Demis terminou não se efetivando, não saindo do campo das discussões. Naquela ocasião foram alegados muitos motivos para o fracasso da suposta reforma tributária, dentre eles a quebra do pacto federativo inserido na proposta.

Passados, entretanto, treze anos da frustrada tentativa de reforma tributária, por meio da PEC 175/95, os problemas do Sistema Tributário Nacional continuaram cada vez mais acentuados, necessitando, urgentemente, não só de um reparo, mas de um amplo conserto na estrutura fiscal-tributária do país, o que será possível somente com um grande entendimento entre as entidades governamentais, a sociedade organizada, os produtores, os consumidores e os contribuintes, de uma forma geral.

Diante de tal cenário, o governo federal, pressionado pela então conjuntura e sob os reclames de toda a coletividade, tratou de enviar, no início de 2008, um novo projeto de reforma tributária ao Parlamento Brasileiro, a PEC 233/08.

Pelo projeto já aprovado na Comissão Especial da Câmara dos Deputados, os principais objetivos almejados na PEC 233/08 seriam: simplificação e racionalização do Sistema Tributário Nacional (STN), o combate à Guerra Fiscal entre os Estados, a redução da Carga Tributária e a diminuição da sonegação fiscal.

De acordo com a propositura podemos encontrar a criação do IVA-F (Imposto sobre o Valor Agregado - Federal), que pretende unificar o PIS, a COFINS e a CIDE que incidem sobre a receita das empresas e serão então, cobrados de forma unificada.

Por outro lado a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) deverá ser incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, lugar de onde nunca deveria ter saído, já que ela sempre caracterizou uma espécie de "adicional" do IRPJ.

A desoneração proposta para a folha de pagamento prevê que as empresas não mais recolham o salário-educação que hoje é cobrado à alíquota de 2,5% sobre o valor total da folha de empregados. Existe ainda a proposta de redução da alíquota para a contribuição à Previdência Social por parte das empresas. A intenção é reduzir um ponto percentual ao ano da atual alíquota de 20% até chegarmos em 14%, e aqui está outra grande armadilha do governo.

A PEC ainda prevê a criação de um novo ICMS com legislação unificada e que a arrecadação caberá ao Estado de destino das mercadorias, o que, de acordo com o governo, deve inviabilizar a chamada "guerra fiscal" entre os Estados.

Para compensar eventuais perdas de receita pelos Estados, será instalada uma câmara de compensação com a criação do Fundo de Equalização de Receitas (FER), formada por 1,8% da arrecadação dos impostos federais. O dinheiro será usado para ressarcir Estados que perderem arrecadação com o novo ICMS.

Outra medida será tornar imediato o aproveitamento do crédito do ICMS no caso de produtos para exportação. O novo tributo não incidirá sobre operações de exportação, como já é o atual modelo, mas as empresas que tiverem pago o novo ICMS poderão utilizar esse crédito para o pagamento de novos impostos, o que hoje só pode ocorrer com o próprio ICMS, e se houver débito do mesmo.

O produto da arrecadação do ICMS para o Estado de destino não é nada mais que justo, já que é lá que está o consumidor final da mercadoria. Mas será que estamos preparados para receber este impacto tributário? Será que os Estados irão abrir mão de sua principal fonte de arrecadação para confiar em um "Fundo", que provavelmente será formado pelos

representantes dos Estados que mais arrecadam? Será que a retenção do imposto, pelos Estados produtores, não dará a estes uma condição de superposição em relação aos outros entes da federação?

Questionamentos, portanto, são coisas que não faltam na propositura contida na PEC 233/2008, apesar de Ela já estar no seu segundo ano de aniversário.

Quer dizer, continua no campo das discussões, sem acordo e sem consenso, tanto por parte dos Estados produtores que temem perder arrecadação, como por parte dos Estados consumidores, que temem perder os seus poderes fiscalizadores sobre os sujeitos passivos localizados nas unidades federadas de origem, a quem cabe reter o ICMS. Temem, também, os Estados pela perda da força legislativa em matéria tributária, conforme apregoa o texto da PEC 233/2008.

Como se vê, são muitos dilemas pairando sobre o projeto, o que tem levado vários parlamentares e pessoas entendidas do assunto a não concordarem com a citada proposta.

O Deputado Paulo Renato Souza (PSDB-SP), em comentário ao jornal O Estado de São Paulo, em 24/11/2008, tem afirmado que a reforma é inoportuna e equivocada. Diz, ainda, que há, de fato, uma pequena simplificação, pela fusão de três contribuições num novo imposto federal, mas a reforma não reduz a carga tributária, aumenta alguns impostos em áreas estratégicas, prejudica especialmente os Estados e impõe enormes perdas à União.

Já o Dr. Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal durante o governo de FHC, em artigo publicado no jornal Zero Hora, em 10/11/2008, manifestou-se afirmando que o projeto de reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional, é um território ocupado pela insensatez, aprová-lo seria aventureirismo puro. A Constituição, que, de forma desproporcional, em relação a qualquer outro país, contém 260 normas cuidando da matéria tributária, é agora atacada por uma proposta que inclui 368 artigos, parágrafos, incisos, alíneas e números. Segundo Maciel, tudo não passa de um verdadeiro cestão normativo.

Sobre o fim da Guerra Fiscal, o eminente Ives Gandra Martins, tributarista e advogado em artigo publicado no Jornal do Brasil On-line, em 19/11/2008, disse que os

Estados vão abrir mão de recursos, constitucionalmente, mas irão depender de lei complementar para o ressarcimento. É complicado. A guerra fiscal não vai acabar, afirma.

No nosso entendimento, os mecanismos criados para acabar com a guerra fiscal mexem em todo o Sistema Tributário Nacional. Há, no mínimo, dúvidas sobre a sua eficácia, apesar de acreditarmos, ainda, na segurança jurídica conquistada pelos vários anos de prática desse expediente com o sistema atual.

Acerca da redução da carga tributária e da diminuição da sonegação fiscal, não acreditamos que a proposta aprovada pela comissão venha a resolver estes problemas. As alterações introduzidas no STN, como a criação do IVA – Federal, ao contrário, poderá propiciar o aumento da carga tributária. Isso se explica pela utilização de inédita base de tributação que supera o somatório das bases do ICMS e ISS.

Outro questionamento levantado é com respeito à possibilidade da União poder criar outras contribuições através de simples leis ordinárias, por força do Art. 149 da Constituição Federal, o que elevaria, sem dúvida, o fardo tributário.

Estudos recentes feitos pela Coordenadoria de Arrecadação da Secretaria da Receita Federal (SRF), do Ministério da Fazenda (MF), vieram a comprovar que a configuração do atual projeto de reforma, com a criação do IVA-F concentra na União a maior fatia da arrecadação tributária. A **Tabela 03**, mostra essa simulação.

Tabela 03 - Arrecadação Tributária com o IVA Federal (IVA-F).

Governo	R\$ Bilhões	Participação
Federal	590,77	93,20%
Estadual	27,04	4,26%
Municipal	16,02	2,5%
Total	633,81	100%

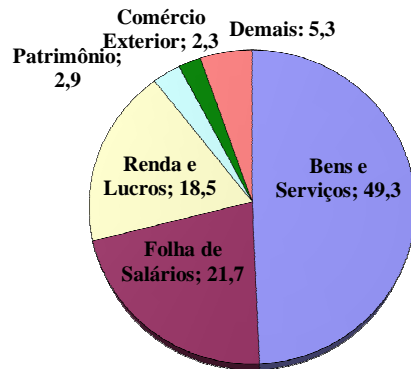
Fonte: Simulação da Coordenadoria de Arrecadação da SRF/MF.

Como demonstrado, são muitas as controvérsias em torno do corriqueiro projeto de reforma tributária, tanto é que algumas entidades já cogitam entrar na justiça contra a propositura, alegando inconstitucionalidade da PEC 233/08, por ferir vários princípios da Carta Maior, principalmente com relação à autonomia federativa.

Particularmente, nós achamos que alguma coisa precisa ser feita no STN, como por exemplo, simplificar o sistema, reduzir a carga tributária (sem afetar a arrecadação), fazer nova distribuição dos recursos, amenizar a guerra fiscal, destinar a arrecadação do ICMS aos Estados onde as mercadorias são, efetivamente, consumidas, e melhorar a distribuição da carga tributária por bases de incidências.

Nesse tocante, veja-se que o sistema atual concentra muito a tributação em bens e serviços (49,3%) e baixíssima tributação sobre o patrimônio (2,9%), conforme demonstra o **Gráfico 01**.

Gráfico 01 – Distribuição da Carga Tributária por Base de Incidência



Fonte: BNDES ; MINIFAZ ; MPAS ; FGTS e CONFAZ, 2001.

Pelo visto, infelizmente, pelo menos por enquanto, o povo brasileiro não terá uma estrutura tributária corrigida, racionalizada, simplificada e justa, pois o ano de 2010 já se desponta como mais um período tímido para a votação e aprovação de projetos de tamanha magnitude. É ano eleitoral e ninguém quer correr o risco de sofrer desgaste: nem o governo e muito menos os parlamentares.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO CEARENSE

Entendemos por Sistema Tributário Cearense, a disposição de todas as espécies tributárias decorrentes da competência do Estado do Ceará, conforme disposto na Constituição Federal de 1988 (Art. 145 e 155) e Constituição Estadual de 1989 (Art. 196).

Dessa forma, acusamos o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), a Contribuição de Melhoria, o Imposto sobre a Transmissão Causa *mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e as Taxas.

3.1 O IPVA

Previsto na CF/88 (Art. 155, inciso III) e confirmado na Constituição do Estado do Ceará de 1989 (Art. 196, inciso I, alínea c) o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) é o segundo tributo em importância do Sistema Tributário Cearense, se considerarmos o fator arrecadação, perdendo apenas para o ICMS.

Do produto da arrecadação do imposto (**Tabela 04**), inclusive dos acréscimos moratórios, 50% (cinquenta por cento) pertencem ao Estado e 50% (cinquenta por cento) pertencem ao Município onde o veículo automotor estiver licenciado, inscrito ou matriculado.

Tabela 04 - IPVA - Participação (%) e Arrecadação 2007 / 2008 (R\$ mil)

Estado	Municípios	2007	2008
50%	50%	201.763,00	244.985,00

Fonte: SEFAZ – CE.

Pelos dados da tabela acima, o Estado do Ceará, em 2007, repassou para os municípios cearenses, a título de IPVA, o valor de R\$ 100.881.500,00 (50% de 201.763.000,00). Em 2008, o montante repassado para as Municipalidades, correspondeu a R\$ 122.492.500,00 (50% de 244.985.000,00).

Em termos percentuais, considerando-se o universo da receita tributária do Estado do Ceará, a arrecadação do IPVA significou, em 2007 e 2008, **4,88%** e **4,91%**, respectivamente, dado que em 2007 os recolhimentos totais oriundos da receita própria atingiram a cifra de R\$ **4.133.939.598,27** e em 2008 o montante de R\$ **4.986.454.739,04** (**Tabela 05**).

Tabela 05: Arrecadação Tributária Total x IPVA - 2007 / 2008 (R\$ mil).

Ano	Arrecadação Total	Arrecadação IPVA	Percentual (%)
2007	4.133.939,00	201.763,00	4,88
2008	4.986.454,00	244.985,00	4,91

Fonte: SEFAZ – CE.

Os dados da **Tabela 05** resumem muito bem o comportamento do IPVA, nos anos de 2007 e 2008, comparativamente com a receita tributária total. Note-se que os percentuais do período considerado em muito se assemelham, chegando próximos de 5% (cinco por cento).

A fim de proporcionarmos um melhor entendimento acerca do IPVA, consideremos os seguintes elementos:

Contribuinte – são contribuintes do imposto todas as pessoas físicas ou jurídicas que tiverem a propriedade do veículo automotor, no momento da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos previstos em Lei, como as não-incidências e as isenções.

Fato Gerador – o fato gerador do imposto é a propriedade de veículo automotor que ocorre anualmente, em 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado e que tenha menos de quinze anos de fabricação. Nas aquisições de veículos novos, o fato gerador ocorre no momento da compra, logo após a emissão da nota fiscal, no caso de consumidor final, ou quando da incorporação ao ativo permanente, por pessoa jurídica.

Tratando-se de veículo automotor, novo ou usado, de procedência estrangeira, para o fim da primeira tributação, ocorre o fato gerador: na data do desembaraço aduaneiro, no caso de consumidor final; na data da aquisição por consumidor final, quando importado por estabelecimento revendedor; no momento da incorporação ao ativo permanente da

empresa importadora; no momento da perda da condição que fundamentava a isenção ou a não-incidência.

Base de Cálculo – a base de cálculo do imposto será o valor corrente do veículo automotor, levando-se em conta os preços praticados no mercado e os divulgados em publicações especializadas. No caso de veículo novo, a base de cálculo será aquele constante na nota fiscal ou no documento que represente a transmissão da propriedade, não podendo este valor ser inferior ao preço de mercado ou aquele divulgado em publicações especializadas.

Em se tratando de veículo automotor de procedência estrangeira, a base de cálculo do IPVA, para efeito do primeiro lançamento, será: o valor constante do documento relativo ao desembaraço aduaneiro, acrescido dos tributos e demais gravames devidos pela importação, ainda que não recolhidos pelo importador; o preço final de venda efetuado pelo importador, nos demais casos.

Alíquotas – as alíquotas do IPVA não são iguais para todos os veículos automotores, senão vejamos:

I - ônibus, microônibus, caminhões e cavalos mecânicos: 1,0% (um por cento);

II - aeronaves: 1,5% (uma vírgula cinco por cento);

III - motocicletas, motonetas, ciclomotores e triciclos: 2,0% (dois por cento);

IV - automóveis, camionetas, caminhonetes, utilitários e embarcações: 2,5% (dois vírgula cinco por cento);

V - demais veículos automotores não especificados nos incisos I a IV do caput deste artigo: 2,5% (dois vírgula cinco por cento).

Nos termos da legislação vigente, o imposto (IPVA), será devido no local do domicílio do proprietário do veículo automotor e o seu lançamento será feito pela SEFAZ-CE, mediante emissão do correspondente documento de arrecadação estadual (DAE) para posterior recolhimento, pelo contribuinte ou responsável, na rede bancária autorizada.

Isenções do IPVA – estão isentos da cobrança do Imposto os seguintes casos:

I – o veículo de propriedade de embaixada, consulado ou órgão equivalente e de membros ou representantes do corpo diplomático, acreditados pelo governo brasileiro;

II – as máquinas agrícolas e de terraplanagem;

III – os veículos destinados à condução de passageiros, desde que de propriedade de profissional autônomo, registrados na categoria de aluguel (Táxi);

IV – o veículo com potência inferior a 50 cilindradas;

V – o ônibus, inclusive o adquirido através de contrato de arrendamento mercantil, seja qual for a sua natureza, e embarcações, quando empregados no serviço público de transporte coletivo, desde que os estabelecimentos proprietários dos bens estejam em situação regular perante o fisco e o DER;

VI – os veículos adaptados especialmente para paraplégicos, enquanto forem de sua propriedade;

VII – a embarcação pertencente ao pescador profissional, pessoa física, utilizada na atividade pesqueira artesanal ou de subsistência, comprovada por entidade representativa de classe, limitada a um veículo por beneficiário;

VIII – os veículos de uso rodoviário com mais de 15 anos de fabricação, contados a partir do primeiro mês do exercício seguinte ao do registro em órgão de trânsito;

IX – os veículos movidos a motor elétrico.

Não-incidência do Imposto – a não-incidência tributária, neste caso, decorre por força de dispositivo constitucional. Noutras palavras, é o que chamamos de imunidade tributária.

De acordo com a legislação do IPVA, o imposto não incide sobre os veículos automotores de propriedade de:

I – da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e das respectivas autarquias e fundações instituídas ou mantidas integralmente pelo poder público;

II – dos partidos políticos, inclusive suas fundações;

III – das entidades sindicais dos trabalhadores;

IV – das instituições de educação ou de assistência social que: não distribuam qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; não restrinjam a prestação de serviços a associados ou contribuintes; apliquem integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais no país;

V – dos templos de qualquer culto.

Responsáveis pelo pagamento do Imposto – são responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do IPVA, inclusive pelos acréscimos legais:

I – o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício corrente ou de exercícios anteriores;

II – o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título;

III – o proprietário de veículo automotor que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula;

IV – o servidor que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição, matrícula, inspeção, vistoria ou transferência de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou não incidência do imposto.

Cálculo do Imposto – o valor do IPVA resultará da aplicação da alíquota correspondente sobre a respectiva base de cálculo. Por exemplo: suponhamos uma camioneta MMC/L-200, outdoor, ano 2007, no valor de R\$ 60.000,00. Temos a alíquota correspondente de 2,5%. Logo, o valor do IPVA é de R\$ 1.500,00.

De acordo com a IN 40/2009, que disciplinou a tabela e os valores do IPVA para o ano de 2010, o contribuinte terá a opção de pagamento através de parcela única, com desconto de 5% (cinco por cento), ou, parceladamente, sem desconto, em até três vezes.

3.2 O ITCD

O Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), popularmente conhecido como o imposto da herança e da doação, é um tributo de competência dos Estados / DF, nos termos da CF/88 (Art. 155, inciso I). No Ceará, o Imposto está respaldado na Constituição Estadual de 1989 (Art. 196, inciso I, alínea **a**) e na Lei 13.417/2003.

Ao contrário do ICMS e do IPVA, o produto da arrecadação do ITCD não é repartido com os Municípios, ficando a receita deste imposto totalmente com o Estado. Sua instituição decorre da abertura de sucessão hereditária, quando se tratar de transferência de patrimônio em razão de morte. Ocorre, ainda, o gravame do imposto, em consequência de cessão por ato de liberalidade e generosidade para o caso de transferência de patrimônio em razão de doação pura e simples.

Para um esclarecimento mais amigável acerca deste imposto, consideremos os seguintes elementos:

Incidência – o ITCD incide sobre a transmissão causa Mortis e Doação, a qualquer título de:

I – propriedade ou domínio útil de bem imóvel, seja por natureza, por acessão física ou intelectual, ou por definição legal;

II – direitos reais sobre bens imóveis;

III – bens móveis, corpóreos ou incorpóreos, títulos, créditos e respectivos direitos;

IV – semoventes.

Não-incidência - O imposto não incide sobre as transmissões causa mortis e as doações em que figurem como herdeiros, legatários ou donatários:

I – a União, o Estado / DF, ou o Município;

II – os templos de qualquer culto;

III – os partidos políticos e suas fundações;

IV – as entidades sindicais dos trabalhadores;

V – as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

O imposto também não incide: a) sobre o fruto do bem do espólio, havido após o falecimento do autor da herança ou legado; b) sobre os créditos oriundos de seguro de vida ou pecúlio por morte.

Isenções – são isentas do pagamento do imposto as seguintes situações:

I – as transmissões causa mortis de: a) bem imóvel urbano, desde que constitua o único bem imóvel a ser partilhado e que a sua avaliação seja igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) UFIRCE's; b) imóvel rural de área não superior a três módulos rurais, assim caracterizados na forma de legislação pertinente, desde que feitas a quem não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza; c) em que o valor total do acervo hereditário seja igual ou inferior a três mil Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará – UFIRCE's; d) créditos oriundos de vencimento, salário, remuneração, honorário profissional, direitos trabalhistas, inclusive Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, Programa de Integração Social – PIS, e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, e benefícios da previdência oficial ou privada, não recebidos em vida pelo autor da herança, limitada a isenção ao valor equivalente a 5.000 (cinco mil) UFIRCE's;

II – as transmissões causa mortis por doação: a) de imóveis estabelecidos em núcleos oficiais ou reconhecidos pelo Governo, em atendimento à política de redistribuição de terras, desde que feitas a colono que não seja proprietário de imóvel de qualquer natureza; b) de bens e direitos a associações comunitárias e a entidades de moradores de bairros, favelas e similares, atendidas as condições estabelecidas no art.4º, §3º da Lei 13.417/2003.

Contribuintes do Imposto – são contribuintes do ITCD as seguintes pessoas:

I - nas transmissões causa mortis, o herdeiro, o legatário, o fiduciário e o fideicomissário;

II - nas transmissões por doação, o donatário;

III - nas transmissões por cessão de herança, o cessionário.

Base de Cálculo do Imposto – a Base de Cálculo do ITCD é o valor venal (valor corrente de mercado) dos bens ou direitos, ou ainda o valor dos títulos e créditos, apurados mediante avaliação administrativa ou estimativa fiscal procedida pela autoridade fazendária.

Alíquotas do Imposto – as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo do ITCD, são:

a) nas transmissões causa mortis: 1 – 2% (dois por cento), se o valor for até 5.000 UFIRCE; 2) 4% (quatro por cento), com valores acima de 5.000 e até 15.000 UFIRCE's; 3)

6% (seis por cento), acima de 15.000 e até 40.000 UFIRCE's; 4) 8% (oito por cento), para valores de base de cálculo acima de 40.000 UFIRCE's.

b) nas transmissões por doação: 1 – 2% (dois por cento) para valores de base de cálculo até 25.000 UFIRCE's; 2) 4% (quatro por cento), acima de 25.000 UFIRCE's.

Lançamento – o lançamento do imposto ocorre no momento da apuração do tributo pela autoridade fazendária e o recolhimento do mesmo será até o dia 10 (dez) do terceiro mês subsequente ao do respectivo lançamento, no caso de transmissão causa mortis. Em se tratando de doação, o imposto deve ser recolhido: a) antes da lavratura por instrumento público; b) antes de transitar em julgado a sentença homologatória da ação de separação judicial ou de divórcio ou, antes da partilha de bens, quando da união estável; c) até o dia 10 (dez) do terceiro mês subsequente ao da lavratura do instrumento particular ou na data em que, tomando ciência do fato, a autoridade fazendária fixar para recolhimento.

Qualquer pessoa capaz pode solicitar ao órgão competente o cálculo do ITCD, desde que tenha relação ou interesse com a transmissão, na condição de inventariante, herdeira, meeira, legatária, cessionária, donatária ou profissional que represente seus interesses. Para isso, será exigido processo formalizado junto ao poder judiciário ou junto ao tabelionato de notas.

Conforme o caso, além da documentação pertinente, será exigido o Termo de Doação ou Declaração de Doação, indicando o bem a ser transmitido, com reconhecimento da firma do doador.

3.3 As Taxas

Consoante a CF/88 (Art. 145, inciso II), as taxas são tributos instituídos em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Segundo Carrazza (1991, p. 269), “Os serviços públicos específicos, também chamados *singulares*, são de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de

divisibilidade, é dizer da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada”.

Consta também esclarecer que o tributo “Taxa”, diferencia do tributo “Imposto” pelo caráter contraprestacional. Quer dizer, em se tratando de imposto não há necessidade do ente tributante oferecer qualquer contraprestação.

Já a CF/88 (Art. 145, § 2º), diz que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto, o que, no nosso entendimento, não deixa de ser uma limitação à tributação por meio das taxas.

No Estado do Ceará, as Taxas (Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público) encontram respaldo nos seguintes dispositivos: Lei 11.529/88, alterada pelas Leis 12.539/95 e 14.276/08 e na própria Constituição do Estado de 1989, Art. 196, inciso II.

Então, de acordo com a Lei 11.529/88, Art.1º, a Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público, tem como fato gerador o seguinte:

I – o exercício do poder de polícia;

II – a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Não-incidência – a Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público não incide:

I – sobre petição dirigida aos poderes públicos, no exercício da cidadania, para defesa de direitos, ou contra ilegalidade ou abuso do poder;

II – expedição de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimento de situação do interesse pessoal do requerente.

Isenções – o Art. 6º da presente Lei isenta da cobrança de taxa os seguintes casos:

I - o requerimento do servidor ativo ou inativo do Estado ou de suas autarquias e fundações, no exercício do direito de petição;

II - o registro e o porte de armas solicitados por autoridades e servidores públicos em razão do exercício de suas funções;

III - a matrícula nos estabelecimentos de ensino oficial gratuito;

IV - os teatros;

V - a expedição de carteira de saúde;

VI - a expedição da carteira de identidade;

VII - as instituições de educação ou de assistência social, e as associações e grupos culturais, sem fins lucrativos;

VIII - a prática de atos e expedição de documentos relativos:

a) às finalidades escolares, militares ou eleitorais;

b) nos interesses dos hansenianos, seus filhos e dependentes, bem como de suas caixas beneficentes;

c) ao patrimônio, à renda ou aos serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades representativas de trabalhadores e de templos de qualquer culto, das associações comunitárias, das entidades de moradores de bairros e favelas e similares;

d) à inscrição de servidores públicos da administração direta e indireta em qualquer concurso público promovido por entidade pública estadual de qualquer dos poderes;

e) às pessoas portadoras de deficiências;

De acordo com a legislação, ainda são isentas do pagamento de taxa: a) registro de diploma e certificados com habilitação profissional dos alunos do ensino médio da rede pública estadual, bem como dos alunos das escolas conveniadas com a Secretaria de Educação do Estado do Ceará; b) as microempresas assim definidas na lei; c) circos e apresentação de grupos juninos, escolas de samba, e blocos carnavalescos e assemelhados.

A Lei instituidora da Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público define muito bem o contribuinte do tributo:

I - o destinatário da atividade resultante do exercício do poder de polícia;

II - o usuário efetivo ou potencial do serviço.

O Anexo Único da Lei 14.276/08 elenca as Hipóteses de Incidência da Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público:

A – Secretaria da Segurança Pública e Defesa Social:

1. Alvará de Licença Semestral para funcionamento:

- 01 - ACADEMIAS DE LUTAS DE QUALQUER NATUREZA;
- 02 - AGÊNCIAS DE INFORMAÇÕES SECRETAS OU confidenciais;
- 03 - AGÊNCIAS LOTÉRICAS OU SEMELHANTES;
- 04 - AGÊNCIAS OU SERVIÇOS DE SEGURANÇA OU VIGILÂNCIA;
- 05 – BARES;
- 06 - BARES, COM MÚSICA OU DANÇA;
- 07 - BARES, COM RESTAURANTE;
- 08 – BARRACAS com jogos diversos;
- 09 – BOATES;
- 10 - BOLICHES, BILHARES, SINUCAS OU SEMELHANTES;
- 11 - CASAS DE DIVERSÃO NÃO ESPECIFICADAS;
- 12 - CHURRASCARIAS OU PEIXARIAS;
- 13 – CINEMAS;
- 14 - CLUBES OU SOCIEDADES RECREATIVAS;
- 15 - DEPÓSITOS DE: combustíveis, explosivos, munições e assemelhados;
- 16 - EMPRESAS FORNECEDORAS, LOCADORAS OU instaladores de alarmes;
- 17 ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS QUE VENDAM, armas e munições, combustíveis, postos de gasolina, gases industriais, produtos abrasivos e inflamáveis;
- 18 - ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS QUE VENDAM BEBIDAS alcoólicas;
- 19 - ESTABELECIMENTOS VENDEDORES DE VEÍCULOS automotores;
- 20 - EXECUÇÃO MUSICAL, FONOMECÂNICA E SEM LOCUTOR, em casas vendedoras de disco;
- 21- FÁBRICA OU IMPORTADORA DE armas, bebidas alcoólicas, fogos de artifícios, etc.;
- 22 - FIRMAS DE ATIVIDADES DE MINERAÇÃO OU DEMOLIÇÃO;
- 23 - FIRMAS DE CONSTRUÇÃO DE ESTRADAS COM UTILIZAÇÃO de explosivos;
- 24 – HOTÉIS, categorias diversas.

B - Outras Secretarias e Órgãos do Estado também cobram suas Taxas, como a Secretaria de Saúde, ao expedir Alvarás semestrais de funcionamento para Hospitais, Sanatórios, Casas de Saúde, Clínicas Médicas, Laboratórios e outros estabelecimentos congêneres.

Já a Administração Fazendária do Estado exige as Taxas referentes a: cadastramento de firmas, baixa no CGF, alterações cadastrais, expedição de Nota Fiscal Avulsa e outros serviços relacionados.

3.4 Contribuição de Melhoria

A Contribuição de Melhoria, tributo previsto na CF/88 (Art. 145, inciso III) e no CTN (Art. 81 e 82), também consta no Sistema Tributário do Estado do Ceará, por disposição da própria Carta Estadual de 1989 (Art. 196, inciso, III).

Mas a Lei 11.528/88 define melhor os elementos da Contribuição de Melhoria no território cearense:

Fato gerador – o tributo em questão tem como hipótese de incidência a valorização de bem imóvel, decorrente da execução, pelo Estado do Ceará, das seguintes obras:

I - construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

II - construção de sistema de tratamento e de abastecimento de água e de esgoto, somente nos aglomerados urbanos que apresentem mais de mil edificações;

III - instalações de redes elétricas, telefônicas e de gás;

IV - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, esgotos fluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas.

Base de Cálculo – a base de cálculo da Contribuição de Melhoria será a valorização imobiliária decorrente da execução da obra, determinada pela diferença entre o valor do imóvel antes da obra e o posterior àquela.

O valor anterior à obra será igual àquele que tiver servido de base para o lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano e do Imposto Territorial Rural, atualizado monetariamente na data do lançamento da Contribuição de Melhoria ou o valor que resultar da avaliação efetuada por comissão nomeada pelo Chefe do Poder Executivo.

Nos casos em que as obras forem executadas em conjunto com a União ou os Municípios, a base de cálculo referida nesta lei será a adequada percentualmente à participação financeira do Estado do Ceará na execução da obra.

Isenção – são isentos da Contribuição de Melhoria:

I - os templos de qualquer culto;

II – os imóveis de propriedade dos partidos políticos, inclusive suas fundações;

III – os imóveis de propriedade das entidades sindicais de trabalhadores;

IV – os imóveis das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos;

V – os imóveis dos órgãos e entidades integrantes da Administração pública Estadual, Municipal ou Federal;

Contribuinte – o contribuinte da Contribuição de Melhoria é o proprietário do imóvel ao tempo do lançamento do tributo, transmitindo-se a responsabilidade aos adquirentes ou sucessores a qualquer título. No caso de enfiteuse, responde pela Contribuição de Melhoria o enfiteuta.

Tratando-se de condomínio, a contribuição será lançada em nome de todos os condôminos, que serão responsáveis na proporção de sua quota. Quando se tratar de loteamento, cada lote constituirá unidade autônoma sujeita à Contribuição de Melhoria.

Lançamento e Cobrança - Executada a obra, na sua totalidade ou em parte, suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis. A partir daí o órgão responsável pelo lançamento notificará o sujeito passivo, por meio de edital, dos seguintes elementos:

- I – valor da contribuição de melhoria lançada;
- II – prazos e formas de pagamento;
- III – local do pagamento;
- IV – prazo para impugnação.

Não obstante a existência de previsão legal de tal tributo, tanto na Carta Maior como na Constituição Estadual, assim como na Lei 11.528/88, que a instituiu no território cearense, a Contribuição de Melhoria não tem tido efeitos práticos até o presente momento.

Várias são as causas que levam os entes tributantes a não efetivarem a cobrança de tal tributo, como, por exemplo, as dificuldades operacionais que demandam as obras públicas, sobretudo nos quesitos relacionados aos valores dos serviços, aos prazos a serem cumpridos e à ampla divulgação das obras.

O direito que a legislação pertinente faculta ao suposto contribuinte de impugnar o pagamento do tributo, no todo ou em parte, também é uma das razões pelas quais as administrações tributárias tenham se omitido da efetiva cobrança do imposto.

Consideremos, ainda, o fato de que uma obra pública, nem sempre, causa uma valorização imobiliária no local ou no entorno dela. Às vezes, ocorre o contrário e a propriedade, supostamente beneficiada, acabaria por perder valor.

Mas veja-se, por outro lado, a sabedoria do instituto da Contribuição de Melhoria. Diríamos até que ela tem um cunho social a considerar, posto que, por meio deste tributo, o proprietário que, sem nada ter feito, recebe da comunidade um especial benefício (a valorização do seu imóvel), devolve-lhe uma parcela de seu, por assim dizer “enriquecimento sem causa”. (isto é, do sobrevalor acrescido ao seu patrimônio, em virtude de uma obra pública, para a qual toda a sociedade concorreu). Exemplifiquemos, então: se não tivesse sido realizado a obra pública seu imóvel valeria “K”. Como, porém, ela foi levada a cabo, seu imóvel está, agora, valendo “K” + “M”. É justo, então, que ele devolva à pessoa política que realizou a obra pública (e, portanto, por via oblíqua, a toda a comunidade), uma parte de “M”, ou seja, do especial benefício que dela recebeu. (CARRAZZA, 1991).

Mas, na prática, segundo Carrazza (1991, p. 289), “infelizmente, não tem havido, no Brasil, tributação por meio de contribuição de melhoria”.

3.5 O ICMS: Conceito e breve Histórico

O atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) teve suas origens ligadas ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), o qual evoluiu para o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias).

Estabelecendo uma genealogia simplista a respeito, afirma Carrazza (2006, p. 38): “o IVC gerou o ICM, que gerou este primeiro ICMS”.

Para dar uma melhor precisão, acusamos que o IVC foi criado pela Lei Federal nº 4.625/22 e o ICM por meio da EC 18/65, ambos incidiam sobre o consumo e foram a base de arrecadação dos Estados, nas suas respectivas épocas.

Hoje, detentor de vasto campo de incidência, posta à sua ampla configuração, o ICMS recai sobre a circulação de mercadorias (inclusive alimentos), nos serviços de transportes (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, na entrada de produtos importados e muito mais, na forma regulamentar.

Nos itens seguintes, diversas informações serão discorridas acerca do ICMS, como a sua fundamentação legal, tanto em nível de Constituição Federal, Lei Kandir, Constituição Estadual, Leis estaduais, quanto em nível do próprio regulamento do imposto no Estado do Ceará – RICMS.

3.5.1 Disposições Legais e Gerais

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo de competência dos Estados / DF, de acordo com a CF/88 (Art.155, inciso II) e LC 87/96 (Lei Kandir), que regulamentou o ICMS no território brasileiro.

Nestes termos, a Lei Complementar nº 87/96 (Art. 1º), define, portanto, os entes da federação competentes para a instituição do ICMS:

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

No Estado do Ceará, o Imposto está estribado na própria Constituição Estadual de 1989 (Art. 196, inciso I, alínea b), na Lei 12.670/96 e Decreto 24.569/97. Estes dispositivos, aliados a algumas alterações já introduzidas na legislação tributária do Estado, representam o norte do regulamento do ICMS no Ceará (RICMS).

Então, logo no artigo primeiro da Lei 12.670/96, encontramos a seguinte manifestação:

Art. 1º Esta Lei consolida as disposições legais referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de que tratam o inciso II do artigo 155, da Constituição da República Federativa do Brasil, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Já o artigo primeiro do Decreto 24.569/97, assim apregoa:

Art. 1º O imposto de que trata este Decreto incide 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 prestações se iniciem no exterior.

Examinando-se o que diz o Dec. 24.569/97, acima exposto, nota-se que o dispositivo descreve a própria hipótese de incidência do imposto.

Operacionalmente falando o ICMS é um tributo que demanda muitos dilemas, dado o vasto campo de incidência, à diversidade de alíquotas, aos regimes de tributação aplicados e à própria legislação fiscal-tributária disciplinadora do imposto, a qual tem se mostrado cada vez mais dinâmica, face à conjuntura econômica, política e social que está a exigir, sempre, novas adequações.

Uma das boas características do ICMS diz respeito à não-cumulatividade do imposto. Ou seja, compensa-se o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas etapas anteriores da circulação, não incidindo, em tese, a cascata.

Sobre a não-cumulatividade do ICMS, a CF/88 (Art. 155, § 2º, I), confirma:

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

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

Pelo exposto, vê-se que a não-cumulatividade abarca as operações do próprio Estado, como também aquelas referentes às outras unidades estaduais da federação.

Noutras palavras, o dispositivo determina que o princípio da não-cumulatividade se aplica nas operações e prestações internas e interestaduais.

Em termos de resultado e de arrecadação, o ICMS tem sido entendido como o tributo mais significativo do Estado do Ceará, senão vejamos os números:

Em 2007, o ICMS respondeu por cerca de 94,77% da receita tributária estadual (**Tabela 06**). Quer dizer, juntando-se todos os outros tributos de competência do Estado (IPVA, ITCD, Outros), a soma de suas arrecadações só chegou a 5,23% da receita própria.

Tabela 06 - Arrecadação Tributária - Ano de 2007 – R\$ mil.

TRIBUTO	VALOR	PERCENTUAL (%)
ICMS	3.917.621,00	94,77
IPVA	201.763,00	4,88
OUTROS	14.556,00	0,35
TOTAL	4.133.939,00	100

Fonte: SEFAZ – CE.

Em 2008, tivemos resultados semelhantes (**Tabela 07**), dado que a receita do ICMS significou 94,64% do total arrecadado.

Tabela 07 - Arrecadação Tributária - Ano de 2008 – R\$ mil

TRIBUTO	VALOR	PERCENTUAL (%)
ICMS	4.719.281,00	94,64
IPVA	244.985,00	4,91
OUTROS	22.189,00	0,44
TOTAL	4.986.455,00	100

Fonte: SEFAZ – CE.

Diante de uma comparação mais abrangente, considerando-se os ingressos financeiros oriundos de todas as transferências constitucionais (FPE, FUNDEB, CIDE, Outros) destinadas aos cofres do Estado do Ceará, ainda assim, tivemos uma supremacia dos recursos advindos do ICMS em relação àquelas transferências, nos anos de 2007 e 2008.

Em 2007, os recursos das transferências constitucionais somaram, em números redondos, R\$ 2.603.246.000,00. Já os valores do ICMS chegaram a R\$ 3.917.621.000,00 (**Tabela 08**).

Em 2008 a receita das transferências constitucionais chegou a R\$ 3.513.184.000,00 contra R\$ 4.719.281.000,00 do ICMS (**Tabela 08**).

Tabela 08 - Transf. Constitucionais x Arrecadação do ICMS 2007/ 2008. (R\$ mil)

ANO	TRANSF. CONSTIT	ICMS	TOTAL	ICMS (%)	Transf. Constit.(%)	TOTAL (%)
2007	2.603.246,00	3.917.621,00	6.520.867,00	60,07	39,93	100
2008	3.513.184,00	4.719.281,00	8.232.465,00	57,32	42,68	100

Fonte: STN, SEFAZ-CE.

Os valores grafados na tabela acima testemunham a importância do ICMS para o Estado do Ceará, em termos de arrecadação. Note-se que, em 2007, do total de R\$ 6.520.867.000,00 (transf. Const. + ICMS), o imposto estadual respondeu por 60,07%.

Em 2008, depois de ligeira queda percentual em relação às transferências constitucionais, ainda assim, a receita do ICMS significou 57,32% do total de R\$ 8.232.465.000,00. Explica-se essa diferença pelo aumento percentual dos outros tributos do Estado (IPVA, ITCD, outros), ocorrido em 2008, em relação a 2007.

A **Tabela 09** mostra melhor a situação geral da receita do Estado do Ceará, de forma mais detalhada, referente aos exercícios de 2007 e 2008, em valores da época.

Tabela 09 - Resumo Geral da Receita Pública Estadual em 2007 / 2008. (R\$ mil).

DISCRIMINAÇÃO	2007	2008
RECEITAS	6.737.186,00	8.499.639,00
Receitas de Transf. Obrigatórias	2.603.246,00	3.513.184,00
FPE	2.348.519,00	2.887.067,00
Outras	254.727,00	626.117,00
Receitas de Arrec. Própria	4.133.940,00	4.986.455,00
ICMS	3.917.621,00	4.719.281,00
Outras	216.319,00	267.174,00

Fonte: STN e SEFAZ – CE.

Em termos de participação (repartição) dos tributos estaduais em relação aos Municípios cearenses, o **Quadro 01** explica, resumidamente, essa situação.

Quadro 01 - Resumo dos Tributos do Sistema Tributário Cearense e participação

Imposto	Participação (Estado)	Participação (Municípios)
IPVA	50%	50%
ITCD	100%	
ICMS	75%	25%
Contrib. Melhoria	----	----
Taxas	100%	

Fonte: Autoria própria com base na legislação pertinente, CF/88 e CE/89.

O **Quadro 01** evidencia, em termos percentuais, a repartição dos tributos componentes do Sistema Tributário do Estado do Ceará. Essa divisão, entretanto, não ocorre

com todos os tributos estaduais. Mas poderemos notar que os Municípios compartilham da divisão dos principais impostos, como o ICMS (25%) e o IPVA (50%), na forma da lei, implicando em significativa receita para as municipalidades.

Os outros tributos não repartidos com os Municípios, no caso do ITCD e das Taxas diversas não têm muito significado em termos de arrecadação, pois representam baixo percentual de recolhimento, se comparados ao conjunto dos demais tributos e aos outros ingressos financeiros considerados como receita. Ademais, os entes municipais são também competentes para cobrarem tanto as taxas do seu interesse como a contribuição de melhoria pela execução de obras públicas locais.

No que tange à não divisão do ITCD com os Municípios, devemos observar que dentro da competência municipal já existe tributo semelhante que é o ITBI, o qual incide sobre as transações imobiliárias inter vivos.

3.5.2 Considerações Especiais do ICMS

O ICMS, figurando no elenco do Sistema Tributário Nacional como um imposto indireto, a exemplo do IPI (competência da União) e do ISS (competência Municipal), conforme já demonstrado anteriormente neste trabalho, tem o fardo tributário sustentado, efetivamente, pelo consumidor final, tendo em vista que o valor do imposto é embutido no preço dos produtos ou mercadorias.

Mas o consumidor final, entretanto, não recolhe o imposto destacado no documento fiscal de compra, diretamente na rede bancária autorizada. Quem o faz, arcando com o montante financeiro diante do Estado, é o contribuinte de direito, na qualidade de responsável tributário ou sujeito passivo da obrigação.

Daí dizer-se que o ICMS é um tributo indireto, posta a existência de uma terceira pessoa (empresa ou firma), fazendo a intermediação, entre aquela que, efetivamente, suporta o fardo tributário e o ente tributante (sujeito ativo) a quem o produto do imposto se destina.

Noutras palavras, diríamos que o contribuinte de direito é apenas um repassador do imposto em nome do contribuinte de fato, o consumidor final.

Outra característica do ICMS, prevista na CF/88 (Art. 155, § 2º, inciso III) diz respeito à seletividade do mesmo em função da essencialidade ou não das mercadorias e dos serviços.

No Estado do Ceará, especificamente, há previsão da seletividade, tanto na Carta Estadual de 1989 (Art. 199, inciso III), como no regulamento do ICMS (RICMS), onde a aplicação deste princípio aparece na definição das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo de certos produtos diferenciados, sumptuários, demandantes de luxo ou causadores de externalidades negativas. Desta feita, o RICMS - CE tributa com alíquota máxima, 25% (vinte e cinco por cento) os seguintes produtos e serviços: bebida alcoólica, arma e munições, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, jóia, ultra-leve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis e serviços de comunicação.

O ICMS é, também, um imposto regressivo, instituto que tende a penalizar mais as famílias de renda inferior do que aquelas de renda superior, em termos proporcionais. Quer dizer, o gravame do imposto é muito mais sensível nos baixos salários do que nos salários mais elevados.

De forma semelhante, anotaremos, então, que um imposto é regressivo em relação à renda do contribuinte, quando a relação entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento do nível de renda. É uma característica dos tributos indiretos os quais são cobrados de todos os indivíduos pelo mesmo valor, independentemente dos níveis de renda individuais.

Suponhamos, por exemplo, que certa família cuja renda mensal seja de dois salários mínimos (R\$ 1.020,00), adquira alguns móveis para melhor realçar o lar, pagando ao lojista o valor de R\$ 500,00 pelas mercadorias. Suponhamos, também, outra família que possua renda mensal de dez salários mínimos (R\$ 5.100,00), que fez a mesma compra e pagou ao lojista o valor de R\$ 500,00 pelos mesmos produtos. Sabendo-se que no preço das mercadorias está embutido o imposto (ICMS), à alíquota de 17%, concluímos que ambas as famílias, ao adquirirem os produtos, pagaram de imposto o valor de R\$ 85,00. Note-se,

entretanto, que o valor pago pela primeira família, corresponde a 8,33% da sua renda. Já com relação à segunda família, o valor do imposto pago só corresponde a 1,66% da respectiva renda. Quer dizer, o imposto regressivo, no caso do ICMS, pesa mais nas famílias de menor renda, o que não deixa de ser uma situação injusta.

Pois bem, partindo-se dessas explicações pode-se deduzir, grosso modo, que o ICMS, na qualidade de imposto indireto e regressivo, termina por agravar de forma desigual a renda das famílias, em termos percentuais ou proporcionais, embora atingindo a todos em se tratando de restrição orçamentária, o que significa na redução proporcional da cesta de bens ou produtos adquiridos pelo consumidor.

O tributo, por representar o meio mais significativo da receita pública é o instrumento intrinsecamente associado à política fiscal do governo, principalmente os impostos na condição de espécies tributárias, daí serem ferramentas de constantes modificações por parte dos entes governamentais, seja no quesito aumento de impostos, seja no quesito subsídio ou outro remédio tributário que a entidade governamental achar mais conveniente, dentro da discricionariedade das suas autoridades, mas em respeito ao bem-estar social e econômico.

Ainda dentro desse assunto, Hal R. Varian afirma que:

A política econômica utiliza com frequência instrumentos que afetam a restrição orçamentária do consumidor, tais como impostos. Quando, por exemplo, o governo impõe um imposto sobre a quantidade, o consumidor tem de pagar ao governo uma certa quantia por unidade do bem que comprar. (VARIAN, 2003, p. 28 e 29).

Nos Estados Unidos, por exemplo, os consumidores pagam cerca de US\$ 0,15 por galão (cerca de 3,8 litros) de imposto federal de gasolina.

Como um imposto sobre a quantidade afeta a renda orçamentária do consumidor? Do ponto de vista do consumidor, imposto é como um preço mais alto. Assim, um imposto sobre a quantidade de t unidades monetárias por unidade do bem **1** simplesmente altera o preço do bem **1** de p_1 para $p_1 + t$, fazendo com que a reta orçamentária fique mais íngreme.

A **Figura 01** dá idéia de uma reta orçamentária e do respectivo conjunto orçamentário, os quais são afetados quando da inclusão dos impostos no preço dos produtos componentes da cesta do consumidor.



Figura 01 - Esboço de uma reta orçamentária e de um conjunto orçamentário.

Outro tipo de imposto é um imposto sobre o valor. Como diz o nome, esse imposto incide sobre o valor – ou seja, o preço – do bem, e não sobre a quantidade comprada desse bem. Um imposto sobre o valor costuma ser expresso em termos percentuais. A maioria dos Estados Americanos tem impostos sobre as vendas. Se o imposto for de 6% o bem cujo preço original seja de US\$ 1 será vendido, na verdade, por US\$ 1,06. (impostos sobre o valor são também conhecidos como impostos *ad valorem*).

Se o bem 1 tiver um preço p_1 , mas estiver sujeito a um imposto sobre vendas com uma taxa τ , o preço efetivo para o consumidor será de $(1 + \tau)p_1$. O consumidor terá de pagar p_1 ao fornecedor e τp_1 ao governo por unidade do bem, de modo que o custo total do bem para o consumidor será de $(1 + \tau)p_1$.

Mas, voltando à nossa causa doméstica, observe-se, curiosamente, que o valor ou montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, daí dizer-se que ele é um imposto por dentro.

Numa mercadoria, por exemplo, cujo valor expresso no documento fiscal consta de R\$ 100,00 e onde se aplicou a alíquota de 17% (alíquota interna do Ceará), temos um imposto de R\$ 17,00. Logo, o valor líquido dessa mercadoria corresponde a R\$ 83,00. Dessa forma, a alíquota do ICMS significa 20,48% e não apenas de 17%. De igual modo, para o

mesmo valor de R\$ 100,00 a uma alíquota de 25%, o raciocínio indica que a alíquota aplicada, na verdade, é correspondente a 33,33%.

De uma forma mais técnica, as taxas (ou alíquotas) que incidem sobre a base menor podem ser chamadas de taxas “por dentro” e aquelas que incidem sobre a base maior, de taxas “por fora”, como acontece no campo da matemática financeira, em que alguns autores classificam as operações de desconto simples ou bancário em “desconto por dentro” e “desconto por fora”. As taxas “por dentro” são sempre maiores que as “taxas por fora”.

3.5.3 Sazonalidade do ICMS e os Segmentos Econômicos

O desempenho da arrecadação do ICMS não tem se mantido igual ao longo dos doze meses de cada ano. Essa diferença de comportamento nos autoriza a afirmar que a arrecadação do imposto tem características de sazonalidade.

Quer dizer, dos trimestres que compõem o ano, o quarto trimestre tem se destacado em termos de arrecadação. É nesse período que ocorre os maiores aportes da receita pública estadual, por meio do ICMS, conforme se pode deduzir a partir das **Tabelas 10 e 11**.

Tabela 10 - Arrecadação Tributária Estadual mês a mês (R\$ 1,00).

Ano de 2007				
Mês	ICMS	IPVA	Outros	Total
Dezembro	371.084.088,61	2.969.774,64	1.017.074,20	375.070.937,45
Novembro	373.060.395,96	3.020.170,54	1.214.345,58	377.294.912,08
Outubro	343.196.361,19	3.868.038,46	1.653.279,73	348.717.679,38
Setembro	361.885.142,72	3.994.763,05	1.442.906,87	367.322.812,64
Agosto	340.031.375,24	5.245.744,51	1.410.011,12	346.687.130,87
Julho	323.531.885,09	6.104.493,04	1.497.986,70	331.134.364,83
Junho	309.070.555,69	6.311.398,18	1.256.558,46	316.638.512,33
Maiο	300.201.045,91	8.609.578,28	1.171.441,99	309.982.066,18
Abril	307.238.525,81	29.826.392,88	1.136.825,63	338.201.744,32
Março	281.712.424,02	33.473.546,97	1.133.808,46	316.319.779,45

Fevereiro	293.946.417,04	39.108.093,70	833.983,06	333.888.493,80
Janeiro	312.662.836,99	59.230.810,93	787.517,02	372.681.164,94
Total	3.917.621.054,27	201.762.805,18	14.555.738,82	4.133.939.598,27

Fonte: SEFAZ – CE.

Tabela 11 - Arrecadação Tributária Estadual mês a mês (R\$ 1,00).

Ano de 2008				
Mês	ICMS	IPVA	Outros	Total
Dezembro	405.308.609,37	3.190.335,79	1.548.701,96	410.047.647,12
Novembro	426.092.555,28	3.016.875,42	1.939.928,20	431.049.358,90
Outubro	447.458.158,27	3.964.505,46	2.239.144,46	453.661.808,19
Setembro	423.417.256,46	5.329.894,31	2.043.244,52	430.790.395,29
Agosto	442.326.548,68	5.818.272,89	1.685.407,06	449.830.228,63
Julho	388.954.296,43	8.522.525,57	1.932.181,02	399.409.003,02
Junho	374.720.108,63	8.575.102,77	3.562.821,54	386.858.032,94
Maiο	348.086.764,79	9.932.480,96	1.837.385,19	359.856.630,94
Abril	369.209.139,54	36.487.645,29	1.104.628,27	406.801.413,10
Março	342.462.678,86	40.302.854,75	1.223.622,95	383.989.156,56
Fevereiro	367.504.624,92	47.265.771,52	1.260.809,03	416.031.205,47
Janeiro	383.740.085,49	72.578.957,02	1.810.816,37	458.129.858,88
Total	4.719.280.826,72	244.985.221,75	22.188.690,57	4.986.454.739,04

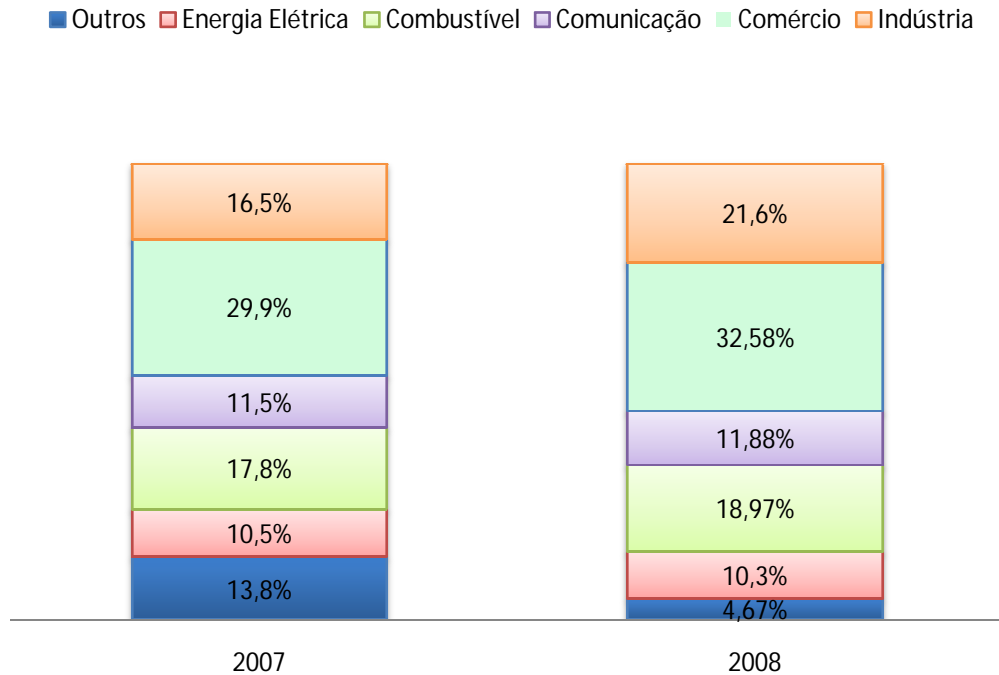
Fonte: SEFAZ – CE.

Considerando-se o desempenho da arrecadação do ICMS, por segmentos econômicos, tivemos em 2007 o setor Comércio (atacadista + varejista), como o campeão de arrecadação, ao participar com 29,9%; em segundo lugar, tivemos o setor de Combustíveis, com 17,8%; em terceiro lugar, veio a Indústria, participando com 16,5% da arrecadação de ICMS; o segmento Comunicação, quarto lugar no ranking, levantou 11,5%; Energia Elétrica contribuiu com 10,5%, em quinto lugar. Outros segmentos da economia cearense responderam por 13,8% (**Gráfico 02 / 2007**).

Já com relação ao desempenho referente ao ano de 2008, o segmento Comércio, mais uma vez foi o campeão de arrecadação, respondendo por 32,58%; a Indústria ficou em segundo lugar, com 21,6%; os Combustíveis levaram a terceira colocação com 18,97%; em quarto lugar veio o setor de Comunicação com 11,88%; Energia Elétrica contribuiu com

10,30% e outros segmentos menos expressivos participaram com 4,67% da arrecadação de ICMS (**Gráfico 02** / 2008).

Gráfico 02 - Desempenho do ICMS por Segmento Econômico



Fonte: IPECE, SEFAZ – CE

3.5.4 Principais Causas que Explicam o Aumento da Arrecadação do ICMS no Ceará

O aumento da arrecadação do ICMS no Estado do Ceará tem sido um fato consumado, conforme dados dos últimos anos, principalmente com relação à série 2007, 2008 e 2009 (último triênio), consoante os valores arrecadados R\$ 3.917.621.054,27 (**2007**), R\$ 4.719.280.826,72 (**2008**) e R\$ 5.134.390.577,28 (**2009**), respectivamente.

Vários são os fatores que explicam o citado desempenho do ICMS no Estado do Ceará, como o crescimento econômico, o aumento do universo de contribuintes do imposto, o aumento de empregos formais no Estado (dados do CAGED / MT – 2009), a melhoria de alguns indicadores sociais, como a redução da pobreza, o incremento da riqueza e,

conseqüentemente, o aumento do consumo. Tudo isso, juntos, gera operações de circulação de mercadorias e de prestações de serviços abarcados pelas hipóteses de incidência do ICMS.

Outro fator determinante no presente questionamento diz respeito à gestão tributária por parte do órgão encarregado dos assuntos da receita estadual, representado pela Secretaria da fazenda (SEFAZ – CE), face à tomada de decisões que implicaram em novas medidas de controle e monitoramento das obrigações (principal e acessórias) dos contribuintes e de outros instrumentos utilizados pelo fisco estadual, os quais, conexos, culminam com a eficiência fiscal e tributária cearense.

Dentro dessa política, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ – CE) tem mantido rigoroso controle com relação aos documentos fiscais, instituindo selos fiscais com vistas à eliminação de documentos falsos e “frios”. Dessa forma, foram criados os selos de autenticidade (apostos nos documentos fiscais em operações e prestações internas e interestaduais) e de trânsito (apostos em documentos fiscais em transações interestaduais e de trânsito livre).

O controle de mercadorias que saem do Estado ou que adentrem na fronteira cearense tem merecido destaque com a modernização das alfândegas estaduais (Postos Fiscais). Nessas unidades tem sido constante a introdução de novos e modernos equipamentos, sobretudo no que se refere aos avanços da Tecnologia da Informação, o que tem facilitado e agilizado os serviços fiscais de fronteira.

Outro instrumento que o fisco cearense utiliza para controlar as mercadorias em trânsito livre no Estado do Ceará é o Termo de Responsabilidade, através do qual o transportador de produtos e mercadorias, passando pelo território cearense, assina um termo de compromisso, responsabilizando-se em dar a efetiva saída do Estado, com a baixa do termo de responsabilidade. A finalidade principal do citado termo é a de evitar que as mercadorias em trânsito livre fiquem internadas no território deste Estado.

Ainda dentro desse tema, a instituição da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) tornou-se uma realidade no Estado do Ceará, sendo, atualmente, obrigados à emissão destes documentos aqueles contribuintes cujas atividades são consideradas estratégicas do ponto de vista econômico e fiscal. Paulatinamente, num segundo momento, outros contribuintes também

serão obrigados a emitirem a NF-e, de forma que a nota fiscal comum (em papel) tenderá a desaparecer definitivamente, dando lugar à nota fiscal de existência digital.

Acerca da conjuntura econômica recente manifestada no Estado do Ceará, apesar da crise mundial, tem-se notado que os principais segmentos da economia têm apresentado crescimento, como o de comércio e serviços (inclusive o de turismo), segundo dados da FECOMERCIO (2008 / 2009), o de energia elétrica e o de comunicação.

Já o setor industrial, após ligeira queda, segundo dados da FIEC (2009), dá sinais de franca recuperação, principalmente com relação ao ramo da transformação.

Sobre a melhora da riqueza no Estado do Ceará, o Produto Interno Bruto (PIB), tem se mantido crescente nos últimos anos: 50,3 bilhões de reais (2007); 56,9 bilhões de reais (2008) e 60,8 bilhões de reais (2009), conforme **tabela 12**.

Tabela 12: Evolução do PIB Cearense em R\$ Bilhões

ANO	2007	2008	2009
PIB	50,3	56,9	60,8

Fonte: IBGE, IPECE

Essa evolução do PIB, como indicativo de desempenho positivo da economia do Estado, aliada aos outros fatores já explicitados neste trabalho, sem dúvida, tem ajudado a esclarecer a crescente performance da arrecadação do ICMS no Ceará.

3.5.5 Repartição da Arrecadação do ICMS com os Municípios (Cota-parte)

Conforme determinação da CF/88 (Art.158, inciso IV e 161), do produto da arrecadação do ICMS, 25% (vinte e cinco por cento) pertencem aos Municípios:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Já o parágrafo único desse mesmo artigo, incisos I e II, determina o *modus* de como as parcelas serão creditadas, discriminando as seguintes proporções: até três quartos, com base no valor adicionado fiscal (VAF); até um quarto, no que dispuser a lei estadual.

No Estado do Ceará este assunto encontra respaldo na Lei 14.023/07 que alterou a Lei 12.612/96 e no Decreto 29.306/08, o qual apregoa logo no seu Art. 1º:

Art.1º Os critérios de distribuição da parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios cearenses regem-se pelo disposto na Lei estadual nº 12.612, de 7 de agosto de 1996, com a redação dada pela Lei nº14.023, de 17 de dezembro de 2007, regulamentada por este Decreto.

Parágrafo único. A parcela de que trata o caput será apurada e distribuída com observância aos percentuais seguintes:

I - 75% (setenta e cinco por cento) referente ao Valor Adicionado Fiscal - VAF;

I - 18% (dezoito por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade Educacional de cada município, formado pela taxa de aprovação dos alunos do 1º ao 5º ano do ensino fundamental e pela média obtida pelos alunos de 2º e 5º ano da rede municipal em avaliações de aprendizagem;

III - 5% (cinco por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade da Saúde de cada município, formado por indicadores de mortalidade infantil;

IV - 2% (dois por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente de cada município, formado por indicadores de boa gestão ambiental.

Como se vê do exposto, a sistemática de distribuição dos recursos do ICMS com as municipalidades, ainda privilegia o VAF o qual corresponde a 75% (setenta e cinco por cento do bolo). O restante, 25% (vinte e cinco por cento) obedece ao critério educacional (18%), saúde (5%) e ambiental (2%).

Dessa forma, o atual critério de rateio da Cota-parte do ICMS, no que se refere ao $\frac{1}{4}$ (um quarto), assim se resume:

- 18% em função do Índice de Qualidade Educacional (IQE) de cada município, formado pelos indicadores de atendimento, aprovação e aprendizagem dos alunos, calculado com base em dados relativos aos dois anos civis imediatamente anteriores;

- 5% em função do Índice de Qualidade da Saúde (IQS) de cada município, calculado com base em dados relativos aos dois anos civis imediatamente anteriores;

- 2% em função do Índice de Qualidade do Meio Ambiente (**IQM**) de cada município, calculado com base em dados relativos aos dois anos civis imediatamente anteriores.

Observe-se, contudo, as seguintes fórmulas matemáticas para cada índice:

$$IQE_i = \frac{1}{3} [IQF_i] + \frac{2}{3} [IQA_i]$$

Onde o **IQE** foi obtido através da composição do IQF (Índice de Qualidade do ensino Fundamental) e do IQA (Índice de Qualidade da Alfabetização).

Já o IQS é calculado, basicamente, com base na taxa de mortalidade infantil:

$$IQS_i = 0,5 \frac{DM_i}{\sum_i DM_i} + 0,5 \frac{\Delta DM_i^N}{\sum_i \Delta DM_i^N}$$

IQS é o Índice de Qualidade da Saúde do município “i”;

DM é a Distância da Mortalidade Infantil do município “i”, que é calculada da seguinte forma: $i DM = 100 - TMI$. Onde:

TMI é a Taxa de Mortalidade Infantil do município “i”; ΔDM é a variação padronizada da Distância da Mortalidade Infantil do município “i”.

O **IQM**, por sua vez é assim discriminado:

IQM é igual a 1(hum) se existe, no município “i”, Sistema de Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos Urbanos aprovado pelo Conselho de Políticas e Gestão do Meio Ambiente/SEMACE;

IQM é igual a 0 (zero) se não existe, no município “i”, Sistema de Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos Urbanos aprovado pelo Conselho de Políticas e Gestão do Meio Ambiente/SEMACE.

Mas, apesar de se tentar, por parte do Estado do Ceará, encontrar uma forma mais justa de distribuir os 25% da parte do ICMS que toca aos Municípios, não vislumbramos, pelo

menos por enquanto, grandes resultados para mais de 90% (noventa por cento) das municipalidades cearenses.

Essa afirmação tem sentido quando se compara o montante dos recursos repassados aos Municípios que têm elevado movimento econômico, com aqueles que têm pouca circulação econômica ou tem pouquíssimo movimento.

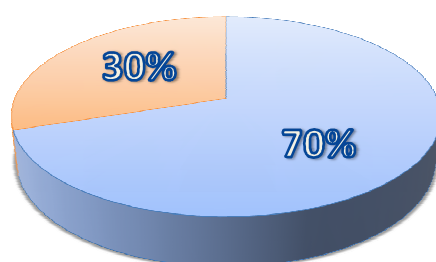
Quer dizer, o Valor Adicionado Fiscal (VAF), correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) da parte que cabe aos Municípios é quem manda de verdade na participação destes em relação ao produto da arrecadação do ICMS.

Nos termos do exposto, os recursos da participação do ICMS ficam concentrados em poucos Municípios, como Fortaleza, Maracanaú, Sobral, Caucaia, Juazeiro do Norte, Eusébio, Horizonte, Maranguape, Aquiraz e Crato os quais abocanham 70% (setenta por cento), aproximadamente, dos recursos.

O **Gráfico 03**, dá uma visão melhor dessa situação:

Gráfico 03 – Mostra percentual da distribuição do ICMS no Ceará.

■ 10 Maiores Municípios ■ Restante dos Municípios



Fonte: IPECE e SEFAZ – CE, 2008.

Em termos de recursos do ICMS (Cota-parte), repassados aos Municípios Cearenses, nos anos de 2007 e 2008, a **Tabela 13** dá uma visualização numérica melhor.

Tabela 13 – Valores distribuídos com os Municípios, cota-parte

Ano	Valor (R\$ 1,00)
2007	R\$ 776.328.801,31
2008	R\$ 917.200.974,04

Fonte: SEFAZ CE.

3.5.6 O ICMS nos Projetos Estruturais e Sociais do Estado

No Estado do Ceará, o ICMS, além da função fiscal (arrecadadora), o imposto tem importante função social, quando financia, direta ou indiretamente os projetos sociais e estruturais do governo do Estado.

Assim tem sido nos últimos anos, seja por meio de investimentos nas áreas sociais, seja por meio de lei específica destinando montante financeiro no combate às mazelas sociais, seja utilizando o próprio imposto através de adicionais ou percentuais, concedendo isenções, reduções de bases de cálculos e muitos outros benefícios.

Quer dizer, o ICMS tem sido um importante instrumento das políticas públicas cearenses, não só em termos de arrecadação para o erário, mas por facilitar e contribuir, efetivamente, com os fins sociais do Estado, gerando emprego, renda e distribuindo a riqueza.

Nessas circunstâncias o Estado tem se utilizado de importantes instrumentos de política econômica que são os benefícios e os incentivos fiscais à conta do ICMS, muitos deles através do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI) que, juntamente com outras políticas, tenta disseminar o crescimento econômico em todo o território cearense.

3.5.6.1 Fundo de Desenvolvimento Industrial - FDI

Instituído no ano de 1979, por meio da Lei 10.367/79, durante o governo de Virgílio Távora, o Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), à época, já intencionava

ajudar e a incrementar o setor industrial no Ceará, incentivando tal segmento econômico com a finalidade de se criar no Estado um pólo industrial.

De lá para cá, o Fundo passou por várias modificações ou alterações, a fim de se melhor adequá-lo à atualidade e atender às demandas do momento, como, por exemplo, a de desconcentrar territorialmente os investimentos e privilegiar o desenvolvimento regional.

Dessa maneira, a sistemática de concessão de incentivos fiscais no Estado do Ceará foi bastante modificada por meio do Decreto 27.040/03, alterando princípios do Fundo, tanto do ponto de vista conceitual, quanto operacional.

Atualmente, portanto, a concessão de benefícios fiscais, via FDI, obedece a vários critérios, como localização geográfica do investimento, volume do investimento, empregos gerados, aquisição de matéria-prima e insumo no Ceará, setores e cadeia produtiva e responsabilidade social, totalizando 50 (cinquenta) pontos.

Os incentivos, de acordo com essa sistemática, são criteriosos e alcançam de 25% (caso a empresa interessada atinja zero ponto) a 75% (caso atinja cinquenta pontos). O prazo de pagamento (até 15 anos, com 3 de carência) e o retorno (limite mínimo de 10% e máximo de 25%) também dependem da pontuação atingida.

Além desses critérios, a legislação também formulou um sistema de acompanhamento de cada pleito, cujo resultado poderá ampliar a margem do incentivo ou mesmo reduzi-la.

Para melhor explicar esta questão, a **Tabela 14** dá números aos fatos, mostrando o montante do imposto gerado e o tamanho do correspondente benefício no período de maio de 2003 a dezembro de 2004, em valores de jan / 2006.

Tabela 14 – Benefício médio das empresas beneficiadas com o FDI: maio / 2003 a dezembro / 2004 (R\$ Jan / 2006) no Estado do Ceará.

Descrição	RMF	Restante Estado	Total
ICMS Gerado (R\$)	28,839,888.94	2,222,290.72	31,062,179.66
ICMS Diferido/Financiado (R\$)	19,572,742.13	1,411,687.55	20,984,429.69
Benefício Médio (%)	67.9	63.5	67.6

Fonte: SDE e SEFAZ.

Os dados da tabela acima indicam que, do montante de 31 milhões de reais gerados de ICMS, 21 milhões foram traduzidos em incentivos fiscais, de acordo com o período considerado, o que corresponde a um benefício médio de, aproximadamente, 67,6% que significa o tamanho da renúncia fiscal.

Não obstante os critérios aqui já comentados para incentivar os estabelecimentos industriais no Ceará, consta mencionar a instituição do Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos (PROAD), no âmbito do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), regulamentado pelo Decreto 30.012/09, conforme expressão do seu Art. 1º:

Art. 1º O Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará FDI, nos termos da Lei nºs 10.367/1979 e 14.207/08 assegurará, através do Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos - PROADE, incentivos destinados à implantação de empreendimentos econômicos localizados no território do Estado e considerado estratégicos para o desenvolvimento do Ceará;

Já o Art. 2º do mesmo Decreto assim assevera:

Art. 2º Os benefícios das sociedades empresárias enquadradas no Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos - PROADE, poderá ser de até 99% (noventa e nove inteiros por cento) do ICMS gerado em função da produção própria da empresa na forma prevista na legislação em vigência do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FDI, com retorno de até 1% (um inteiro por cento) e prazo de fruição de benefício de até 10 (dez) anos, prorrogável por igual período.

Como se vê, o Diploma estadual citado privilegia mais ainda alguns setores industriais (considerados estratégicos), concedendo incentivo de até 99% (noventa e nove por cento), com retorno de apenas 1% (hum por cento) e prazo de fruição do benefício de 10 a 20 anos. A forma de apropriar o benefício é semelhante à utilizada quando da concessão dos incentivos para os outros segmentos industriais não estratégicos, consoante critérios já explicitados.

3.5.6.2 O FECOP

Depois de tudo o que foi mostrado até aqui, é razoável afirmar-se que o ICMS é o tributo mais importante do Estado do Ceará e da maior significação para a receita pública do governo cearense.

Sem os recursos financeiros advindos do produto da arrecadação desse imposto as políticas públicas do Estado, sem sombras de dúvidas, ficariam deveras abaladas, e a quantidade de serviços públicos postos à disposição da comunidade sofreria, por certo, significativa baixa.

Felizmente, nos últimos anos, a receita do ICMS tem se mantido crescente e, além de assegurar os ingressos financeiros normais do tesouro, para fazer face às despesas e investimentos públicos, ainda é destinado um adicional de 2% (dois por cento) sobre a alíquota dos produtos ditos seletivos ou supérfluos (bebidas alcoólicas, armas e munições, cigarros, gasolina, serviço de comunicação, energia elétrica, etc.) para o combate a uma das maiores chagas que a humanidade assiste na atualidade, a pobreza.

Dessa forma, o Estado do Ceará, por meio da LC 37/03, veio a instituir o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP, o qual vigora desde 1º de janeiro de 2004, com previsão inicial para funcionar até 31 de dezembro de 2010.

De acordo com a citada Lei que o instituiu, o FECOP tem o objetivo de viabilizar a toda a população do Ceará acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados exclusivamente em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida, conforme disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, da CF/88.

Nos termos dessa Lei Complementar (Art.1º, § 1º) o Fundo será gerido financeiramente pela Secretaria da Fazenda, segundo programação estabelecida pelo Conselho Consultivo de Políticas de Inclusão Social.

A LC 37/03, é bastante rigorosa com relação a algumas limitações sobre a utilização dos recursos do FECOP, vedando, por exemplo, o uso para as remunerações de Servidores Públicos Municipais, Estaduais e Federais, exceto na forma de concessão de bolsa para servidores públicos estaduais ocupantes de cargos do Grupo Magistério 1º e 2º Graus – MAG, da Secretaria da Educação e professores do Grupo Magistério Superior – MAS, da Secretaria da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, quando da atuação em programa de formação e qualificação educacional de professores leigos.

A utilização dos recursos do Fundo Estadual de Combate à Pobreza, na verdade, se resume em duas vertentes básicas: uma de assistência aos pobres, que é implementada para dar um mínimo de condições de sobrevivência a estes e aos grupos vulneráveis em situação adversa, em um período de curto prazo; a outra vertente tem impacto de médio e longo prazos, desta forma priorizando ações que venham a criar possibilidades para uma mudança no patamar social do pobre para a condição de não pobre.

Não raro nos deparamos, em plena cidade de Fortaleza, com cenas desesperadoras, onde o ser humano se mistura ao lixo, os esgotos correm a céu aberto e o casebre faz às vezes de moradia (**Figura 02**).



Figura 02: Ilustração de área periférica da cidade de Fortaleza – CE, vendo-se o império da pobreza, do abandono, do analfabetismo e de outras mazelas sociais.

Desde a sua criação, o Fundo de Combate à pobreza – FECOP acumula investimentos da ordem de R\$ 905,4 milhões, conforme dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará neste ano de 2009.

Em palavras semelhantes, devemos dizer que o ICMS, ao oferecer suporte financeiro ao Fundo de Combate à Pobreza, está, na verdade, distribuindo renda, tirando de setores estratégicos, através do adicional de 2% sobre a alíquota de 25% em prol daqueles menos favorecidos.

Diante do tamanho do problema e da gravidade do mesmo, entretanto, ainda há muito que se fazer, necessitando cada vez mais de boas arrecadações de ICMS, com efetivo reflexo no bendito Fundo, a fim de torná-lo capaz de responder, ao máximo, às demandas sociais do Estado do Ceará.

3.5.6.3 Isenção do ICMS para Alimentos destinados ao PRONAF

Além de importante instrumento carreador de receitas para o Estado, o ICMS é, também, vetor fundamental das políticas públicas cearenses, até mesmo agindo diretamente nos projetos sociais do governo, combatendo as desigualdades, a pobreza, a miséria, a indigência, o analfabetismo, a fome e outras chagas sociais, existentes tanto no meio urbano, como no meio rural.

Sensível ao problema, a Assembléia Legislativa do Estado do Ceará aprovou a Lei 14.560/2009 que isenta do pagamento do ICMS os produtos enquadrados no Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – PRONAF, destinados ao atendimento das demandas de suplementação alimentar e nutricionais dos programas sociais do Estado.

A citada Lei (Art. 1º, § único) elenca os produtos beneficiados com a isenção:

- I - arroz beneficiado, tipo 1 e tipo 2;
- II - bolinha de peixe;
- III - bolo de batata, de macaxeira e de milho;
- IV - cajuína (garrafa de 500 ml e 1.000 ml);
- V - carne bovina, de 1ª e de 2ª;
- VI - carne ovina, caprina e suína;
- VII - cocada de coco;

VIII - doce de banana, de caju, de canjica, de goiaba e de leite, inclusive quando misturado;

IX - fécula de mandioca;

X - iogurte natural;

XI - laranja;

XII - linguiça de peixe;

XIII - manteiga da terra;

XIV - massa de milho;

XV - mel de abelha (litro e sachê);

XVI - nata natural;

XVII - pão de queijo;

XVIII - polpa de frutas;

XIX - queijo coalho;

XX - tapioca de fécula de mandioca.

Já o Art. 3^a da aludida Lei vai mais além, trazendo outro benefício que é a dispensa da emissão da nota fiscal no território do respectivo município, quando da circulação dos produtos listados acima, desde que o remetente não possua organização administrativa, salvo as exceções previstas em ato específico do Secretário da Fazenda do Estado do Ceará.

Nos termos do Art. 2^o, § 1^o, a Secretaria de Desenvolvimento Agrário – DAS, e os produtores agropecuários e rurais ficam dispensados do pagamento da taxa relativamente à emissão da Nota Fiscal Avulsa – NFA, que é mais outro benefício dispensado ao pequeno produtor rural.

Ainda sobre a importância do ICMS como instrumento de políticas públicas, o próprio regulamento do imposto (RICMS) prioriza os produtos da cesta básica, tributando-os à base de 7% (sete por cento). Esta alíquota corresponde à redução de 58,82% da base de cálculo das mercadorias componentes da cesta básica.

Muitos produtos alimentares, essenciais à mesa do cidadão comum, geralmente de produção regional, não são taxados pelo imposto (isentos), como, por exemplo, o feijão, a farinha de mandioca, a rapadura, o leite in natura, pasteurizado ou resfriado (saídas internas), o queijo de coalho, a melancia, a banana, o tomate e outros.

O programa do governo federal, “Minha Casa, Minha Vida”, com a adesão do Estado do Ceará, tem a efetiva participação do ICMS, posto à tributação diferenciada para os materiais de construção a serem utilizados nas obras do programa.

Dentro dessa política, alguns produtos cerâmicos, como a telha, o tijolo, a areia, a cal virgem e a cerâmica foram incluídos na condição de cesta básica. Quer dizer, em termos de ICMS, esses produtos serão tributados com a redução de 58,82% da base de cálculo.

4 TRIBUTAÇÃO DO ICMS

4.1 Considerações Iniciais

Conforme já visto e explicado, o ICMS é um tributo de competência dos Estados / DF, nos termos do Art. 155, II, da Carta Maior e da LC 87/96 (Art. 1º).

Trata-se de um imposto não-cumulativo, incidente sobre todas as fases da circulação dos produtos, procurando por meio da dedução do imposto pago na operação ou prestação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar apenas o valor adicionado realizado.

Diante deste pressuposto, pode-se dizer que, sob uma visão econômica, o ICMS é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, sendo, definitivamente suportado pelo consumidor final.

Mas a configuração atual do ICMS não é tão simples, por isso várias autoridades entendem que tal tributo é o equivalente a vários impostos num só.

Nesse sentido, Carrazza (2006, p. 37), assegura que o ICMS abrange em sua composição pelo menos cinco impostos diferentes, assim especificados:

- a) imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias) – que compreende também o imposto incidente sobre a entrada de mercadorias do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Antes de seguirmos adiante, entretanto, achamos de salutar importância explicitar as expressões técnicas “operações” e “prestações” bastante utilizadas no vocabulário do estudo do ICMS.

Pela primeira expressão, entende-se a circulação de mercadorias; pela segunda colocação, a prestação de serviços.

Então, diante desta recomendação inicial, esboçaremos, a seguir, a tributação do ICMS no Estado do Ceará.

De antemão, deveremos reforçar que a consolidação, a regulamentação e a legislação do imposto (RICMS), encontram-se respaldadas na Lei 12.670/96 e no Decreto 24.569/97 que a regulamentou, além das alterações procedidas posteriormente.

4.2 Da Incidência

Conforme discriminado na CF/88 (Art.155, inciso II), o pressuposto de incidência do ICMS recai sobre as operações mercantis relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e sobre serviços de comunicação.

Mas, para que o instituto tributário venha a se configurar exige-se que certos elementos ditos necessários venham a fazer parte da sua real incidência. Dessa forma a lei instituidora do tributo deve discriminar quem é o sujeito passivo da obrigação, a base de cálculo, as alíquotas, o fato gerador, o momento da ocorrência do fato gerador, isenções, hipótese de incidência e outros itens importantes para a cobrança do imposto.

Sobre a Hipótese de Incidência, esta pode ser entendida como uma situação jurídica abstrata prescrita em lei que prevê os fatos que ensejam a exigência do imposto.

No Estado do Ceará, o Decreto 24.569/97, Artigo 1º, prevê que o imposto incide 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 prestações se iniciem no exterior.

Já o Artigo 2º do citado Decreto elenca as Hipóteses de Incidência do ICMS:

- I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;
- III - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, com indicação expressa da incidência do ICMS, como definida em lei complementar;
- IV - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade;
- V - a entrada, neste Estado, decorrente de operação interestadual, de: a) mercadoria sujeita ao regime de pagamento antecipado do ICMS; b) serviços, mercadorias ou bens destinados a contribuintes do ICMS, para serem utilizados, consumidos ou incorporados ao ativo permanente; c) energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- VI - as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- VII - as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - os serviços iniciados ou prestados no exterior.

De acordo com o parágrafo único deste artigo, para efeitos de incidência do ICMS, energia elétrica é considerada mercadoria.

O Artigo 3º do mencionado decreto, diz que ocorre o Fato Gerador do imposto no momento:

I - da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, incluídos os serviços prestados, por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão, a terceiro, de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento do transmitente;

V - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;

VI - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, com indicação expressa de incidência do ICMS, como definida em lei complementar, a saber: a) fornecimento de mercadoria produzida pelo prestador de serviço fora do local da prestação, nos casos de execução, por administração, empreitada ou subempreitada de obras civis, hidráulicas e outras semelhantes; b) saída de estabelecimento de empreiteiro de construção civil, obra hidráulica e outras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares, de mercadoria adquirida de terceiro e destinada a construção, obra ou serviços referidos, a cargo do remetente; c) fornecimento de mercadoria nos casos de conservação, reparação e reforma de edifício, estrada, ponte, porto e congêneres; d) fornecimento de alimentação e bebida nos serviços de organização de festa e refeição; e) fornecimento de alimentação, bebida e outras mercadorias em hotel, pensão e congêneres, desde que o respectivo valor não esteja incluído no preço da diária ou mensalidade; f) fornecimento de peças e partes, pelo prestador de serviços, nos casos de lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, veículos, aparelhos e equipamentos; g) fornecimento de peças e partes, no conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou quaisquer outros bens; h) fornecimento de peças no condicionamento de motores; i) fornecimento de material, pelo prestador do serviço, na instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos; j) fornecimento de material, pelo prestador dos serviços, nos casos de paisagismo, jardinagem e decoração; l) fornecimento de material, pelo prestador dos serviços, na montagem industrial.

VII - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica;

VIII - da aquisição, em licitação promovida pelo poder público, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

IX - da entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

X - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;

XI - do ato final dos serviços de transporte iniciados no exterior;

XII - do recebimento, pelo destinatário, de serviços prestado no exterior;

XIII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

XIV - da utilização, por contribuinte, de serviços cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

XV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ao ativo permanente;

XVI - da entrada, neste Estado, de mercadoria sujeita ao regime de pagamento antecipado do ICMS;

Nos termos do § 3º deste Decreto, a incidência do ICMS independe:

I - da validade jurídica do contrato de prestação dos serviços;

II - do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas referentes aos serviços prestados;

III - do resultado econômico-financeiro obtido pela prestação dos serviços.

Diz ainda o Regulamento (§ 4º), que se considera equiparada à saída:

I - a transmissão da propriedade de mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente;

II - o estoque final na data do encerramento da atividade econômica do contribuinte.

4.3 Da Não-incidência

Resumidamente, quando a ação de incidir o tributo não ocorre, dizemos que se trata de uma não-incidência tributária.

Segundo Rubens de Sousa (1975, p. 96), não-incidência “é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador”.

No Estado do Ceará, conforme o Artigo 4º do regulamento, o ICMS não incide sobre:

I - operação com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, excetuados os livros em branco ou simplesmente pautados, ainda que gravados por meio eletrônico, bem como os utilizados para escrituração de qualquer natureza, agendas e similares;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, ainda que, semi-elaborados, ou serviços utilizados para realizar a exportação;

III - operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando considerado ativo financeiro ou instrumento cambial, desde a sua extração, em qualquer estado de pureza, bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e nas condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil;

V - operações de remessa ou retorno de mercadorias ou bens utilizados pelo próprio autor da saída na prestação de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na referida lei;

VI - operações de transformação de sociedade e as operações decorrentes da transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, não alcançadas as hipóteses de baixa cadastral;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações resultantes de comodato, locação ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário, observado o disposto no artigo 662;

IX - operações de qualquer natureza decorrentes de transferência de bem móvel salvo de sinistro para companhias seguradoras;

X - operações de remessa de mercadoria destinada a armazém geral ou depósito fechado e de retorno ao estabelecimento remetente, quando situados neste Estado;

XI - operações de saída de estabelecimento de contribuinte, de objetos, partes e peças para serem utilizados no conserto, reparo ou conservação de seus bens do ativo permanente fora das dependências do estabelecimento remetente;

XII - operações de incorporação ao ativo permanente de pessoas jurídicas, de veículos, máquinas, equipamentos, instalações, móveis e utensílios, desde que em pagamento de capital social subscrito;

XIII - operações de saída de impressos personalizados produzidos por encomenda direta de consumidor final, inclusive faixas, cartazes, painéis, folders e adesivos, desde que não comercializados;

XIV - operações de saída de mercadorias, inclusive produtos primários e semi-elaborados, com fim específico de exportação, desde que as informações do documento fiscal sejam transmitidas por meio eletrônico para a Secretaria da Fazenda, na forma definida em ato de Secretário da Fazenda, e mediante a concessão de regime especial;

XV - operações realizadas entre miniprodutor rural e o mercado consumidor local, desde que o produtor seja membro de entidade associativa comunitária, cujo objeto seja o fomento à produção e reconhecida em lei estadual como entidade de utilidade pública;

XVI - operações de fornecimento de energia elétrica para consumidor: a) da classe residencial com consumo mensal igual ou inferior a 50 KWh; b) da classe de produtor rural; c) enquadrado na classe "Residencial Baixa Renda", com consumo mensal de 51 a 140 kWh, na forma e condições definidas pelo órgão Federal Regulador das Operações com Energia Elétrica.

Conforme o Regulamento (Art. 5º), não incide também o ICMS sobre prestações:

a) gratuitas de radiodifusão sonora e de televisão;

b) de transporte de carga própria, como definido no artigo 253 ou efetuadas entre estabelecimentos do mesmo titular, desde que se faça acompanhar de nota fiscal correspondente, contendo os dados que comprovem tratar-se de veículo próprio ou locado e a expressão "transporte de carga própria";

c) de transporte de pessoas, não remunerado, efetuado por particulares.

4.4 Das Isenções

Sobre o instituto da Isenção Tributária, um dos entendimentos mais aceitáveis na doutrina, dentre vários, é o que afirma ser a Isenção a dispensa legal do pagamento do tributo devido.

Nessa posição, Geraldo Ataliba (1964, p.243), ensina que “na isenção, verifica-se o fato gerador e ocorre a incidência; entretanto como não é exigido o crédito tributário, em virtude da dispensa do pagamento, não se recolhe o tributo.”

No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa (1975, p.59), afirma que “a isenção, por ser uma dispensa de pagamento do tributo, pressupõe a incidência ou, melhor dizendo, a existência da obrigação tributária substantiva”.

No Estado do Ceará, segundo a manifestação do Decreto 24.569/97 (Art. 6º), ficam isentas do ICMS, sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação tributária estadual, as seguintes operações:

I - saída de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);

II - retorno de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da nota fiscal relativa à operação de que trata o inciso anterior (Convênios ICM 15/89, ICMS 113/89, 93/90, 88/91 e 10/92 - indeterminado);

III - saída decorrente de destroca de botijões vazios (vasilhames) destinados ao acondicionamento de gás liquefeito de petróleo (GLP), efetuada por distribuidores de gás ou seus representantes (Convênios ICMS 88/91, 10/92 e 103/96 - indeterminado);

IV - saída interna de leite in natura, pasteurizado ou resfriado, e queijo tipo coalho. (Convênio ICM 7/77, 25/83, ICMS 121/89, 78/91 e 124/92 - indeterminado).

V - saída interna de pescado, exceto crustáceo, molusco, adoque, bacalhau, merluza, pirarucu, salmão e rã, não se aplicando o benefício: (Convênios ICMS 60/91, 148/92 e 121/95 - válida até 30/4/99);

VI - saída de produtos típicos de artesanato regional da residência do artesão, de cooperativa de que o artesão faça parte, da Fundação da Ação Social do Estado do Ceará (FAS) ou de outra instituição de assistência social ou de educação, devidamente credenciada pela Secretaria da Fazenda, desde que confeccionados manualmente por pessoas naturais, sem utilização de trabalho assalariado (Convênios ICM 32/75, 38/82 e ICMS 40/90, 103/90, 80/91, 124/93 e 151/94 - indeterminado);

VII - saída interna e para Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de produtos confeccionados em casas residenciais, sem utilização de trabalho assalariado por encomenda direta do consumidor ou usuário (Convênios ICM 32/75, e ICMS 40/90, 64/90, 80/91 e 151/94 - indeterminado);

VIII - saída de amostra grátis de diminuto ou nenhum valor comercial, em quantidade necessária para dar a conhecer a sua natureza, espécie, quantidade e utilização, observadas as seguintes condições (Convênio ICMS 29/90 - indeterminado): a) distribuição gratuita com indicação nesse sentido, em caracteres bem visíveis; b) quantidade não excedente de 20% (vinte por cento) do conteúdo ou do número de unidades da menor embalagem de apresentação comercial do mesmo produto, para venda a consumidor;

IX - fornecimento de energia elétrica e prestação de serviço de telecomunicação a Missões Diplomáticas, Repartições Consulares e Representações de Organismos Internacionais, de caráter permanente, e respectivos funcionários estrangeiros indicados pelo Ministério das Relações Exteriores, condicionada à existência de reciprocidade de tratamento tributário, declarada, anualmente, por este Ministério (Convênio 158/94 e 90/97 - indeterminado);

X - saída de veículos nacionais adquiridos pelas Missões Diplomáticas, Repartições Consulares, Representações de Organismos Internacionais de caráter permanente e seus respectivos funcionários estrangeiros, desde que (Convênio ICMS 158/94 - indeterminado);

XI - entrada de mercadoria adquirida diretamente do exterior por missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais de caráter permanente e seus respectivos funcionários estrangeiros, desde que (Convênio ICMS 158/94 - indeterminado);

XII - saída de produto farmacêutico realizada por órgãos ou entidades, inclusive fundações, da administração direta ou indireta da União, dos Estados ou dos Municípios, com destino a: a) outros órgãos ou entidades da mesma natureza; b) consumidor, desde que efetuada por preço não superior ao custo (Convênios ICM 40/75 e ICMS 41/90 e 151/94 - indeterminado);

XIII - saída de estabelecimentos concessionários de serviço público de energia elétrica, de bens destinados à utilização em suas próprias instalações ou guarda em outro estabelecimento da mesma empresa (Convênios AE n° 05/72 e ICMS n° 151/94 - indeterminado);

XIV - saída de reprodutores e matrizes de bovinos, suínos, caprinos, ovinos e bufalinos, puros de origem ou puros por cruza, bem como fêmeas de gado girolando (Convênios ICM 35/77, 09/78 e ICMS 46/90, 78/91 e ICMS 124/93 - indeterminado);

XV - saída de mercadorias para fins de assistência a vítimas de calamidade pública assim declarada por ato expresso do Poder Executivo Federal, Estadual ou Municipal, e decorrente de doações a entidades governamentais ou assistenciais, inclusive à administração pública direta, reconhecidas de utilidade pública e que atendam aos seguintes requisitos (Convênios ICM 26/75, ICMS 39/90, 80/91, 58/92, 82/95 e 151/94 - indeterminado);

XVI - saída de embarcações construídas no País e a aplicação, pela indústria naval, de partes, peças e componentes, nos serviços de reparo, conserto e reconstrução daquelas embarcações, excetuando-se (Convênios ICM 33/77 e ICMS 01/92 e 102/96 - indeterminado);

XVII - saída de produto industrializado de origem nacional, para embarcações ou aeronaves de bandeira estrangeira aportadas no País, quando destinado a consumo da tripulação ou de passageiros, ao uso ou consumo da própria embarcação ou aeronave, observada a seguinte condição: a que a operação seja efetuada ao amparo de guia de exportação, na forma das normas estabelecidas pelo órgão federal que disciplina as operações com o comércio exterior, devendo constar na nota fiscal, como natureza da operação, a indicação "Fornecimento para consumo ou uso de embarcação ou aeronave de bandeira estrangeira", conforme o caso (Convênios ICM 12/75 e ICMS 37/90, 102/90, 80/91 e 124/93 - indeterminado);

XVIII - saída de combustível e lubrificante para o abastecimento de embarcações e aeronaves nacionais com destino ao exterior (Convênios ICMS 84/90, 80/91, 148/92 e 151/94 - indeterminado);

XIX - saída de mercadoria em decorrência de vendas efetuadas à Itaipu Binacional, observadas as disposições contidas nos §§ 2º e 3º (Convênios ICM 10/75, 23/77 e ICMS 36/90, 80/91 e 05/94 - indeterminado);

[...]

XXI - saída de mercadoria de produção própria, promovida por instituições de assistência social e de educação, sem finalidade lucrativa, cujas rendas líquidas sejam integralmente aplicadas na manutenção de suas finalidades assistenciais ou educacionais, no País, sem distribuição de qualquer parcela a título de lucro ou participação, e cujas vendas no ano anterior não tenham ultrapassado o equivalente ao limite para enquadramento como microempresa, neste Estado (Convênios ICM 47/89, 38/82 e ICMS 52/90, 80/91 e 121/95 - indeterminado);

XXII - saída interna de algaroba e seus derivados (Convênios ICM 18/84 e ICMS 53/90, 03/92, 124/93, 121/95 e 23/98 - válida até 30/04/99);

[...]

XLVIII - saída interna, promovida por qualquer estabelecimento, de ovos, aves e produtos resultantes de sua matança, em estado natural, exceto os congelados e os resfriados (Convênio 44/75 - indeterminado);

[...]

LIV - saída de veículo automotor, destinado ao uso exclusivo de adquirente paraplégico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar o modelo comum, nos termos e condições estabelecidos no Convênio ICMS nº 35/99, válida até 31/5/2002;

[...]

LVII - doação de mercadorias feita por contribuintes do ICMS, em operações internas ou interestaduais, à Secretaria da Educação do Estado do Ceará, para distribuição, também por doação, à rede oficial de ensino, dispensado o estorno do crédito fiscal;

[...]

LIX - saída interna de produto resultante do trabalho de reeducação dos detentos, promovida pelos estabelecimentos do Sistema Penitenciário Estadual (Convênio 85/94 - indeterminado);

[...]

LXIII - saída de mercadoria para fins de exposição ao público em geral, desde que devam retornar ao estabelecimento de origem dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data de saída (Convênio ICMS 30/90, 80/91 e 151/94 - indeterminado);

[...]

LXVIII - saída interna de leite de cabra (Convênios ICM 56/86, e ICMS 80/91 e 124/93 - indeterminado);

[...]

LXXXI - interna e de importação de farelo e torta de soja, DL Metionina e seus análogos, amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubo simples e composto e fertilizantes (Convênios ICMS n°s 36/92, 70/92, 89/92, 144/92, 28/93, 114/93, 29/94, 68/94, 151/94, 22/95, 21/96, 20/97, 48/97, 100/97, 05/99, 10/01 e 58/01 - válida até 30 de abril de 2002);

[...]

LXXXV – saída interestadual de acerola, ata, banana, cenoura, coco verde, caju (pedúnculo), goiaba, graviola, limão, mamão, manga, melão, melancia, pimentão e tomate (Convênio ICMS n.º 44/75 – indeterminado).

Ainda dentro do tópico das isenções, o Artigo 7º diz que ficam isentas do ICMS as seguintes prestações de serviços de:

I - telecomunicação efetuados a partir de equipamentos terminais instalados em dependências de operadora, inclusive a Telecomunicações Brasileiras S/A - TELEBRÁS, na condição de usuárias finais;

II – transportes:

a) intermunicipal de passageiros, realizadas na região metropolitana - Convênios ICM 24/89 e ICMS 151/94 – indeterminado;

b) rodoviário de passageiros, realizadas por veículos registrados na categoria de aluguel (táxi), junto ao DETRAN (Convênio ICMS - 99/89 - indeterminado).

O Artigo 8º deste regulamento diz que são isentas do ICMS as operações e prestações internas com os produtos feijão, farinha e rapadura.

Reza o parágrafo primeiro do artigo supra que a isenção em relação ao produto rapadura, estende-se às operações entre este e os Estados da Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Maranhão (Convênios ICMS 74/90, 80/91, 116/93, 124/93, 22/95, 20/97, 48/97, 67/97, 121/97, 23/98 e 05/99 - válida até 30.04.20).

Diz o parágrafo segundo que na hipótese da operação com produtos de que trata o **caput**, fica dispensada a emissão de nota fiscal quando da circulação dos mesmos, até o momento da entrada em estabelecimento inscrito como contribuinte do ICMS.

Afirma o parágrafo terceiro que o estabelecimento inscrito como contribuinte do ICMS emitirá nota fiscal por ocasião da entrada dos referidos produtos, sem destaque do imposto, com identificação do fornecedor ou remetente, bem como do município da origem do produto.

Estabelece o Artigo 9º deste Decreto que a isenção, salvo determinação em contrário da legislação:

I - não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes;

II - acarretará a anulação do crédito relativo às operações e prestações anteriores;

III - não é extensiva às obrigações acessórias relacionadas com a obrigação principal alcançada pela exoneração fiscal.

O instituto da Isenção do ICMS existe sobre dois aspectos básicos: o condicional e o incondicional. Quer dizer, no primeiro caso o legislador enumera requisitos para que o benefício se estabeleça. No segundo caso, já o legislador economiza nos requisitos e nas condições do benefício.

4.5 Do Diferimento

O instituto do Diferimento encontra respaldo na legislação do ICMS do Estado do Ceará, conforme expressão contida no Art. 12 do RICMS.

Segundo tal dispositivo entende-se por diferimento o processo pelo qual o recolhimento do ICMS, devido em determinada operação ou prestação, é transferido para etapas posteriores.

Neste caso, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido caberá ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço.

Ou seja, ocorre a postergação do pagamento do imposto e não a dispensa do mesmo.

Elencamos a seguir os principais casos amparados pelo instituto do diferimento nas operações internas relativas a:

I - minerais em estado primário, inclusive em blocos, para a operação subsequente a ser realizada pelo estabelecimento destinatário;

II - mandioca in natura ou seca em forma de raspa, para as operações subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização;

III - chapéu de palha acabado ou em elaboração, por núcleo familiar, para o momento da saída subsequente do estabelecimento encomendante ou adquirente;

IV - algodão em caroço (rama) e em pluma, para o momento da saída subsequente dos produtos deles resultantes, na forma disposta no artigo 570;

VI - óleo vegetal comestível bruto a granel, adquirido por estabelecimento industrial como matéria-prima, para as saídas subsequentes dos produtos dele derivados;

[...]

XVI - sucatas de metais, de lingotes e tarugos de metais não ferrosos classificados nas posições 7401, 7402, 7501, 7601, 7801, 7901 e 8001 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM;

XVII - sucatas e resíduos, ambos de plástico, para as operações subsequentes resultantes de suas industrializações;

XVIII - eqüídeos e seus subprodutos para as operações subsequentes resultantes de sua industrialização;

[...]

XX - sucatas de metais, de papel, de papelão, de plástico, de tecido, de borracha, de vidro, e congêneres, realizadas por qualquer estabelecimento, para a operação resultante de sua industrialização.

O Artigo 15 do RICMS estabelece que será motivo de interrupção do diferimento a ocorrência de qualquer fato que altere o curso da operação ou da prestação subordinada a esse regime, antes de encerrada a etapa do diferimento.

Observamos que, neste caso, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS diferido fica atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorra a interrupção.

4.6 Do local da Operação ou Prestação

Acerca desse ponto que é de fundamental importância para a cobrança da operação e da prestação, o Decreto 24.569/97, Art.16, manifesta-se ao afirmar que o local da operação ou da prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição de estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontre, quando em situação irregular por falta de documentação fiscal ou sendo esta inidônea;

c) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física ou o do domicílio do adquirente, quando este não for estabelecido, ainda que se trate de bens destinados a consumo ou ativo permanente;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;

d) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importado do exterior e apreendido ou abandonado;

e) o do desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

f) o do Estado onde o ouro tenha sido extraído, em relação à operação em que deixe de ser considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

g) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e quando não tenha transitado por suas dependências;

h) o do Estado onde estiver localizado o adquirente ou destinatário, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

i) o do estabelecimento adquirente na entrada de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo ou ativo permanente;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular por falta de documentação fiscal ou sendo esta inidônea;

c) o do estabelecimento destinatário, na hipótese de utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados, necessários à prestação do serviço;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIV do art.3º;

d) onde for cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário, quando este não for estabelecido.

4.7 Do Contribuinte

Este tópico trata da Sujeição Passiva, do Contribuinte, ao qual é atribuído o dever de pagar o imposto (ICMS). Mas, salvo entendimento contrário, o assunto não teria consistência se a ele não fosse relacionada, também, a figura da Sujeição Ativa, o Estado, na qualidade de pessoa credora da obrigação tributária.

Neste sentido, Geraldo Ataliba, (1991, p. 84), assinala que sujeito passivo “é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.”

Em poucas palavras, reforçando o posicionamento sobre sujeito ativo do tributo, assinala Geraldo Ataliba, (1991, p.81) “é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo.”

Dito isto, o regulamento do ICMS - CE (Art.17), expõe que Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O mesmo dispositivo (§ 1º), afirma ainda que é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira, em licitação, mercadoria ou bem apreendidos ou abandonados;
- IV - adquira energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O parágrafo segundo deste artigo inclui como contribuintes do ICMS:

I - o importador, o arrematante ou adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

III - a cooperativa;

IV - a instituição financeira e a seguradora;

V - a sociedade civil de fim econômico;

VI - a sociedade civil de fim não-econômico que explore atividade de extração de substância mineral ou fósfil, de produção agropecuária, industrial, ou que comercialize mercadoria ou bem que para esse fim adquira ou produza, bem como serviços de transporte e de comunicação;

VII - os órgãos da administração pública, inclusive as entidades da administração indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

VIII - a concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica;

IX - o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, que envolva fornecimento de mercadoria;

X - o prestador de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, que envolva fornecimento de mercadorias, ressalvadas em lei complementar;

XI - o fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de contribuinte consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais, exceto aquelas compreendidas na competência tributária dos municípios, sem indicação expressa da incidência do ICMS.

4.8 Do Estabelecimento

O Regulamento do ICMS (RICMS) do Estado do Ceará, no seu Art. 18, reconhece que Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro,

onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias ou bens.

Enumera, ainda, o citado dispositivo, o seguinte: a) na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou bem, ou constatada a prestação; b) o veículo usado no comércio ambulante, bem como a embarcação utilizada na captura de peixes, crustáceos e moluscos são considerados extensões do estabelecimento, exceto para efeito de fiscalização no trânsito de mercadorias.

O Art. 19 deste RICMS registra que é considerado estabelecimento autônomo, para efeito de manutenção e escrituração de livros e documentos fiscais e, quando for o caso, para recolhimento do imposto relativo às operações e prestações nele realizadas, cada estabelecimento, ainda que do mesmo contribuinte.

A sabedoria do Art. 20, por sua vez, estabelece que todos os estabelecimentos da mesma empresa são considerados em conjunto para efeito de responderem por débitos do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas.

4.9 Do Responsável

De acordo com a normalidade tributária, o contribuinte, pessoa física ou jurídica é quem está diretamente obrigada diante do sujeito ativo.

Mas o Código Tributário Nacional (CTN), por meio do Art. 121 permite que o legislador eleja outra pessoa, como sujeito passivo da obrigação, que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto. Essa pessoa, portanto, é o que denominamos, convenientemente, de Responsável.

Nos termos do art. 5º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), o legislador ordinário possui a faculdade de atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto, nos seguintes termos:

Art. 5º Lei poderá atribuir terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Assimilando, portanto, o que a norma determina a legislação do ICMS (Art. 21) no Estado do Ceará, registra como responsáveis pelo pagamento do imposto:

I - os armazéns gerais e estabelecimentos depositários congêneres:

- a) na saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;
- b) na transmissão de propriedade de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;
- c) no recebimento para depósito ou na saída de mercadoria sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo;

II - o transportador, em relação à mercadoria:

- a) proveniente de outro Estado para entrega em território deste Estado a destinatário não designado;
- b) negociada em território deste Estado durante o transporte;
- c) que aceitar para despacho ou transportar sem documento fiscal, ou sendo este inidôneo;
- d) que entregar a destinatário ou em local diverso do indicado no documento fiscal;

III - o remetente, o destinatário, o depositário ou qualquer possuidor ou detentor de mercadoria ou bem desacompanhados de documento fiscal, ou acompanhado de documento fiscal inidôneo ou sem o selo fiscal de trânsito;

IV - o contribuinte ou destinatário, no recebimento de mercadorias ou bens e na prestação de serviços cujo ICMS não tenha sido pago, no todo ou em parte;

V - o contribuinte, em relação às operações ou prestações cuja fase de diferimento tenha sido encerrada ou interrompida;

VI - o síndico, comissário, inventariante ou liquidante, em relação ao imposto devido na saída de mercadoria decorrente, respectivamente, de alienação em falência, concordata, inventário ou dissolução de sociedade;

VII - o leiloeiro, em relação ao ICMS devido na saída de mercadoria ou bem decorrente de arrematação em leilão, salvo o referente a mercadoria ou bem importados e apreendidos ou abandonados;

VIII - o prestador, em relação às prestações de serviço de comunicação iniciadas no exterior e destinadas a este Estado.

IX - o tomador do serviço de comunicação, referente à transmissão das informações relativas à captação de jogos lotéricos, à efetivação de pagamento de contas e outras transmissões que utilizem o mesmo canal lotérico.

Na hipótese dos incisos II e III deste artigo, caso as pessoas ali indicadas não tenham domicílio neste Estado, a responsabilidade poderá ser atribuída a estabelecimento pertencente à mesma pessoa jurídica, inclusive do remetente, domiciliado neste Estado.

A Responsabilidade Solidária ante o pagamento do imposto, grosso modo, significa uma modalidade de sujeição passiva indireta.

Então, explica Rubens Gomes de Sousa (1975, p.92-93), quando se referindo à transferência, “solidariedade tributária é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam, simultaneamente, obrigadas pela mesma obrigação”

No RICMS – CE, respondem solidariamente pelo pagamento do imposto:

I – o entreposto aduaneiro, entreposto industrial e o depósito aduaneiro de distribuição, ou qualquer pessoa que promova:

a) saída de mercadoria ou bem para o exterior sem a documentação fiscal correspondente ou sendo esta inidônea;

b) saída de mercadoria ou bem de origem estrangeira com destino ao mercado interno sem documentação fiscal correspondente ou com destino a estabelecimento de titular diverso daquele que os houver importado ou arrematado ou, ainda, sem a comprovação do pagamento do imposto;

c) reintrodução, no mercado interno, de mercadoria depositada para o fim específico de exportação;

II – o representante, mandatário ou gestor de negócio, em relação à operação ou à prestação realizada por seu intermédio, e o despachante aduaneiro, em relação às operações de importação e de exportação por ele despachadas.

III - o contribuinte que receber mercadoria ou bem contemplados com isenção condicionada, quando não ocorrer a implementação da condição prevista;

IV - o estabelecimento industrializador, na saída de mercadoria recebida para industrialização, quando destinada a pessoa ou estabelecimento que não o de origem;

V - o estabelecimento gráfico, relativamente ao débito do ICMS decorrente da utilização indevida, por terceiro, de documentos fiscais e formulários contínuos que imprimir;

VI - o fabricante e a pessoa credenciada que prestem assistência técnica em máquinas, aparelhos e equipamentos destinados à emissão de documentos fiscais, quando a irregularidade por eles cometida concorrer para a omissão total ou parcial dos valores registrados nos totalizadores e, conseqüentemente, para a falta de recolhimento do imposto;

VII - o estabelecimento transportador, pelo pagamento do ICMS devido por destinatário de mercadoria ou bem que transportar, quando signatário de Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda;

VIII - o remetente ou o destinatário na hipótese do inciso III do art.21;

X - os comissários, mandatários, agentes ou representantes de pessoas físicas ou jurídicas, inclusive estrangeiras, residentes ou domiciliados no Exterior, com participação societária em empresas estabelecidas no país.

XI - aquele que, mediante decisão judicial, obtenha a liberação da mercadoria retida.

De conformidade com o Art. 23 do RICMS, são irrelevantes para excluir a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária ou a decorrente de sua inobservância:

I - a causa que, de acordo com o direito privado, exclua a capacidade civil da pessoa natural;

II - o fato de se achar a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civil, comercial ou profissional, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - a irregularidade formal na constituição da pessoa jurídica de direito privado ou de firma individual, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional;

IV - a inexistência de estabelecimento fixo, a clandestinidade ou a precariedade de suas instalações.

4.10 Do cálculo do Imposto

Para que cheguemos à quantificação do imposto (ICMS), necessário se faz entender alguns elementos que compõem a sua matemática tributária, como a base de cálculo e a alíquota. Quer dizer, é preciso que encontremos o valor do tributo a ser pago ao Estado, mediante a aplicação de dada alíquota sobre certo montante ao qual denominamos de base de cálculo.

Nesse sentido a base de cálculo fornece critério para a determinação do quantum tributário, portanto, é essencial ao tributo. Sendo, segundo Becker (1998, p.329), o “núcleo da hipótese de incidência”.

Ainda sobre esse respeito manifesta-se Ataliba (1991, p.108), que a base de cálculo configura no aspecto material da hipótese de incidência e sempre é mensurável, ou seja, “redutível a uma expressão numérica”.

Isto esclarecido, a legislação do imposto no Estado do Ceará (Art. 25), estabelece que a base de cálculo do ICMS será:

I - o valor da operação:

a) na saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;

b) na transmissão a terceiro, de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado;

c) na transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento transmitente;

d) na opção de compra, feita pelo arrendatário, no arrendamento mercantil;

II - o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviços prestados, quando do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias;

III - o preço do serviço, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;

IV - no fornecimento de mercadoria com prestações de serviços:

a) o valor da operação, incluídos a mercadoria e os serviços prestados, quando não compreendido na competência tributária dos municípios, como definida em lei complementar;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, quando o serviço estiver compreendido na competência tributária dos municípios com indicação expressa de incidência do ICMS;

V - a soma das seguintes parcelas, quando do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observando-se a taxa de câmbio utilizada para o cálculo do Imposto de Importação, conforme disposto no artigo 26;

b) o valor do Imposto de Importação;

c) o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados;

d) o valor do Imposto sobre Operações de Câmbio, quando for o caso;

e) qualquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiro;

f) o montante do próprio ICMS.

VI - o valor da operação, acrescido do valor do IPI e Imposto de Importação e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente, quando da aquisição, em licitação promovida pelo poder público, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

VII - o valor da operação de que decorra a entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

VIII - em relação ao estoque de mercadoria, na hipótese de encerramento de atividade:

a) o valor da operação, quando alienada a contribuinte;

b) o valor da mercadoria inventariada, nos demais casos;

IX - o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização, quando das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

X - o valor da prestação, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com sua utilização, na hipótese dos incisos X e XI do artigo 3º;

XI - o valor, respectivamente, da operação ou da prestação sobre o qual foi cobrado o ICMS no Estado de origem:

a) quando da utilização por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente;

b) quando da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ativo permanente;

XII - o montante correspondente ao valor da operação de entrada da mercadoria, nele incluídos os valores do IPI, se incidente, do seguro, do frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente da mercadoria, nas entradas das mercadorias sujeitas ao regime de pagamento antecipado do ICMS;

XIII - o valor da operação ou da prestação nas hipóteses não elencadas nos incisos anterior;

XIV - na hipótese de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, ou sendo este inidôneo, o valor desta no varejo ou, na sua falta, o valor em nível de atacado na respectiva praça, acrescido de 30% (trinta por cento), na inexistência de percentual de agregação específico para produto sujeito ao regime de substituição tributária;

O valor a que se refere o inciso XI será o valor da operação, acrescido do valor do IPI, demais despesas, inclusive frete, quando este for de responsabilidade do destinatário. Na falta do valor a que se refere este inciso, tomar-se-á como parâmetro o valor constante no documento fiscal de origem.

Portanto, no caso da hipótese acima, o ICMS devido será o valor resultante da aplicação, sobre a base de cálculo ali prevista, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ainda de acordo com o Art. 25, § 4º deste Decreto, integram a base de cálculo do ICMS:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque, indicação para fins de controle do cumprimento da obrigação tributária;

II - o valor correspondente a:

a) seguro, juro e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bonificações, bem como desconto condicionado;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Observe-se que, neste caso, o legislador manifesta-se pela não-cumulatividade do tributo, evitando que o gravame do imposto ocorra duplamente (bitributação) sobre a mesma base de cálculo.

Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente à mesma empresa, a base de cálculo do ICMS será:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao ICMS no estabelecimento do remetente ou do prestador.

A base de cálculo do imposto não será inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiro ou ao valor da operação anterior, bem como ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento, salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente do seu domicílio fiscal.

O valor apurado nos termos do parágrafo anterior será acrescido das despesas acessórias vinculadas à operação.

Integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que aperfeiçoem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Assevera o Art. 26 do RICMS que o preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do Imposto de Importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior, se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do Imposto de Importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado, assim apregoa o parágrafo único do artigo anterior.

Na falta do valor a que se refere o inciso I do artigo 25, a base de cálculo do ICMS, conforme determina o Art. 27 será:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial a vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial a vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

Ainda em respeito ao artigo anterior, para aplicação dos incisos II e III do caput, será adotado, sucessivamente, sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

Tratando-se de prestações sem valor determinado, a base de cálculo do ICMS será o valor corrente do serviço no local da prestação, assegura o Art. 28 do RICMS.

Nos termos do Art. 30, quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preço em vigor no mercado local, para serviço semelhante, constante de tabela elaborada pelo órgão competente, o valor excedente será tido como parte do preço da mercadoria.

De acordo com o parágrafo único do artigo acima citado, considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou companheiros reconhecidos por lei ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;

II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadoria.

Pelo Art. 31, quando o cálculo do ICMS tiver por base ou tomar em consideração o valor ou o preço de mercadoria, bem, serviços ou título que os represente, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissas ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, a avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Na hipótese de extravio de documento fiscal pelo contribuinte, a autoridade fazendária arbitrará também o montante sobre o qual incidirá o imposto, tomando por referência o valor médio ponderado por documento de uma mesma série emitido no período mensal imediatamente anterior, ou na sua falta, pelo imediatamente posterior, em que tenha havido movimento econômico, multiplicando o resultado obtido pela quantidade de documentos fiscais extraviados.

A base de cálculo do ICMS devido por empresa distribuidora de energia elétrica, responsável pelo pagamento do imposto relativamente à operação anterior e posterior, na condição de contribuinte substituto, será o valor da operação da qual decorra a entrega ao consumidor.

O disposto no caput do artigo 32 não se aplica se o industrial produtor de energia elétrica estiver localizado neste Estado, assegura o parágrafo único do citado artigo.

Consoante o Art. 33, o Poder Executivo, mediante ato normativo, poderá manter atualizada tabela de preço corrente de mercadoria e serviço para efeito de observância como base de cálculo do ICMS, quando:

- I - o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado;
- II - ocorrer a hipótese prevista no inciso I do artigo 435, relativamente à operação realizada por produtor ou extrator;
- III - outras hipóteses previstas na legislação.

Nas operações interestaduais, a aplicação do disposto neste artigo dependerá da celebração de acordo entre os Estados envolvidos na operação.

Nos seguintes casos especiais, o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis:

- I - não exibição ou entrega, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;
- II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;
- III - declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente no mercado local ou regional das mercadorias ou dos serviços;
- IV - transporte ou estocagem de mercadoria desacompanhada de documentos fiscais ou sendo estes inidôneos.

Nas hipóteses dos artigos 33 e 34, havendo discordância em relação ao valor fixado ou arbitrado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá, nessa hipótese, como base de cálculo.

Para efeito de comprovação do valor referido no Art.34, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

I - o contribuinte deverá comprovar esta circunstância através de documentos, tais como, contrato devidamente registrado em cartório de título e documentos, declaração do destinatário da mercadoria ou serviço, com firma reconhecida, ordem de pagamento vinculada à transação ou outros;

II - o agente do Fisco deverá reter cópias dos documentos comprobatórios referidos no inciso anterior, para comprovar o valor adotado para base de cálculo;

III - caso não haja a comprovação prevista no inciso I, deve o agente do Fisco considerar a prerrogativa de espontaneidade e não promover autuação do contribuinte, efetuando a cobrança do imposto sem penalidade, se este procurar a repartição fiscal antes de qualquer procedimento do Fisco estadual.

Determina o Art. 37 que, a critério do Fisco, o ICMS devido por contribuinte de pequeno porte cujo volume ou modalidade de negócios aconselhe tratamento tributário simplificado (ME's, EPP's e outras), poderá ser adotada forma diversa de apuração, conforme dispuser a legislação pertinente.

Na hipótese do caput (Art. 37), verificada no final do período qualquer diferença entre o ICMS devido e o calculado, esta será:

I - quando desfavorável ao contribuinte, recolhida na forma da legislação, sem acréscimo de multa;

II - quando favorável ao contribuinte:

a) compensada para o período seguinte;

b) restituída no caso de encerramento de atividade.

Na entrada de mercadoria trazida por contribuinte de outra unidade da Federação sem destinatário certo neste Estado, a base de cálculo será o valor constante do documento

fiscal de origem, inclusive as parcelas correspondentes ao IPI e às despesas acessórias, acrescido de 30% (trinta por cento) na inexistência de percentual de agregação específico para produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Esta regra, nos termos do Art. 38, aplica-se à mercadoria trazida por comerciante ambulante ou não-estabelecido, devendo-se abater, para fins de cálculo do ICMS, o montante devido ao Estado de origem. Nestas condições, o imposto será recolhido no primeiro Posto Fiscal de entrada do estado do Ceará.

De acordo com o parágrafo quarto, o tratamento tributário previsto neste artigo aplica-se também aos destinatários sediados neste Estado relacionados em Edital de Convocação para efeito de baixa cadastral, bem como àqueles baixados do Cadastro Geral da Fazenda, observado o disposto na alínea "K", inciso III do artigo 878."

Quando a fixação de preços ou a apuração do valor tributável depender de fatos ou condições verificáveis após a saída da mercadoria, tais como pesagem, medição, análise e classificação, o ICMS será calculado inicialmente sobre o preço corrente da mercadoria e, após essa verificação, sobre a diferença, se houver, atendidas as disposições da legislação pertinentes, ensina o artigo 39.

Se, em virtude de contrato, ocorrer reajustamento de preço, o ICMS correspondente ao acréscimo do valor será recolhido juntamente com o montante devido no período em que for apurado, atendidas as normas pertinentes (Art. 40).

4.11 Da Redução de base de Cálculo

Consoante o que determina o Art. 41, nas operações interna e de importação com os produtos da cesta básica, a base de cálculo do ICMS será reduzida em 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento).

A utilização da redução de base de cálculo prevista neste artigo, salvo disposição em contrário, não exclui benefícios fiscais do ICMS concedidos através de convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Para efeito da redução da base de cálculo prevista no caput, integram a cesta básica os seguintes produtos:

- I - arroz;
- II - açúcar;
- III - aves e ovos;
- IV - banana, mamão, abacate, jaca, manga, laranja, melão, melancia, maracujá, abóbora, tomate e pimentão;
- V - banha de porco;
- VI - café torrado e moído;
- VII - carne bovina, bufalina, caprina, ovina e suína;
- VIII - farinha e fubá de milho;
- IX - fécula de mandioca;
- X - leite in natura, pasteurizado e tipo longa vida;
- XI - margarina e creme vegetal;
- XII - mel de abelha;
- XIII - óleo comestível de soja, de algodão e de palma;
- XIV - pescado, exceto molusco, crustáceo, salmão, bacalhau, adoque, merluza, pirarucu e rã;
- XV - queijo de coalho produzido artesanalmente por pequeno produtor cadastrado pelo Fisco, na forma da alínea "e" do inciso II do artigo 92;
- XVI - sabão em barra;
- XVII - sal;
- XVIII - leite em pó;
- XIX - sardinha;
- XX - areia e cal virgem;
- XXI - tijolo;
- XXII - telha;
- XXIII - cerâmica, tipo "c".

Na hipótese da redução de base de cálculo de que trata este artigo, o estabelecimento vendedor grafará no documento que acobertar a operação a declaração "Produto da cesta básica - redução do ICMS em 58,82%", exceto os usuários de máquinas registradoras.

Aplica-se o mesmo percentual estabelecido no caput aos produtos industrializados neste Estado, derivados de carne bovina, bufalina, caprina, ovina, suína e de aves.

Nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno, será reduzida a base de cálculo de forma que a carga tributária resulte em 7% (sete por cento) - Convênio ICMS 89/05.

Conforme o Art. 42, as seguintes operações terão seus valores de base de cálculo reduzidos em:

I - 80% (oitenta por cento), na saída de máquinas, móveis, aparelhos e motores usados;

I – Item revogado;

III - 94,11% (noventa e quatro inteiros e onze centésimos por cento), na saída de veículos usados.

De acordo com este regulamento, entendem-se como usados:

I - os bens constantes do inciso I do caput, quando tenham mais de seis meses de uso comprovado pelo documento de aquisição;

II - no caso do inciso III do caput, quando tenham mais de seis meses de uso, contado da data da venda pelo fabricante ou revendedor ou ainda quando tenham mais de 10.000 (dez mil) quilômetros rodados.

As reduções de base de cálculo de que tratam os incisos I e III do caput, não se aplicam à mercadorias ou bem:

I - cuja entrada e saída não se realizarem mediante a emissão dos documentos fiscais próprios, ou deixarem de ser regularmente escriturados nos livros fiscais do estabelecimento;

II - de origem estrangeira, que não tiverem sido onerados pelo imposto em etapas anteriores de sua circulação em território nacional ou por ocasião de sua entrada no estabelecimento do importador.

O imposto devido sobre qualquer peça, parte, acessório e equipamentos aplicados sobre a mercadoria ou bem de que trata o inciso II do parágrafo anterior, será calculado tendo por base o respectivo preço de venda no varejo ou o seu valor estimado, no equivalente ao preço de aquisição, inclusive o valor das despesas e do IPI, se incidente na operação, acrescido de 30% (trinta por cento).

Para efeito do disposto nos incisos I e III do caput, fica vedado o aproveitamento de qualquer crédito fiscal.

A seguir, outros casos de redução de base de cálculo do ICMS:

I - em 50% (cinquenta por cento) na saída interna de animais realizada em leilão;

II - em 41,18% (quarenta e um vírgula dezoito por cento) nas operações internas com flores naturais de corte e em vasos;

III - em 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) nas prestações de serviço de transporte de passageiros.

A base de cálculo do ICMS nas operações de fornecimento de água natural por órgãos, empresas públicas ou sociedades de economia mista nas quais o Estado seja o sócio majoritário controlador, será reduzida em 100% (cem por cento). (Convênio ICMS 77/95 e 112/95 - indeterminado.), na forma da legislação.

Conforme o Art. 45, a base de cálculo do ICMS na operação interna e interestadual com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo II, fica reduzida nos seguintes percentuais:

I - na operação interna e na interestadual com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, 48,23% (quarenta e oito inteiros e vinte e três centésimos por cento);

II - na operação interestadual quando destinado a contribuinte do ICMS: 26,67% (vinte e seis inteiros e sessenta e sete centésimos por cento).

De acordo com o Art. 46, na operação interna e na interestadual com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo III, fica reduzida a base de cálculo do ICMS nos seguintes percentuais:

I - na operação interna e na interestadual com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, 67,06% (sessenta e sete inteiros e seis centésimos por cento);

II - na operação interestadual quando destinado a contribuinte do ICMS: 41,67% (quarenta e um inteiros e sessenta e sete centésimos por cento).

Consoante o Art. 48, o contribuinte do ICMS deste Estado, que opere na prestação de serviço de televisão por assinatura e radiochamada poderá utilizar, opcionalmente à sistemática normal de apuração do ICMS, redução na base de cálculo, nos seguintes percentuais (Convênios ICMS n^os 57/99 e 65/00):

I - 80% (oitenta por cento), até 31 de dezembro de 1999, para o serviço de televisão por assinatura, e até 31 de julho de 2002, para o serviço de radiochamada;

II - 70% (setenta por cento), de 1^o de janeiro de 2000 até 31 de dezembro de 2000, para o serviço de televisão por assinatura, e de 1^o de agosto de 2002 a 31 de dezembro de 2002; para o serviço de radiochamada;

III - 60% (sessenta por cento), a partir de 1^o de janeiro de 2001, para o serviço de televisão por assinatura, e a partir de 1^o de janeiro de 2003, para o serviço de radiochamada;

O contribuinte que optar pela utilização da redução de base de cálculo prevista neste artigo não poderá utilizar qualquer crédito fiscal para compensar ou deduzir o ICMS devido.

O descumprimento da condição prevista nos incisos I, II e III deste artigo implica na perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar a inadimplência.

No caso de perda do benefício em decorrência do disposto no parágrafo anterior, e desde que o contribuinte efetue o recolhimento do débito fiscal remanescente ou o seu parcelamento, a autoridade competente de sua circunscrição fiscal poderá reabilitá-lo à fruição do benefício, a partir do mês subsequente ao da sua regularização.

A utilização da redução da base de cálculo do ICMS de que trata o artigo anterior não dispensa o contribuinte do cumprimento das demais obrigações tributárias previstas na legislação estadual (Art. 49)

Nos termos do Art. 50 a base de cálculo do ICMS nas operações com milho em grão será reduzida nos seguintes percentuais:

I - 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), nas operações interna e de entrada interestadual;

II - 76,47% (setenta e seis inteiros e quarenta e sete centésimos por cento), na operação de importação.

O pagamento do imposto a que se refere o "caput" será efetuado:

I - nas operações interestaduais de entrada, no momento da passagem pelo primeiro Posto Fiscal deste Estado, quando destinadas a produtor, cooperativa de produtores, indústria de ração animal ou órgão estadual de fomento e desenvolvimento agropecuário;

II - nas operações de importação, por ocasião do desembarço aduaneiro.

Excepcionalmente, a Secretaria da Fazenda poderá permitir, mediante requerimento do contribuinte, que o recolhimento do imposto seja efetuado até o 10º (décimo) dia após o mês em que ocorrer a entrada da mercadoria neste Estado.

4.12 Das Alíquotas do ICMS

Grosso modo, alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, vai quantificar o valor do imposto devido pelo sujeito passivo (Contribuinte ou responsável) ao sujeito ativo (Estado).

Numa definição resumida, segundo Carrazza (2006, p. 77), alíquota consiste no “critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida a título de tributo).”

O Regulamento do ICMS no Estado do Ceará (RICMS) define o rol de alíquotas a serem aplicadas, conforme as operações ou prestações que o caso assim exigir.

Isto posto, o Art. 55 do RICMS assinala que as alíquotas do imposto são:

I - Nas operações Internas;

a) 25% (vinte e cinco por cento), para bebida alcoólica, arma e munições, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, jóia, ultra-leve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;

b) 17% (dezessete por cento), para as demais mercadorias;

c) 12% (doze por cento) para as operações realizadas com produtos da indústria de informática de que trata o art. 641, contadores de líquido (NBM/SH 9028.20) e medidor digital de vazão (NBM/SH 9026.20.90).

II – Nas prestações Internas

a) 25% (vinte e cinco por cento), para serviço de comunicação;

b) 17% (dezessete por cento), para serviço de transporte intermunicipal;

c) 12% (doze por cento), para a prestação de serviço de transporte aéreo;

III - na operação e prestação interestadual:

a) 4% (quatro por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo;

b) 12% (doze por cento), nas demais operações e prestações.

Para efeito de aplicação da alíquota a que se refere a alínea "a" do inciso I, deste artigo, entende-se por jóia toda peça em ouro, platina ou prata associada ao ouro ou quaisquer artefatos nele incrustados ou não, pedra preciosa, semipreciosa e pérola, inclusive relógios encaixados nos referidos metais, exceto as peças cujos metais tenham teor de pureza inferior a 16 quilates.

Sobre a aplicação das alíquotas internas do ICMS, assinala o Art. 56:

Art. 56. As alíquotas internas são aplicadas quando:

- I - o remetente ou o prestador e o destinatário de mercadoria ou serviços estiverem situados neste Estado;
- II - da entrada de mercadoria ou bem importados do exterior;
- III - da entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- IV - da prestação de serviços de transporte iniciado ou contratado no exterior, e de comunicação transmitida ou emitida no estrangeiro e recebida neste Estado;
- V - o destinatário de mercadoria ou serviços, localizado em outro Estado, não for contribuinte do ICMS;
- VI - da arrematação de mercadoria ou bem.

5 SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO ICMS

Avaliamos, inicialmente, que a sistematização para apurar o imposto (ICMS), guarda estreita sintonia com um dos principais fundamentos deste tributo, o da não-cumulatividade.

Esta característica, conforme já explicado neste trabalho, é quem vai dar vazão às questões relacionadas com o crédito do imposto, quando por ocasião da confrontação “débito-crédito” e outros dilemas pertinentes.

5.1 Da Não-cumulatividade

De acordo com o RICMS, o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado, assim apregoa o Art. 57.

O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do ICMS com base na escrituração em conta gráfica, assinala o Art. 58 do regulamento.

Excepcionalmente e atendendo as peculiaridades de determinadas operações ou prestações, o ICMS poderá ser apurado por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação, ou, ainda, por período diverso do estabelecido neste artigo, na forma prevista em ato do Secretário da Fazenda.

De conformidade com o Art. 59 o montante do ICMS a recolher resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre o débito e o crédito, observando-se, ainda, o seguinte:

No total do débito, em cada período considerado, deverão estar compreendidas as importâncias relativas a:

- I - saídas e prestações com débito;
- II - outros débitos;
- III - estorno de créditos.

Nos termos deste artigo, no total do crédito, em cada período considerado, deverão estar compreendidas as importâncias relativas a:

- I - entradas e prestações com crédito;
- II - outros créditos;
- III - estorno de débitos;
- IV - eventual saldo credor anterior.

O saldo credor é transferível para o período ou períodos seguinte, ou ainda, compensável com saldo devedor de estabelecimento do mesmo sujeito passivo localizado neste Estado.

Para efeito de compensação de saldos credor e devedor, deverão ser observados os procedimentos seguintes:

I - o estabelecimento que possuir saldo credor deverá emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, em transferência de crédito fiscal ao estabelecimento com saldo devedor, e comunicar o fato ao órgão fiscal de sua circunscrição, até o último dia do mês da ocorrência;

II - a nota fiscal em transferência de créditos fiscais será escriturada:

a) pelo estabelecimento que está cedendo o crédito:

1. no livro Registro de Saídas de Mercadorias, na coluna "Documento Fiscal", fazendo constar no campo "Observação" a indicação desta Seção, seguida da expressão: "compensação de crédito fiscal";

2. no livro Registro de Apuração do ICMS, consignando o valor do crédito objeto da compensação na coluna "Outros Débitos", anotando no campo observações o número e a data da nota fiscal em compensação de crédito fiscal;

b) pelo estabelecimento recebedor do crédito:

1. na coluna "Documento Fiscal" e no campo "Observações" do livro Registro de Entradas de Mercadorias, anotando o número e a data da nota fiscal em compensação de crédito fiscal, acompanhado da expressão: "recebimento de crédito fiscal em compensação";

2. na coluna "Outros Créditos", do livro Registro de Apuração do ICMS, lançando o valor recebido a título de transferência, e anotando no campo "Observações" o número e a data da nota fiscal em compensação."

5.2 Do Crédito e do Crédito Presumido

O Crédito Fiscal, resumidamente, é o valor cuja apropriação é admitida quando da apuração do imposto, compensando-se com os débitos fiscais na proporção admitida pela legislação do ICMS.

Já o Crédito Fiscal Presumido, decorre de benefício fiscal que assume a natureza de um crédito fiscal, distinto do montante de ICMS suportado nas operações anteriores.

Nesse tocante, nos termos do Art. 60, para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à mercadoria recebida para comercialização;

II - à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;

III - ao material de embalagem a ser utilizado na saída de mercadoria sujeita ao imposto;

IV - aos serviços de transporte e de comunicação utilizados pelo estabelecimento;

V - à mercadoria recebida para emprego na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;

VI - ao crédito presumido ou autorizado conforme o disposto na legislação;

VII - à operação, quando a mercadoria for fornecida com serviço não compreendido na competência tributária dos municípios;

VIII - ao destaque efetuado na nota fiscal de entrada emitida quando do retorno em operações de venda de mercadorias fora do estabelecimento;

IX - à entrada de bem:

a) para incorporação ao ativo permanente;

b) para uso e consumo do estabelecimento, a partir de 1º de janeiro de 2007

X - à operação tributada posterior à entrada isenta ou não tributada, desde que:

a) seja relativa a produto agropecuário;

b) o valor a ser apropriado seja proporcional ao crédito da operação tributada anterior àquela isenta ou não tributada.

O disposto neste artigo aplica-se ainda à mercadoria cuja propriedade haja sido transferida antes de sua entrada no estabelecimento adquirente que promove sua saída.

Quando o imposto destacado no documento fiscal for maior que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto.

Na hipótese de o imposto destacado no documento fiscal, ser menor do que o devido, o contribuinte deverá creditar-se do valor do imposto destacado no documento fiscal e adotar os procedimentos previstos no artigo 174.

Salvo determinação em contrário da legislação, o imposto destacado em nota fiscal em entrada cujo recolhimento seja de responsabilidade do emitente pode ser creditado normalmente no livro Registro de Entrada de Mercadorias do estabelecimento adquirente, no momento da emissão do referido documento.

Somente será permitido o creditamento do imposto relativo à antecipação tributária de que trata o artigo 767, após o seu efetivo recolhimento.

O crédito fiscal, salvo disposição em contrário, deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.

A energia elétrica entrada no estabelecimento somente dará direito a crédito:

I - a partir de 1º de janeiro de 2001:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

II - a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;

Nos termos deste artigo, os serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento somente darão direito a crédito:

I - a partir de 1º de janeiro de 2001:

- a) quando tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e

II - a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;

O saldo credor do imposto existente na data do encerramento das atividades de qualquer estabelecimento não será restituível ou transferível para outro estabelecimento (Art. 61).

O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de:

I - transferência de estoque de mercadoria em virtude de fusão, cisão, transformação e incorporação de empresas;

II - encerramento de atividade nos termos da alínea "b" do inciso II do parágrafo único do artigo 37.

III - transferência para fins de compensação com saldo devedor de estabelecimento do mesmo sujeito passivo localizado neste Estado, na forma prevista no § 3º do art. 59.

De acordo com o Art.62, fica ainda assegurado o direito ao crédito quando a mercadoria, anteriormente onerada pelo imposto, for objeto de:

I - devolução por consumidor final, na forma e nos prazos previstos no artigo 673;

II - retorno, por não ter ocorrido a tradição real.

Na operação e prestação oriundas de outras unidades da Federação, o crédito fiscal só será admitido, no máximo, se calculado pelas seguintes alíquotas:

I - das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, 12% (doze por cento);

II - das Regiões Sul e Sudeste, 7% (sete por cento).

Conforme o Art.64, fica concedido crédito fiscal presumido:

I - de 15% (quinze por cento), calculado sobre o valor do imposto incidente na saída de sal marinho promovida por estabelecimento extrator (Convênios ICMS n°s 111/89, 91/90, 02/92, 124/93, 22/95, 21/96, 20/97 e 51/01 - válido até 31/7/03);

II - de 50% (cinquenta por cento), calculado sobre o valor do imposto incidente na saída de telhas, tijolos, lajotas e manilhas, promovida por estabelecimento industrial ceramista;

III - de 50% (cinquenta por cento), calculado sobre o valor do imposto incidente nas saídas de obra de arte recebida com isenção diretamente do autor (Convênios 59/91, 148/92 e 151/94 - indeterminado);

IV - de 50% (cinquenta por cento), calculado sobre o valor do imposto incidente na saída de (Convênios ICMS n°s 50/94, 104/94, 102/96 e 51/01 - válido até 31/7/03):

a) louça, outros artigos de uso doméstico e artigos de higiene ou toucador, de porcelana da posição 6911 da NBM/SH;

b) copo de cristal de chumbo, exceto os de vitrocerâmica, da posição 7013.21.0000;

c) objetos para serviço de mesa, exceto copos, ou de cozinha de cristal de chumbo, exceto de vitrocerâmica, da posição 7013.31.0000;

d) outros objetos de cristal de chumbo, da posição 7013.91 da NBM/SH;

V- de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação pelos estabelecimentos de serviço de transporte, exceto o aéreo;

VI - de 100% (cem por cento) do valor do ICMS devido nas operações:

a) interestadual com ovos férteis, pintos de um dia, ovos, aves e suas correspondentes partes e miúdos em estado natural, congelados ou resfriados, quando praticadas por estabelecimento produtor;

b) interna, com aves e suas correspondentes partes e miúdos, congelados ou resfriados, quando praticadas por estabelecimento produtor;

c) interna e interestadual com suínos realizadas por produtores deste Estado.

VII - nos percentuais abaixo, na entrada das matérias-primas classificadas nas seguintes posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), por estabelecimento industrial consumidor de aços planos.

O tratamento tributário de que tratam os incisos I a VI será utilizado opcionalmente pelo contribuinte em substituição ao sistema normal de tributação, sendo vedada, no caso de sua adoção, a utilização de qualquer outro crédito fiscal, observando-se, ainda, a regra do § 3º, do Art. 568.

O contribuinte deverá lançar o valor do crédito fiscal presumido diretamente no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, mencionando este artigo.

O disposto no inciso V aplica-se inclusive à prestação de serviço praticada por transportador autônomo.

O tratamento tributário a que se refere os incisos II e VII condicionam-se à celebração de Termo de Acordo entre o contribuinte e a Secretaria da Fazenda, na forma da legislação pertinente.

Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior, somente será deferido pedido de contribuinte que esteja em situação regular perante o Fisco.

A opção pelo tratamento tributário previsto no inciso V deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências pertencentes a cada estabelecimento.

O benefício concedido na forma do inciso VII não poderá ser superior ao valor do efetivo pagamento do serviço de transporte correspondente às mercadorias acima relacionadas, quando da sua aquisição pelo estabelecimento industrial.

Para efeito do disposto no § 7º, quando o remetente da mercadoria for estabelecimento comercial, este deverá indicar no corpo da respectiva nota fiscal o valor do serviço de transporte desde a usina de aços planos até o seu estabelecimento, correspondente à sua aquisição mais recente proporcionalmente à operação realizada.

5.3 Da Vedação do Crédito e do Estorno

O presente regulamento, por meio do Art. 65, proíbe o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

I - operação ou prestação beneficiadas com isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II – entrada de bem destinado ao uso ou consumo do estabelecimento, bem como os respectivos serviços de transporte, até a data prevista em Lei Complementar;

III - entrada de bem ou mercadoria para ativo permanente ou consumo usado exclusivamente na área administrativa e que não seja necessário nem usual ou normal ao processo industrial, comercial, agropecuário ou na prestação de serviços;

IV - entrada de mercadoria ou a contratação de serviços acobertados com documento fiscal em que seja indicado estabelecimento destinatário diferente do recebedor da mercadoria ou do usuário do serviço;

V - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para integrar o processo de industrialização ou de produção rural ou neles ser consumida e cuja ulterior saída do produto dela resultante ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;

VI - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;

VII - entrada de mercadoria ou aquisição de serviço cujo imposto destacado no documento fiscal de origem tiver sido devolvido, no todo ou em parte, pela entidade tributante sob a forma de prêmio ou estímulo, salvo se esse benefício tiver sido concedido nos termos de convênio celebrado com base em lei complementar;

VIII - quando a operação ou a prestação não estiverem acobertadas pela primeira via do documento fiscal, salvo comprovação do registro da operação ou da prestação no livro Registro de Saídas do contribuinte que as promoveram, ou sendo o documento fiscal inidôneo.

Ressalvada a hipótese do inciso IV do artigo 3º e atendida as disposições relativas ao selo fiscal nas entradas interestaduais, bem como os demais casos previstos na legislação, é vedado ao contribuinte creditar-se do ICMS antes do recebimento do serviço ou da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Sobre o Estorno do Crédito Fiscal, este consiste numa exclusão do crédito fiscal já escriturado em face da vedação do ente tributante ao aproveitamento de determinado montante a título de crédito fiscal.

De acordo com o RICMS (Art. 66), salvo disposição da legislação em contrário, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do ICMS de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento ou o serviço tomado:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributadas ou isentas, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada ou da utilização do serviço;

II - for integrada ao processo de industrialização ou produção rural ou neles consumida, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do ICMS;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - não for, por qualquer motivo, objeto de operação ou prestação subsequente, ressalvado o disposto no artigo 60;

V - for utilizada como insumo ou objeto de operação ou prestação subsequente com redução de base de cálculo, hipóteses em que o estorno será proporcional à redução.

Deve ser também estornado, com a devida atualização monetária, o crédito referente a bem do ativo permanente alienado antes de decorrido o prazo de cinco anos contados da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de 20% (vinte por cento) por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.

Não deverá ser estornado o crédito referente a mercadoria e o serviço que venham a ser objeto de operação ou prestação destinadas ao exterior.

O não creditamento ou o estorno a que se referem os incisos I e II do artigo anterior e o caput deste artigo não impedem a utilização dos mesmos créditos em operação posterior, praticada pelo mesmo contribuinte e com a mesma mercadoria, sujeita ao ICMS.

Em qualquer período de apuração do ICMS, haverá estorno do crédito escriturado nos termos do inciso IX do artigo 60, se o bem do ativo permanente for utilizados para produção ou comercialização de mercadoria cuja saída resulte em operação ou prestação isentas ou não tributadas (Art. 67).

O montante do estorno previsto no caput será o que se obtiver, em cada período, multiplicando-se o respectivo crédito pelo fator igual a um sessenta avos da relação entre a soma das saídas e prestações isentas e não tributadas, excetuadas as que se destinem ao exterior, e o total das saídas e prestações no mesmo período.

O quociente de um sessenta avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata dia, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.

De acordo com o Art. 68 não se exigirá a anulação do crédito por ocasião da saída para o exterior de qualquer produto.

5.4 Da Transferência do Crédito e da Compensação

Consoante o Art. 69, o estabelecimento que tenha realizado operação e prestação de exportação para o exterior, a partir de 16 de setembro de 1996, poderá utilizar o saldo credor acumulado desta data em diante, na proporção que essa saída representar do total das saídas realizadas pelo estabelecimento, para:

I - transferir a qualquer outro estabelecimento de sua propriedade, neste Estado;

II - transferir a outro contribuinte neste Estado, o saldo credor remanescente, se existir, desde que haja prévia manifestação do Fisco.

O contribuinte que desejar efetuar transferência de créditos fiscais deverá observar os seguintes procedimentos:

I - na hipótese do inciso I do *caput*, emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, em transferência de crédito fiscal e comunicar o fato ao órgão fiscal de sua circunscrição, até o último dia do mês da ocorrência;

II - na hipótese do inciso II do *caput*, apresentar requerimento à Secretaria da Fazenda.

a) cópia dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de Mercadorias;

b) cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS.

Na hipótese do inciso II do § 1º, deverão ser apresentados todos os livros e documentos fiscais e contábeis, inclusive os inventários inicial e final, a partir da última transferência de crédito efetuada ou, caso não tenha ocorrido nenhuma transferência, a partir do início do saldo credor acumulado.

A Superintendência da Administração Tributária (SATRI) designará comissão especial para analisar o pedido de transferência de crédito fiscal e emitir parecer técnico, opinando pela concessão ou denegação do pleito.

Emitido o parecer a que se refere o parágrafo anterior, e após homologação pelo Secretário da Fazenda, caso seja concessivo, o transmitente do crédito tributário emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, contendo, além dos requisitos essenciais, os seguintes dados:

I - valor do crédito;

II - identificação do parecer técnico;

III - em "natureza da operação", a expressão: "transferência de crédito fiscal".

A nota fiscal em transferência de créditos fiscais será escriturada:

I - pelo estabelecimento transmitente:

a) no livro Registro de Saídas de Mercadorias, nas colunas "Documento Fiscal", constando no campo "Observação" o número e a data do Parecer e indicação desta Seção, seguida da expressão: "transferência de crédito fiscal";

b) no livro Registro de Apuração do ICMS, consignando o valor do crédito objeto de transferência na coluna "Outros Débitos", anotando no campo "Observações" o número e a data da nota fiscal em transferência de crédito fiscal e do parecer técnico;

II - pelo estabelecimento recebedor:

a) na coluna "Documento Fiscal" e no campo "Observações" do livro Registro de Entradas de Mercadorias, anotando o número e a data da nota fiscal em transferência de crédito fiscal e do parecer técnico, acompanhado da expressão: "recebimento de crédito fiscal em transferência";

b) na coluna "Outros Créditos", do livro Registro de Apuração do ICMS, lançando o valor recebido a título de transferência, anotando no campo "Observações" o número e a data da nota fiscal em transferência e do parecer técnico.

Os créditos tributários de que trata esta Seção deverão ser escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS do destinatário somente a partir do mês subsequente àquele em que forem transferidos.

É vedada a devolução de crédito para a origem ou a sua retransferência para terceiro.

Verificada alguma irregularidade na transferência, o Fisco intimará o contribuinte para saná-la no prazo de 10 (dez) dias, respeitado o caráter de espontaneidade previsto na legislação.

Findo esse prazo sem que o contribuinte regularize sua situação, será iniciada ação fiscal observando-se o disposto no inciso IX do art. 825.

Na hipótese do inciso I do § 1º do artigo anterior, feita a comunicação da transferência pelo contribuinte ao órgão fiscal de sua circunscrição, deverá ser efetuado pelo NEXAT o exame dos livros e documentos fiscais e contábeis relativos ao período da transferência de crédito ocorrida, com vistas a apurar a regularidade da situação fiscal do contribuinte relativamente ao cumprimento das obrigações principal e acessórias.

Exclui-se do crédito acumulado a que se refere o caput deste artigo, o valor relativo ao crédito fiscal procedente de entrada de mercadoria, serviço ou insumo oriundo de estabelecimento da mesma empresa, ou de empresa coligada, relativamente à parcela beneficiada por qualquer incentivo fiscal ou financeiro.

O disposto neste artigo não se aplica a contribuinte optante por regime especial de tributação, no qual conste, cumulativamente ou não:

- I - a proibição da compensação desse crédito com débito do imposto;
- II - a vedação da manutenção desse crédito em conta corrente do ICMS;
- III - a determinação do seu estorno ou anulação.

Ao contribuinte inscrito no Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual (CADINE) não se permitirá transferir ou receber em transferência crédito do ICMS para fins a que alude o inciso II, caput, do artigo anterior, salvo quando destinar-se a quitação de créditos tributários (Art. 70).

Sobre a Compensação do Crédito Fiscal, o Art. 71 assinala: o crédito tributário decorrente do ICMS poderá ser compensado com crédito da mesma espécie, líquido e certo, do sujeito passivo, desde que vencido e reconhecido pelo Fisco.

O crédito tributário decorrente do ICMS a que se refere este artigo poderá ser utilizado para pagamento de débito inscrito como dívida ativa do Estado.

O contribuinte que pretender efetuar a compensação apresentará requerimento à Secretaria da Fazenda, instruindo-o com os seguintes documentos:

- I - cópias da GIM e das folhas dos livros Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS, referentes ao período relativo ao crédito a ser compensado ou outro documento que comprove a liquidez e certeza do crédito;
- II - demonstrativo do valor do débito com o qual será efetuado a compensação.

Após a análise do pedido e atendidos os requisitos para realização da compensação, o Secretário da Fazenda homologará o pedido, extinguindo os créditos tributários até o limite em que esses se compensem.

A compensação poderá ser efetuada de ofício sempre que a Secretaria da Fazenda verificar que o titular do crédito a ser restituído tem débito de ICMS vencido referente a períodos anteriores (Art. 72).

6 RECOLHIMENTO DO ICMS

O recolhimento, como uma das fases da receita pública, significa a remessa das receitas arrecadadas pelos agentes administrativos ou pelos bancos autorizados para crédito do tesouro estadual.

O RICMS – CE assinala, por meio do Art. 73, que o imposto, inclusive multas e acréscimos legais, será recolhido, preferencialmente, na rede bancária do domicílio fiscal do contribuinte, na forma disposta em Manual do Sistema de Arrecadação, baixado pelo Secretário da Fazenda.

Ressalvados os prazos especiais previstos na legislação tributária, o recolhimento far-se-á:

I - até o vigésimo dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, por estabelecimento industrial ou agropecuário;

II - até o décimo dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, para os demais contribuintes inscritos;

III - até o quinto dia do mês subsequente àquele em que ocorrer a entrada da mercadoria, nos casos em que a legislação exija a emissão da nota fiscal em entrada;

IV - no momento da expedição do documento fiscal avulso;

V - antes da saída da mercadoria ou bem da repartição em que se processar o despacho, o desembaraço aduaneiro ou realizar-se o leilão, por importador ou arrematante;

VI - no momento da ocorrência do fato gerador, nos demais casos.

O prazo para pagamento do imposto cujo vencimento ocorra em data na qual, por qualquer motivo, não funcione agência bancária localizada no domicílio fiscal do contribuinte, fica prorrogado para o primeiro dia subsequente (Art. 75).

O disposto neste artigo não é aplicável quando o prazo de vencimento do ICMS esteja previsto para o último dia do mês, hipótese em que o recolhimento deverá ser efetuado até o dia útil anterior.

Acerca dos Acréscimos Moratórios e da Atualização Monetária o Art. 76 diz que o pagamento espontâneo do imposto, fora dos prazos previstos na legislação e antes de qualquer procedimento do Fisco, ficará sujeito à mora de 0,15% (zero vírgula quinze por cento) por dia de atraso, até o limite máximo de 15% (quinze por cento).

O acréscimo de que trata o caput deste artigo será calculado sobre o valor originário do imposto.

O débito fiscal do ICMS, inclusive o decorrente de multa, quando não pago na data de seu vencimento, será acrescido de juro de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), acumulada mensalmente, ou a qualquer outra taxa que vier a substituí-la.

Os juros moratórios incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito.

O crédito tributário, inclusive o decorrente de multa, fica acrescido de juros de que trata o caput deste artigo, exceto na parte relativa à mora de que trata o art. 76.

O crédito tributário, inclusive o decorrente de multa, terá o seu valor atualizado monetariamente, nos casos previstos na legislação, exceto quando garantido pelo depósito.

Ao crédito tributário não recolhido no prazo regulamentar, cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência deste Decreto, aplicar-se-á a legislação vigente, quando de sua ocorrência, inclusive a decorrente de atualização monetária (Art. 78).

Consoante o Art. 79, quando o auto de infração indicar falta de recolhimento do imposto nos casos em que não se torne possível identificar, no período fiscalizado, a data da ocorrência, a taxa de juros será a correspondente a do:

- I - mês médio, quando o período for ímpar;
- II - primeiro mês da segunda metade, quando o período for par.

6.1 Do Parcelamento e da Restituição

Nos termos do Art. 80 o débito fiscal decorrente de auto de Infração, inclusive com retenção de mercadoria, ou de denúncia espontânea poderá ser parcelado em prestações mensais e sucessivas, a requerimento do interessado.

Entende-se por débito fiscal a consolidação resultante do somatório dos valores:

- I - originários do imposto e da multa;
- II - dos juros de mora;
- III - da atualização monetária, quando couber.

Para efeito de consolidação do débito, os acréscimos legais (multa e juros) e a atualização monetária, quando couber, serão calculados até o dia da concessão do parcelamento pela autoridade fiscal.

Não será concedido parcelamento, quando:

- I - tratar-se de imposto retido pelo contribuinte, a título de substituição tributária por "saída", na condição de substituto;"
- III - tratar-se de imposto antecipado previsto no art. 767, exceto constituído através de auto de infração;

Poderão ser concedidos até três parcelamentos ao mesmo beneficiário, desde que oriundo cada um, das seguintes situações:

- I - de débito inscrito como Dívida Ativa;
- II - auto de infração, inclusive com retenção de mercadoria;
- III - manifestação espontânea do interessado.

O benefício do parcelamento deverá ser pleiteado à autoridade competente, através de requerimento apresentado ao Núcleo de Execução da Administração Tributária

(NEXAT) da circunscrição fiscal do requerente ou Núcleo de Execução da Dívida Ativa (NEDAT), quando for o caso, contendo:

I - a identificação do sujeito passivo da obrigação e os dados relativos aos acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, se for o caso;

II - a confissão irretroatável do débito, que nos termos da legislação implicará em:

a) renúncia prévia ou desistência tácita de impugnação ou recurso quanto ao valor constante do pedido;

b) interrupção do prazo prescricional;

c) satisfação das condições necessárias à inscrição do débito como Dívida Ativa do Estado;

III - relação discriminada do débito;

IV - apresentação do Termo de Penhora, em se tratando de débito ajuizado;

V - outros documentos, a critério da autoridade concedente;

VI - assinatura do contribuinte ou seu mandatário, sendo indispensável, neste caso, a anexação do instrumento de procuração com os poderes necessários.

O contribuinte, ao assinar o pedido de parcelamento previsto no caput deste artigo, concordando com todos os seus termos, autoriza a Sefaz a emitir boletos de cobrança bancária para pagamento do débito confessado.

Na hipótese de o contribuinte atrasar o pagamento por período igual ou superior a sessenta dias, a instituição financeira encarregada da emissão ou cobrança dos boletos deverá adotar as devidas providências para:

I - cobrança das prestações em atraso;

II - registro do protesto do título no competente cartório de registro de títulos, caso a inadimplência persistir.

Ao assinar o pedido de parcelamento, o requerente sujeita-se a todos os efeitos legais decorrentes do descumprimento de suas cláusulas e condições.

Nos termos do Art. 82, são competentes para deferir o parcelamento:

I - o Diretor do Núcleo de Execução da respectiva circunscrição fiscal, em relação a débito, monetariamente atualizado, igual ou inferior a R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) e cujo número de prestações não exceda a trinta;

II - o Diretor do Núcleo de Execução da Dívida Ativa (NEDAT), relativamente a débitos inscritos como Dívida Ativa, cujo valor, monetariamente atualizado, seja igual ou inferior a R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) e cujo número de prestações não exceda a trinta;

III - o Secretário da Fazenda, em outras hipóteses não compreendidas nos incisos anteriores e cujo número de prestações não exceda a quarenta e cinco;

IV - o Governador do Estado, relativamente aos parcelamentos não enquadrados nos incisos anteriores, até o limite de sessenta prestações, em que o valor originário do débito seja igual ou superior a R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

O parcelamento a que se refere o inciso II, caput, poderá também ser concedido pelo Diretor do Núcleo de Execução da Administração Tributária da circunscrição fiscal do contribuinte.

Do indeferimento do pedido formulado nos termos dos incisos I e II caberá recurso voluntário ao Secretário da Fazenda, que, se entender conveniente, poderá conceder o benefício.

Na hipótese do inciso IV, o parcelamento será concedido desde que o requerente atenda às seguintes condições:

I - possua capacidade de endividamento, comprovada através de auditoria realizada pela Secretaria da Fazenda;

II - recolha no mínimo 5% (cinco por cento) do total do débito, na data em que for concedido o parcelamento;

O valor do débito fiscal a ser recolhido em cada parcela não poderá ser inferior a R\$ 200,00 (duzentos reais), ressalvadas as hipóteses de créditos tributários devidos por contribuintes enquadrados como microempresas, regime especial de recolhimento, bem como

nas hipóteses de suspensão ou baixa cadastral, cujo débito seja de responsabilidade de pessoa física.

O valor de cada parcela será obtido mediante a divisão do valor do débito consolidado no dia da concessão do benefício pelo número de parcelas.

Cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescida de juro calculado na forma do artigo 77.

Conforme o Art. 85, o beneficiário que atrasar o pagamento de qualquer parcela do débito por período igual ou superior a sessenta dias perderá o direito ao parcelamento, devendo o restante do débito ser encaminhado para inscrição na Dívida Ativa Estadual, ou à Procuradoria Geral do Estado, conforme o caso.

O parcelamento de débitos fiscais em fase de cobrança judicial, concedido conforme o disposto nos incisos II, III e IV do artigo 82, caput, suspenderá a execução fiscal.

A perda do benefício concedido nos termos deste artigo, em decorrência da infração de que trata o artigo anterior, importará no imediato prosseguimento do processo de execução.

O crédito tributário parcelado e não pago no respectivo vencimento, o inscrito como Dívida Ativa, bem como o decorrente de novos débitos, poderão ser reparcelados, nos termos desta Seção (Art. 87).

Na hipótese de indeferimento do pedido de parcelamento ou reparcelamento, o requerente será notificado para, no prazo de dez dias contados a partir da data de ciência do despacho, recolher o restante do crédito tributário (Art. 88).

O imposto indevidamente recolhido será restituído, no todo ou em parte, a requerimento do sujeito passivo (Art. 89).

O requerimento de que trata o caput deverá conter:

I - identificação do interessado;

II - esclarecimentos circunstanciados sobre a restituição pleiteada, indicando dispositivos da legislação em que se fundamenta, se for o caso;

III - cópias dos seguintes documentos, quando for o caso:

a) documento fiscal emitido para a operação ou prestação;

b) folhas dos livros fiscais onde a ocorrência foi consignada;

O requerimento será apresentado ao órgão local da circunscrição fiscal do interessado, o qual encaminhará para manifestação do:

I - Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), quando se tratar de situação oriunda de auto de infração, inclusive com retenção de mercadoria;

II - Superintendência da Administração Tributária (SATRI), nos demais casos.

Na hipótese de o requerimento referir-se a operação ou prestação para outra unidade da Federação, além dos documentos enumerados no inciso III do § 1º será exigida do destinatário da mercadoria ou serviço declaração com os respectivos documentos comprobatórios de que estornou ou não utilizou como crédito fiscal a importância objeto da restituição.

A restituição será autorizada pelo Secretário da Fazenda e somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo (Art. 90).

A restituição total ou parcial do ICMS dá lugar à restituição, na mesma proporção, do juro de mora e da penalidade pecuniária, salvo se referentes a infração de caráter formal não prejudicada pela causa da restituição (Art. 91).

7 CADASTRO GERAL DA FAZENDA - CGF

O Cadastro Geral da Fazenda (CGF) é a inscrição ou registro do contribuinte do ICMS no órgão fazendário estadual competente, a fim de desenvolver atividade econômico-administrativa, na forma da lei.

O Art. 92 do Regulamento (RICMS) diz que CGF é o registro centralizado e sistematizado no qual se inscreverão pela Internet, através do site da Secretaria da Fazenda www.sefaz.ce.gov.br, ou do Núcleo de Execução da Administração Tributária (NEXAT) da respectiva circunscrição fiscal, ou via Internet e antes de iniciarem suas atividades, todas as pessoas, físicas ou jurídica, definidas em lei como contribuintes do ICMS, e conterà dados e informações que os identificará, localizará e classificará segundo a sua natureza jurídica, atividade econômica, tipo de contribuinte e regime de recolhimento em:

I - quanto à natureza jurídica:

- a) firma individual;
- b) sociedade em nome coletivo;
- c) sociedade por cotas de responsabilidade limitada;
- d) sociedade de capital e indústria;
- e) sociedade comandita por ações;
- f) sociedade comandita simples;
- g) sociedade anônima;
- h) sociedade civil;
- i) órgão público;
- j) cooperativa;
- k) pessoa física;

II - quanto ao tipo de segmento de atividade econômica do contribuinte:

- a) indústria;
- b) agropecuária e pesca;
- c) serviços de transporte;
- d) serviços de comunicação;
- e) comércio atacadista;
- f) comércio varejista;

- g) energia elétrica;
- h) combustível;
- i) construção civil;
- j) serviços de alimentação e alojamento;
- k) administração pública e organismos internacionais;
- l) outros serviços;

III - quanto à atividade econômica, de conformidade com o Anexo LVIII a este Decreto.

IV - quanto ao regime de recolhimento:

- a) normal;
- b) substituição interna;
- c) substituição interestadual;
- d) outros;
- e) empresa de pequeno porte;
- f) microempresa;
- g) especial.
- h) microempresa social.

A imunidade, a não-incidência e a isenção não desobrigam as pessoas relacionadas neste artigo da obrigação de se inscreverem no CGF.

Caso as pessoas mencionadas neste artigo mantenham mais de um estabelecimento, seja filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou outro qualquer, para cada um deles será exigida a inscrição.

De acordo com o Art. 93 não serão obrigados à inscrição no CGF:

I - o representante e o mandatário que se limitem a angariar pedido de mercadoria a ser remetida diretamente do estabelecimento representado para o respectivo adquirente;

II - o agenciador e corretor que se limitem a intermediar a prestação de serviço;

III - o canteiro de obra da empresa de construção civil;

IV - o ambulante e a pessoa que se dediquem a atividades comerciais de natureza transitória, limitada ao período de realização em feira de amostra, exposição, parque de diversão, quermesse, leilão e afins.

Poderá ser concedida, a critério do Fisco, inscrição a pessoas jurídicas, inclusive firma individual, devidamente estabelecidas e não obrigadas ao cadastramento, desde que justifiquem dela necessitar para o exercício de suas atividades, sendo a elas aplicadas, no que couber, as normas relativas ao cadastro.

Mediante determinação do Art. 94, a inscrição não será concedida nos seguintes casos:

I - quando o endereço não estiver plenamente identificado;

II - salvo disposição em contrário, quando, no endereço pleiteado, já se encontrar um outro contribuinte com situação cadastral ativa;

III - quando as instalações físicas do estabelecimento do contribuinte forem incompatíveis com a atividade econômica pretendida, salvo se, pela tipicidade da natureza da operação, não devam as mercadorias por ali transitar, conforme previsto em contrato social ou na declaração de firma individual;

IV - quando o titular ou sócio da empresa pleiteante estiver inscrito na Dívida Ativa do Estado ou participe de outra que esteja cassada, suspensa ou baixada de ofício;

V - quando não comprovada a capacidade econômica e financeira do titular ou sócios em relação ao capital social declarado ou atividade pretendida.

Na hipótese do inciso II, considerar-se-á liberado o endereço para nova inscrição se o contribuinte inscrito:

I - comunicar ao órgão de sua circunscrição fiscal a mudança de endereço ou pleitear baixa;

II - apresentar contrato de locação do imóvel, em que conste como locatário o pretendente à nova inscrição e que o local esteja devidamente desocupado sem a realização de qualquer atividade econômica;

III - se o contribuinte estiver relacionado em Edital de Convocação, com prazo de validade vencido.

Na hipótese de o pretendente da inscrição ser o proprietário do imóvel onde se encontre estabelecido outro contribuinte inscrito, a concessão da inscrição far-se-á, além das

demais exigências legais, mediante a apresentação da escritura de propriedade ou documento equivalente.

Não será permitido o uso de uma mesma inscrição para contribuinte que tencione instalar-se em endereços distintos, salvo se forem contíguos e se houver interligação física entre os mesmos.

A concessão de outra inscrição para o mesmo endereço onde o contribuinte já se encontre estabelecido a que se refere o inciso II do caput, dar-se-á quando, cumulativamente:

I - a sistemática de apuração do imposto relativamente às atividades que pretenda exercer seja incompatível com a das já existentes;

II - a natureza das atividades existentes e a das que pretenda exercer não ofereçam embargo ao levantamento físico dos estoques de cada estabelecimento.

Poderá ser concedida inscrição a empresa legalmente constituída cujas instalações físicas se encontrem em fase de implantação.

A suspensão, a cassação e a baixa a pedido ou de ofício não implicam em quitação de qualquer débito de responsabilidade do contribuinte.

O cancelamento da inscrição dar-se-á nos casos de exclusão no CGC, hipótese em que não poderá ser reativada.

O documento comprobatório de inscrição do contribuinte é intransferível, assumindo este total responsabilidade por sua má utilização (Art. 95).

Na hipótese deste artigo, eximir-se-á o contribuinte se o fato houver derivado de extravio e tiver sido comunicado ao órgão local do seu domicílio fiscal, antes de iniciada qualquer providência pertinente por parte do Fisco.

O documento previsto no caput poderá ter prazo de validade estabelecido pela Secretaria da Fazenda.

Conforme o Art. 96, o número de inscrição no CGF atribuído ao contribuinte poderá ser mantido:

I - quando o estabelecimento tiver alterado a firma, a razão social ou denominação, ainda que em decorrência de fusão, cisão, incorporação ou sucessão;

II - em decorrência de mudança de endereço, ainda que envolvendo municípios diferentes;

III - quando da reativação de inscrição cassada, baixada a pedido ou de ofício;

IV - quando da alteração do quadro societário.

Na hipótese de sucessão, o número da inscrição do estabelecimento sucedido será mantido se sua titularidade for exercida pelo cônjuge sobrevivente até a data da partilha ou adjudicação, se for o caso, ou pelo sucessor a qualquer título.

O disposto no inciso I não se aplica à firma individual nas alterações que implique em mudança do número do CGC.

Segundo o Art. 97, será obrigatório o uso do número de inscrição do contribuinte:

I - mediante impressão por clichê, ou pelo próprio equipamento de uso fiscal, nos documentos fiscais por ele emitidos;

II - mediante impressão tipográfica:

a) nos demais documentos fiscais;

b) nas faturas e duplicatas;

III - por qualquer meio gráfico indelével, em invólucros, rótulos, etiquetas e embalagens de produtos industrializados;

IV - por carimbo do CGF, nas cópias de balanços, de inventário de mercadorias e demais documentos fiscais remetidos aos órgãos locais, e nos termos de abertura e encerramento de livros fiscais.

Na hipótese de indeferimento de pleitos relativos ao cadastro, bem como os relativos a suas alterações, caberá recurso voluntário, pelo interessado, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do despacho denegatório.

Conforme o Art. 99, para efeito desta Seção, considera-se:

I - industrial: a pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, que realize operações de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, tais como transformação, beneficiamento, montagem, bem assim as de conserto, reparo ou restauração.

II - produtor agropecuário: a pessoa jurídica, de direito público ou privado, que se dedique à produção agrícola, animal ou extrativa, em estado natural ou com beneficiamento primário;

III - produtor rural: a pessoa natural, de direito privado, que se dedique à produção agrícola, animal ou extrativa, em estado natural ou com beneficiamento primário;

IV - comerciante: a pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, que pratique a intermediação de mercadoria, incluído como tal o fornecimento desta com os serviços nos casos de prestação de serviços;

V - prestador de serviços: a pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que preste serviços descritos como fato gerador do ICMS.

Comerciante atacadista é aquele que pratica a revenda de mercadorias de origem agropecuária, extrativa ou industrial, em qualquer nível de processamento (em bruto, beneficiadas, semi-elaboradas e prontas para uso) e em qualquer quantidade, predominantemente para varejistas, para outros atacadistas, para agentes produtores em geral, empresariais, institucionais e profissionais, inclusive as manipulações habituais desta atividade, tais como: montagem, classificação e agrupamento de produtos em grande escala, acondicionamento e envasamento, redistribuição em recipientes de menor escala, quando realizados por conta própria.

Comerciante varejista é aquele que pratica as atividades de revenda de mercadorias novas ou usadas, dentro ou fora do estabelecimento, preponderantemente para o consumidor final para consumo pessoal ou domiciliar.

Não perderá a condição de atacadista ou varejista o estabelecimento que, esporadicamente, realizar, respectivamente, vendas a varejo ou por atacado.

7.1 Da Suspensão e da Cassação do CGF

No nosso entendimento, suspensão, grosso modo, significa ato de suspender, e suspender indica a interrupção por algum tempo.

Do exposto podemos aceitar que a suspensão, pelo menos até que se tomem outras providências, é ato passageiro, passível de correção.

Já com relação à Cassação, entendemos que esta se resume numa situação mais grave, com ares de irreversibilidade, significando ato de nulidade de registro ou autorização.

Isto posto, encontramos no Art. 101 do RICMS, a seguinte manifestação:

Art. 101. Os contribuintes do ICMS terão suas inscrições suspensas do CGF por ato específico do Secretário da Fazenda, mediante a instauração de processo administrativo com amplo direito de defesa, quando praticarem irregularidades fiscais caracterizadas através da lavratura de autos de infração, inclusive com retenção de mercadorias, nas hipóteses abaixo:

- I - fraudar ou adulterar livro ou documento fiscal, bem como agir em conluio com outrem, com o fim de iludir o Fisco, fugindo ou retardando o pagamento do imposto;
- II - confeccionar, utilizar ou possuir nota fiscal ou documento fiscal equivalente, impressos sem a autorização do Fisco;
- III - reter e não recolher o imposto de sua responsabilidade, na hipótese de substituição tributária prevista na legislação.

Ainda sobre suspensão, assevera o Art. 102:

Art. 102. Terá ainda suspensa a inscrição, na forma que dispõe o artigo anterior, o contribuinte que praticar de forma reiterada irregularidade fiscal, caracterizada através da lavratura de autos de infração, inclusive com retenção de mercadoria, nas hipóteses abaixo:

- I - falta de exibição de documento e livro fiscal quando solicitada por autoridades fazendárias, ou quando promover qualquer outra manifestação de embarço, salvo motivo justificado;
- II - negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente relativo à saída de mercadoria ou prestação de serviços;
- III - receber ou estocar mercadoria sem a documentação fiscal ou sendo esta inidônea.

Completando, o RICMS entende como prática reiterada o cometimento de infrações da mesma natureza por mais de 02 (duas) vezes, no período de 12 (doze) meses.

A cassação implicará na inidoneidade dos documentos fiscais, repercutindo na imediata irregularidade fiscal dos estoques remanescentes e das mercadorias que estiverem em trânsito, que ficarão sujeitas à autuação e retenção, a partir da data da publicação do Ato Declaratório a que se refere o artigo anterior (Art.104).

O titular, sócio ou diretor de empresa cuja inscrição tenha sido cassada e que venha a participar de outra empresa, terão que resolver as pendências anteriores para a posterior liberação de inscrição cadastral pelo Fisco (Art. 105).

O Fisco poderá solicitar força policial para recuperação de livros e documentos fiscais e estoques remanescentes das empresas suspensas ou cassadas, com abertura de inquérito policial de acordo com a Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e alterações posteriores (Art. 106).

7.2 Do Cadastro de Inadimplentes (CADINE)

Acerca das pessoas inadimplentes com a fazenda pública, constando na Dívida Ativa do Estado, a Lei 5.172/66 (CTN), Art. 201, assim assinala:

Art. 201 - Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Então, o Estado do Ceará, por meio da Lei 12.411/95, criou o Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual (CADINE), o qual funciona junto à Secretária da Fazenda do Estado (SEFAZ – CE).

Dessa forma, o CADINE tem por finalidade fornecer à Administração Pública informações e registros relativos à inadimplência de obrigações para com o Erário Estadual, de natureza tributária ou não (Art. 119).

Serão incluídas no cadastro a que se refere este artigo as pessoas físicas ou jurídicas, inclusive os seus representantes legais que:

I - possuam débito de qualquer natureza inscrito na Dívida Ativa do Estado;

II - possuam débito de qualquer natureza para com órgão ou entidade integrantes da Administração Pública Estadual, direta, indireta, autárquica ou fundacional, exceto sociedade de economia mista e empresa pública;

III - tenham sido declaradas inidôneas para contratar com a Administração Pública Estadual, em decorrência da aplicação de sanção prevista na legislação de licitação e contratos;

IV - tenham sido denunciadas por prática de crimes contra a ordem tributária, nos termos da Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

V - tenham decretada contra si medida cautelar fiscal, na forma da Lei Federal nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992;

VI - sejam consideradas depositárias infiéis de tributos, nos termos da Lei Federal nº 8.866, de 11 de abril de 1994;

VII - sejam consideradas depositárias infiéis pela guarda, segurança e inviolabilidade de selo, documento fiscal e formulário contínuo, bem como pela guarda de bem e mercadoria retidos em ação fiscal.

As pessoas físicas ou jurídicas e seus representantes legais cujos nomes venham a integrar o CADINE, segundo o Art. 120, ficarão impedidas de:

I - participar de licitação pública realizada no âmbito dos órgãos ou entidades integrantes da Administração Pública Estadual direta, indireta, autárquica ou fundacional, exceto sociedade de economia mista e empresa pública;

II - obterem empréstimo junto às instituições financeira estaduais;

III - obterem Certidão Negativa de Débitos Fiscais ou Certificado de Regularidade de Débitos Fiscais, emitidos pela Secretaria da Fazenda;

IV - gozarem de benefícios condicionados ou de incentivos financeiros patrocinados pelo Estado;

V - gozarem de benefícios patrocinados por fundos de desenvolvimentos estaduais;

VI - obterem regimes especiais de tributação.

A validade da Certidão Negativa de Débitos Estaduais e o Certificado de Regularidade de Débitos Estaduais será de 60 (sessenta) dias, contados da data da expedição.

Terão seus nomes excluídos do CADINE, as pessoas físicas e jurídicas, inclusive os seus representantes legais que se enquadrem nas seguintes hipóteses:

- I - pagamento ou composição da dívida;
- II - cumprimento das obrigações relativas à condição de depositário fiel;
- III - decisão judicial favorável ao inscrito, no caso dos incisos IV, V e VI do artigo 119.

Nos termos do Art. 122, os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual darão cumprimento ao disposto no artigo anterior, utilizando-se, necessariamente, dos dados e informações constantes do CADINE.

Os órgãos e entidades estaduais suprirão o CADINE de informações necessárias ao seu funcionamento, na forma que dispuser a legislação (Art.123).

8 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Sobre Obrigações Acessórias, aquelas decorrentes de formalidades da legislação, o eminente Sacha Calmon Navarro Coêlho (1997, p. 268), assim assevera:

Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem ‘fato gerador’; decorrem de prescrições legislativas imperativas: ‘emita notas fiscais’, ‘declare rendas e bens’, etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se o fato gerador da obrigação acessória é ‘qualquer situação’ que, na forma da ‘legislação aplicável’, impõe a ‘prática ou abstenção de ato’. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei, cabe apenas reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material.

Como se vê, nas palavras do grande tributarista, as obrigações acessórias não têm fato gerador, decorrendo de prescrições legislativas imperativas, como por exemplo, emitir documentos fiscais.

O RICMS, através do Art.126, define Obrigações Acessórias:

Art. 126. Entende-se por obrigações acessórias as prestações positivas ou negativas previstas na legislação que estabelece procedimentos relativos arrecadação ou à fiscalização do ICMS.

8.1 Dos Documentos Fiscais em Geral

Lembramos, inicialmente, que os documentos fiscais são essenciais em todas as operações e prestações tributárias, tanto para o adquirente de bens ou produtos quanto para o Estado.

Para o adquirente de bens ou serviços, o documento fiscal é instrumento formalizador da transação e garantia, inclusive, do bem, servindo para legalizar o trânsito das mercadorias do local da compra até o respectivo destino; Para o Estado, o documento fiscal é um meio de prova das transações (operações ou prestações) realizadas pelos contribuintes, servindo de base para o cálculo do crédito tributário.

Elecamos, a seguir, nos termos do Art. 127 do RICMS – CE, os principais documentos fiscais emitidos pelos contribuintes do ICMS:

- I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;
- II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;
- III - Cupom Fiscal emitido por equipamento emissor de cupom fiscal (ECF);
- IV - Nota Fiscal de Produtor, modelo 4;
- V - Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;
- VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;
- VII - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- VIII - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- IX - Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- X - Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- XI - Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13;
- XII - Bilhete de Passagem Aquaviário, modelo 14;
- XIII - Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, modelo 15;
- XIV - Bilhete de Passagem Ferroviário, modelo 16;
- XV - Despacho de Transporte, modelo 17;
- XVI - Resumo de Movimento Diário, modelo 18;
- XVII - Ordem de Coleta de Cargas, modelo 20;
- XVIII - Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;
- XIX - Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22;
- XX - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).
- XXI - Autorização de Carregamento e Transporte, modelo 24;
- XXII - Manifesto de Cargas, modelo 25.

Os documentos de que trata este artigo serão confeccionados mediante prévia autorização do órgão local do domicílio fiscal do contribuinte, exceto os referidos nos incisos III, XIII, XIV, XX e XXII.

Os documentos fiscais de que trata este artigo serão emitidos:

- I - após o fornecimento mensal de energia (inciso V);
- II - antes do início da prestação do serviço (incisos VI a XV, XVII e XXI);

- III - por ocasião da prestação do serviço (inciso XVIII);
- IV - por serviço prestado ou no final do período estabelecido (inciso XIX);
- V - diariamente, após a prestação do serviço (inciso XVI);
- VI - na forma do artigo 174 (inciso I a V).

O cupom fiscal emitido por ECF deve obedecer ao disposto em legislação específica.

Os documentos fiscais autorizados para contribuintes pertencentes ao Regime de Recolhimento Outros deverão ter apostado, no campo destinado ao destaque do ICMS, uma tarja preta, além da seguinte expressão em seu corpo:

"ESTE DOCUMENTO NÃO GERA CRÉDITO DO ICMS".

Caso o contribuinte pertencente ao Regime de Recolhimento Outros venha a necessitar de documentos fiscais com destaque do ICMS, deverá solicitar, junto à Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), a sua inclusão em regime especial, mediante Termo de Acordo, a ser celebrado entre o contribuinte interessado e o Secretário da Fazenda.

Deverá a Coordenadoria de Administração Tributária - CATRI, antes de proferir sua decisão, analisar a conveniência e oportunidade da inclusão de contribuinte enquadrado no Regime de Recolhimento Outros no regime especial referido no § 5º deste artigo.

Os documentos fiscais referidos no artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos a máquina ou manuscritos a tinta ou a lápis-tinta, com os dizeres e indicações bem legíveis, em todas as vias.

Constatada fraude na emissão de documento poderá o Fisco, caso a caso, passar a exigir a utilização de carbono dupla-face.

A impressão, utilização, emissão e a escrituração de documentos fiscais por sistema eletrônico de processamento de dados, far-se-á na forma estabelecida em norma própria

Relativamente aos documentos referidos é permitido:

I - o acréscimo de indicações necessárias ao controle de outros tributos federais e municipais, desde que atendidas as normas da legislação de cada tributo;

II - o acréscimo de indicações de interesse do contribuinte, que não lhes prejudiquem a clareza;

III - a supressão dos campos referentes ao controle do IPI, no caso de utilização de documento em operação não sujeita a esse tributo, exceto o campo "Valor total do IPI", do quadro "cálculo do imposto", hipótese em que nada será anotado neste campo;

IV - alteração na disposição e no tamanho dos diversos campos, desde que não lhes prejudique a clareza e o objetivo, devidamente aprovada pelo Fisco.

As diversas vias dos documentos fiscais não se substituirão em suas respectivas funções e a sua disposição obedecerá ordem seqüencial que as diferencie, vedada a intercalação de vias adicionais.

O Fisco poderá confeccionar os documentos fiscais previstos nos incisos I, IV, VII, VIII, IX e XIII, do artigo 127, avulsos, para utilização, quando:

I - a operação for realizada por pessoa física ou jurídica desobrigada da inscrição no CGF;

II - o serviço for prestado por pessoa física ou jurídica, autônoma ou não, não inscritas no CGF;

III - a prestação do serviço de transporte for realizada por contribuinte que não possua estabelecimento inscrito, ainda que o serviço seja prestado neste Estado;

IV - ocorrerem outras situações previstas na legislação.

A emissão de documentos fiscais avulsos será feita conforme dispuser a legislação tributária.

Nos termos do Art. 131, considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou, ainda, quando:

I - omita indicações que impossibilitem a perfeita identificação da operação ou prestação;

II - não se refira a uma efetiva saída de mercadoria ou prestação de serviço, salvo os casos previstos na legislação;

III - contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;

IV - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;

V - seja emitido por contribuinte fictício ou que não mais exerça suas atividades, bem como por pessoa jurídica cuja inscrição no CGF tenha sido suspensa ou cassada;

VI - não for o legalmente exigido para a operação ou prestação, salvo o emitido por contribuinte deste Estado e que não implique em redução ou exclusão do pagamento do imposto;

VII - emitido:

a) após expirado o prazo de validade;

b) após ser excluída do CGF a inscrição do emitente;

c) por equipamento de uso fiscal, sem a devida autorização do Fisco;

VIII - sendo retido por falta da 1ª via, tenha expirado o prazo de 03 (três) dias, sem a devida regularização.

IX - o documento fiscal que não contiver o Selo Fiscal de Autenticidade ou for selado com inobservância das exigências legais, desde que impressos para contribuintes deste Estado;

XI - acobertar operação com combustível derivado ou não de petróleo em desacordo com a legislação federal competente, inclusive as normas emanadas da Agencia Nacional de Petróleo (ANP).

Quando a operação ou a prestação estiver beneficiada por isenção ou amparada por imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão de recolhimento do IPI ou do ICMS, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo legal respectivo.

O disposto neste artigo aplica-se, também, aos casos de substituição tributária e de redução de base de cálculo.

Nos casos de isenção, diferimento ou suspensão, é vedado o destaque do imposto no documento fiscal, devendo constar no campo, a este fim destinado, as expressões "Isento", "Diferido" ou "Suspenso", conforme o caso (Art. 132).

Os documentos fiscais serão numerados em todas as vias, por espécie, em ordem crescente de 1 a 999.999 e enfileirados em blocos uniformes de 20 (vinte) jogos, no mínimo, e 50 (cinquenta), no máximo.

Atingido o número 999.999, a numeração deverá ser recomeçada com a mesma designação de série e subsérie.

Cada estabelecimento, seja matriz, filial, sucursal, agência, depósito ou qualquer outro, terá talonário próprio.

Em relação a produto não tributado, a emissão de documentos fiscais poderá ser dispensada, mediante prévia autorização dos Fiscos estadual e federal.

Conforme o Art. 134, os documentos fiscais a que alude o artigo 127, exceto os dos incisos I, IV e XX, serão confeccionados e utilizados com observância das seguintes séries:

- I - "B", na prestação de serviço a usuário localizado neste Estado ou no Exterior;
- II - "C", na prestação de serviço a usuário localizado em outro Estado;
- III - "D", na saída de mercadoria a consumidor, exclusivamente quando esta for retirada pelo comprador, e na prestação de serviço de transporte de passageiros;
- IV - "F", na utilização do Resumo de Movimento Diário.

Sem prejuízo de outras hipóteses, será emitido o documento fiscal correspondente:

- I - no reajustamento de preço, em virtude de contrato de que decorra acréscimo no valor da operação ou prestação;

II - na regularização, em virtude da diferença de preço ou de quantidade da mercadoria objeto da operação ou da prestação, quando efetuada no período de apuração em que tenha sido emitido o documento fiscal originário;

III - para lançamento do ICMS não pago na época própria, em virtude de erro de cálculo, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto, em que tenha sido emitido o documento fiscal originário.

Será obrigatório o uso de documento fiscal de subsérie distinta, sempre que for realizada operação ou prestação sujeitas a diferentes alíquotas do ICMS, podendo o contribuinte opcionalmente utilizar-se da faculdade prevista nos parágrafos seguintes (Art. 136).

Será facultado ao estabelecimento que emita documento fiscal por processo mecanizado, datilográfico ou em equipamento que não utilize arquivo magnético ou equivalente, usar formulário contínuo ou jogo solto, numerado tipograficamente:

I - sem distinção por série ou subsérie, englobando operações e prestações a que se refere a seriação indicada no artigo 134, devendo constar a designação "Série única";

II - das séries "B", "C" e "D", sem distinção por subsérie, englobando operações e prestações para as quais seja exigida subsérie especial, devendo constar a designação "Única", após a letra indicativa da série;

III - na hipótese de que trata o caput será permitido o uso de jogo solto ou formulário contínuo para a emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, sem distinção por subsérie, englobando operações para as quais seja exigida subsérie especial, devendo constar a designação "única" após a letra indicativa da série, vedada sua emissão por sistema eletrônico de processamento de dados.

Os documentos fiscais a que se refere o caput comportarão todas as hipóteses de operações, desde que seja indicado o Código de Situação Tributária (CST) que será composto de três dígitos, na forma ABB, onde o primeiro dígito deve indicar a origem da mercadoria, com base na Tabela "A" e os segundos e terceiros dígitos, a tributação pelo ICMS, com base na Tabela "B", seguintes:

I - Tabela A - Origem da Mercadoria

0 - Nacional

1 - Estrangeira - Importação direta

2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno

II - Tabela B - Tributação pelo ICMS

0 - Tributada integralmente

10 - Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária

20 - Com redução de base de cálculo

30 - Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária

40 - Isenta

41 - Não tributada

50 - Suspensão

51 - Diferimento

60 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária

70 - Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária

90 – Outras

Quando o documento fiscal for cancelado, conservar-se-ão no talonário ou no encadernamento do formulário contínuo todas as suas vias, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

Sempre que for obrigatória a emissão de documento fiscal, o destinatário da mercadoria ou bem e o usuário do serviço são obrigados a exigir tal documento daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais (Art. 139).

O transportador não poderá aceitar despacho ou efetuar o transporte de mercadoria ou bem que não estejam acompanhados dos documentos fiscais próprios (Art.140).

O documento fiscal é intransferível e sua emissão é de competência exclusiva do próprio contribuinte, seu preposto ou mandatário, devendo ser apreendido o que for encontrado em poder de quem não esteja autorizado, ficando o cedente e o portador sujeitos às penalidades legais (Art. 141).

A Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, modelo 23, que será utilizada para recolhimento de tributos devidos a unidade federada diversa da do domicílio do contribuinte, será emitida em 03 vias com a seguinte destinação:

I - a primeira via será remetida pelo agente arrecadador ao fisco da unidade da Federação favorecida;

II - a segunda via ficará em poder do contribuinte;

III - a terceira via será retida pelo fisco federal, por ocasião do despacho aduaneiro ou da liberação da mercadoria na importação, ou pelo fisco estadual da unidade da Federação destinatária, no caso da exigência do recolhimento imediato, hipótese em que acompanhará o trânsito da mercadoria.

8.2 Da Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF) e do Selo Fiscal

Consoante o Art. 146 deste regulamento, os documentos fiscais, inclusive os aprovados com base em regime especial, somente serão impressos mediante prévia autorização do Fisco, através da Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), ressalvados os casos expressamente previstos na legislação.

O disposto neste artigo aplica-se, também, ao documento fiscal impresso em tipografia do próprio usuário.

A AIDF perderá a validade se não utilizada no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data da sua expedição pelo Fisco (§ 2º).

A AIDF será expedida após homologação, pelo Fisco, do Pedido de Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (PAIDF), Anexo VI, ou do Pedido para Aquisição de Formulário de Segurança (§ 3º).

O formulário PAIDF de que trata o parágrafo anterior terá o prazo de validade de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data do recebimento (§ 4º).

Para cumprimento do disposto no artigo anterior, será preenchida a AIDF, que conterá, no mínimo, as seguintes indicações:

I - denominação: Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF);

II - número de ordem;

III - nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento gráfico;

IV - nome, endereço e números de inscrição no CGF e no CGC do usuário dos documentos fiscais a serem impressos;

V - espécie do documento fiscal, série e subsérie quando for o caso, números, inicial e final dos documentos a serem impressos, quantidade e tipo;

VI - identificação do responsável pelo estabelecimento encomendante, nome e número do documento de identidade;

VII - assinaturas dos responsáveis pelos estabelecimentos encomendante e gráfico e a do servidor, sob matrícula, que autorizou a impressão, além do carimbo da repartição;

VIII - data da entrega dos documentos impressos, números e série do documento fiscal do estabelecimento gráfico correspondente à operação, bem como a identidade e assinatura da pessoa a quem tenha sido feita a entrega.

O formulário será preenchido, no mínimo, em 4 (quatro) vias que terão a seguinte destinação:

I - 1ª e 2ª vias, repartição fiscal;

II - 3ª via, estabelecimento usuário;

III - 4ª via, estabelecimento gráfico.

No caso do estabelecimento gráfico situar-se em outro Estado, a autorização será requerida por ambas as partes às repartições fiscais respectivas, precedida da autorização deste Estado.

Sobre o Selo Fiscal, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ – CE), se utiliza de dois tipos básicos de selos fiscais, a saber:

O Selo Fiscal de Autenticidade, para controle dos documentos fiscais, formulário contínuo e o Selo Fiscal de Trânsito de mercadoria, para comprovação das operações e prestações concernentes ao ICMS nas entradas e saídas do Estado.

Os selos de que trata este artigo serão também utilizados nos documentos fiscais relativos às operações e prestações sem oneração do imposto.

O Selo Fiscal de Autenticidade deverá ter as seguintes características e dispositivos de segurança:

I - dispositivos de segurança:

a) impressão calcográfica cilíndrica - talho doce: brasão do Estado, filigrana, imagem fantasma (latente) da sigla CE, textos e microtextos (SELO FISCAL, ESTADO DO CEARÁ, SECRETARIA DA FAZENDA - SEFAZ);

b) fundo numismático duplex, incorporando o brasão do Estado;

c) microletra positiva e distorcida em off-set;

d) fundo geométrico positivo;

e) fundo invisível fluorescente, incorporando a palavra AUTENTICIDADE e o brasão do Estado;

f) numeração tipográfica;

II - papel adesivo:

a) frontal: papel off-set branco com variação de gramatura de 50 a 63 g/m²;

b) adesivo: tipo permanente, com excelentes propriedades de adesão e alta coesão, resistente à umidade, ao calor e à luz ultravioleta, e que garanta a sua adesividade à base a ser colada, com gramatura mínima de 25g/m² +/- 10%;

c) liner: em papel siliconizado.

III - faqueamento: tipo estrelado apropriado à fragmentação do selo quando da tentativa de sua retirada do documento.

O Selo Fiscal de Trânsito deverá ter as seguintes características e dispositivos de segurança:

I - impressão calcográfica, com tarja de 1,0 x 10,0 cm e texto na cor azul escura;

II - faixa amarela, usando impressão "off-set" e medindo 0,1 x 10,0 cm;

III - fundo numismático ou medalhão nas cores azul e cinza claras, medindo 2,9 x 10,0 cm, sendo a impressão "off-set";

IV - fundo invisível fluorescente com a sigla "SEFAZ" no centro do fundo medalhão, com impressão " off-set ";

V - faqueamento apropriado à fragmentação do selo, quando da tentativa de sua retirada do documento;

VI - microtexto positivo;

VII - imagem fantasma ou latente com a sigla CE;

VIII - adesivo acrílico, tipo permanente, dissolvido em solventes orgânicos, aromáticos e alifáticos, sem produtos auxiliares, com excelentes propriedades de adesão e alta coesão, resistente à umidade, ao calor e à luz ultravioleta, não podendo ser disperso em água;

IX - numeração por sistema eletrônico de processamento de dados, sendo o último algarismo o dígito verificador.

Segundo o Art. 155, a aplicação do Selo Fiscal de Autenticidade dar-se-á nos documentos fiscais a que se refere o artigo 127, inclusive formulário contínuo e os autorizados através de regimes especiais.

Excluem-se da obrigatoriedade prevista neste artigo:

I - Nota Fiscal de Venda a Consumidor e sua substituição legal;

II - Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica;

III - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas;

IV - Bilhetes de Passagens;

V - Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação;

VI - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);

VII - Manifesto de Cargas;

VIII - Cupom Fiscal emitido por ECF e sua substituição legal;

IX - Formulário de Segurança destinado à Impressão e Emissão Simultânea de Documentos Fiscais.

X - Despacho de Transporte;

XI - Resumo de Movimento Diário;

XII - Ordem de Coleta de Cargas;

XIII - Autorização de Carregamento e Transporte.

O Selo Fiscal de Autenticidade será apostado na primeira via do documento fiscal pelo estabelecimento gráfico credenciado, para controle de sua impressão e autenticidade pelo Fisco.

O contribuinte deverá registrar, no ato da emissão do documento, a série e o número do selo fiscal apostado na sua primeira via, devendo ficar de forma legível em todas as demais, além de apor, sobre o Selo Fiscal de Autenticidade, o número do documento fiscal e a data da saída da mercadoria.

Conforme o Art. 157, a aplicação do Selo de Trânsito será obrigatória para todas as atividades econômicas na comprovação de operações de entradas e saídas de mercadorias.

O Selo Fiscal de Trânsito não terá sua aplicação exigida:

I - na nota fiscal que acobertar operação de trânsito livre de mercadorias neste Estado com destino a outras unidades da Federação ou ao exterior;

II - na nota fiscal de venda à ordem ou para entrega futura emitida sem destaque do imposto, para efeito de simples faturamento;

III - na nota fiscal que acobertar a entrada de mercadoria destinada a feira e exposição neste Estado, desde que haja Termo de Acordo firmado com a Secretaria da Fazenda;

IV - na Nota Fiscal Avulsa emitida pelo Fisco deste Estado, com exceção da que acobertar operação de devolução de mercadoria;

V - outras hipóteses previstas na legislação tributária;

VI - quando o órgão de fronteira não possuir equipamento de informática, ou quando este estiver fora do ar, caso em que será emitida a Guia de Trânsito Livre.

VII - na nota fiscal que tenha sido enviada em arquivo magnético para o sistema de controle da SEFAZ-CE.

O disposto no inciso I do parágrafo anterior não se aplica às seguintes operações:

I - com mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por substituição tributária e nas operações a negociar;

II - quando houver indício de internamento de mercadoria neste Estado;

III - com operações cujo valor da carga transportada seja superior a 15.000 (quinze mil) UFIRs.

Nas operações de trânsito livre, a que se refere o parágrafo anterior, a aposição do selo fiscal ocorrerá somente por ocasião da entrada de mercadoria neste Estado.

A documentação fiscal que acobertar operação de trânsito livre perderá sua validade jurídica se as mercadorias ou bens a que se refere não tiverem transitado até 7 (sete) dias de sua entrada neste Estado, contados a partir do 1º (primeiro) dia útil seguinte ao da emissão do Termo de Responsabilidade (Passe Fiscal) ou Guia de Trânsito Livre, salvo motivo previamente justificado e formalizado junto à unidade fazendária mais próxima (§ 4º).

O transportador de cargas ou condutor terá o prazo de 7 (sete) dias, contados da data de aposição do selo fiscal de trânsito livre para, no caso de internamento de mercadorias, dirigir-se espontaneamente aos CEXATs ou Postos Fiscais, a fim de efetuar o pagamento do ICMS devido (§ 5º).

A aplicação do Selo Fiscal de Trânsito poderá ser dispensada na nota fiscal que acobertar operação de trânsito livre de mercadorias de baixo valor econômico, mediante ato específico do Secretário da Fazenda.

Nas operações de trânsito livre a que se refere este artigo, existindo pendências estas poderão ser sanadas:

I - pela apresentação do Termo de Responsabilidade (Passe Fiscal) ou Guia de Trânsito Livre - GTL, devidamente assinados e identificada a matrícula funcional do servidor que efetuou a baixa;

II - pela apresentação do Auto de Infração lavrado em decorrência de internamento das mercadorias;

III - pelo pagamento do ICMS devido e acréscimos legais, se for o caso;

IV - pela apresentação das cópias do livro registro de entradas de mercadorias autenticadas pelo Fisco de destino das mercadorias;

V - pela apresentação de cópias de documentos fiscais com o protocolo de entradas ou outro tratamento de controle dado pelo Fisco de destino das mercadorias;

VI - pela declaração do contribuinte destinatário ou responsável, em documento que contenha todas as informações cadastrais da empresa adquirente, com referencia expressa às notas fiscais constantes do Termo de Responsabilidade (Passe Fiscal) ou Guia de Trânsito Livre - GTL, devidamente visados pelo Fisco do destinatário;

VII - nas operações a negociar, objeto de trânsito livre, pela apresentação do documento de arrecadação do ICMS e ou comprovante de pagamento exigido pelo Fisco de destino.

Os Estabelecimentos Gráficos para poderem confeccionar Selos Fiscais necessitam do competente credenciamento junto à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ – CE), anexando cópias dos documentos comprobatórios, referentes aos requisitos de segurança relativos a pessoal, produto, processo industrial, patrimônio e experiência comprovada na confecção de documentos de segurança

8.3 Das Notas Fiscais e outros Documentos

Nos termos do Art. 169, os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A:

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

II - na transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, quando estes não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;

III - sempre que, no estabelecimento, entrarem mercadoria ou bem, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 180.

Consoante o RICMS, a nota fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações:

I - no quadro "emitente":

a) nome ou razão social;

b) endereço;

c) bairro ou distrito;

- d) município;
 - e) unidade da Federação;
 - f) telefone ou fax;
 - g) Código de Endereçamento Postal;
 - h) número de inscrição no CGC;
 - i) natureza da operação de que decorrer a saída ou a entrada, tais como: venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa para demonstração, industrialização ou outros fins;
 - j) CFOP;
 - l) número de inscrição estadual do substituto tributário na unidade da Federação em favor da qual seja retido o ICMS, quando for o caso;
 - m) número de inscrição no CGF;
 - n) denominação "nota fiscal";
 - o) indicação da operação, se de entrada ou de saída;
 - p) número de ordem da nota fiscal e, imediatamente abaixo, a expressão "série", se for o caso, acompanhada do número correspondente, nos termos do artigo 181;
 - q) número e destinação da via da nota fiscal;
 - r) data-limite para emissão da nota fiscal;
 - s) data de emissão da nota fiscal;
 - t) data da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento;
 - u) hora da efetiva saída da mercadoria, do estabelecimento;
- II - no quadro "destinatário/remetente":
- a) nome ou razão social;
 - b) número de inscrição no CGC;
 - c) endereço;
 - d) bairro ou distrito;
 - e) Código de Endereçamento Postal;
 - f) município;
 - g) telefone ou fax;
 - h) unidade da Federação;
 - i) número de inscrição estadual, quando for o caso;
- III - no quadro "fatura", se adotado pelo emitente, as indicações previstas na legislação pertinente;
- IV - no quadro "dados do produto":

- a) código adotado pelo estabelecimento para identificação do produto;
 - b) descrição dos produtos, compreendendo: nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação;
 - c) classificação fiscal dos produtos, quando exigida pela legislação do IPI;
 - d) Código de Situação Tributária (CST);
 - e) unidade de medida utilizada para a quantificação dos produtos;
 - f) quantidade dos produtos;
 - g) valor unitário dos produtos;
 - h) valor total dos produtos;
 - i) alíquota do ICMS;
 - j) alíquota do IPI, quando for o caso;
 - k) valor do IPI, quando for o caso;
- V - no quadro "cálculo do imposto":
- a) base de cálculo total do ICMS;
 - b) valor do ICMS incidente na operação;
 - c) base de cálculo aplicada para a determinação do valor do ICMS retido por substituição tributária, quando for o caso;
 - d) valor do ICMS retido por substituição tributária, quando for o caso;
 - e) valor total dos produtos;
 - f) valor do frete;
 - g) valor do seguro;
 - h) valor de outras despesas acessórias;
 - i) valor total do IPI, quando for o caso;
 - j) valor total da nota;
- VI - no quadro "transportador/volume transportados":
- a) nome ou razão social do transportador e a expressão "autônomo", se for o caso;
 - b) condição de pagamento do frete: se por conta do emitente ou do destinatário;
 - c) placa do veículo, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;
 - d) unidade da Federação de registro do veículo;
 - e) número de inscrição do transportador no CGC ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);
 - f) endereço do transportador;
 - g) município do transportador;

- h) unidade da Federação do domicílio do transportador;
- i) número de inscrição estadual do transportador, quando for o caso;
- j) quantidade de volumes transportados;
- l) espécie dos volumes transportados;
- m) marca dos volumes transportados;
- n) numeração dos volumes transportados;
- o) peso bruto dos volumes transportados;
- p) peso líquido dos volumes transportados;

VII - no quadro "dados adicionais":

a) campo "informações complementares" - outros dados de interesse do emitente, tais como: número do pedido, vendedor, emissor da nota fiscal, local de entrega, quando diverso do endereço do destinatário nas hipóteses previstas na legislação, propaganda e outros;

b) campo "reservado ao Fisco": - o Selo Fiscal de Autenticidade ou outras indicações estabelecidas pelo Fisco;

c) número de controle do formulário, no caso de nota fiscal emitida por processamento eletrônico de dados;

VIII - no rodapé ou na lateral direita da nota fiscal: o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no CGC, do impressor da nota; a data e a quantidade da impressão; número de ordem da primeira e da última nota impressa e respectiva série, quando for o caso, e o número da AIDF;

IX - comprovante de entrega dos produtos, que poderá ser dispensado mediante solicitação e indicação na AIDF, e, quando utilizado, deverá integrar apenas a 1ª via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável, constando:

- a) a declaração de recebimento dos produtos;
- b) a data do recebimento dos produtos;
- c) a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;
- d) a expressão: "nota fiscal";
- e) o número de ordem da nota fiscal.

A nota fiscal, salvo o disposto no parágrafo seguinte, será de tamanho não inferior a 21,0 x 28,0 cm e 28,0 x 21,0 cm para os modelos 1 e 1-A, respectivamente, e suas vias não poderão ser impressas em papel jornal, observado o seguinte:

I - os quadros terão largura mínima de 20,3 cm, exceto os quadros:

- a) "destinatário/remetente", que terá largura mínima de 17,2 cm;
- b) "dados adicionais", no modelo 1-A;

II - o campo "reservado ao Fisco" terá tamanho mínimo de 8,0 cm x 3,0 cm, em qualquer sentido;

III - os campos "CGC", "Inscrição Estadual do Substituto Tributário", "Inscrição Estadual", do quadro "Emitente", e os campos "CGC/CPF" e "Inscrição Estadual", do quadro "destinatário/remetente", terão largura mínima de 4,4 cm.

Conforme manda a legislação, a nota fiscal poderá ser impressa em tamanho inferior ao estabelecido no parágrafo anterior, exclusivamente nos casos de emissão por processamento eletrônico de dados, desde que as indicações a serem impressas quando da sua emissão sejam grafadas no máximo, com 17 caracteres por polegada sem prejuízo do disposto nas alíneas "j" e "k" do inciso IV e "i" do inciso V deste artigo, sendo impressas tipograficamente as seguintes indicações:

I - das alíneas "a" a "h", "m", "n", "p", "q" e "r" do inciso I do caput, devendo as indicações das alíneas "a", "h" e "m" ser impressas, no mínimo, em corpo "8", não condensada;

II - do inciso VIII do caput, devendo ser impressas, no mínimo, em corpo "5", não condensada;

III - das alíneas "d" e "e" do inciso IX do caput.

Na hipótese de confecção das Notas Fiscais, modelos 1 ou 1-A, avulsas, as indicações a que se referem as alíneas "a" a "h" e "m" do inciso I do caput, serão dispensadas de impressão tipográfica, hipótese em que os dados a esta referentes serão inseridos em quadro "Emitente" e a sua denominação será "Nota Fiscal Avulsa", observado, ainda:

I - o quadro "Destinatário/Remetente" será desdobrado em quadros "Remetente" e "Destinatário", com a inclusão de campos destinados a identificar os códigos dos respectivos municípios;

II - no quadro "Informações Complementares", poderão ser incluídos o código do município do transportador e o valor do ICMS incidente sobre o frete.

Observados os requisitos da legislação pertinente, a nota fiscal poderá ser emitida por processamento eletrônico de dados, com:

I - as indicações das alíneas "b" a "h", "m" e "p" do inciso I e da alínea "e" do inciso IX, ambos do caput, impressas por esse sistema;

II - espaço em branco de até 5,0 cm na margem superior, na hipótese de impressora matricial.

As indicações a que se referem a alínea "l" do inciso I e as alíneas "c" e "d" do inciso V, ambos do caput, serão prestadas quando o emitente da nota fiscal for o substituto tributário.

Nas operações de exportação o campo destinado ao município, do quadro "Destinatário/Remetente", será preenchido com a indicação da cidade e do país de destino.

A nota fiscal poderá servir como fatura, feita a inclusão dos elementos necessários no quadro "Fatura", caso em que a denominação prevista nas alíneas "n" do inciso I e "d" do inciso IX, ambos do caput, passa a ser "Nota Fiscal- Fatura".

Nas vendas a prazo, quando não houver emissão de nota fiscal-fatura ou de fatura ou, ainda, quando esta for emitida em separado, a nota fiscal, além dos requisitos exigidos neste artigo, deverá conter, impressas ou mediante carimbo, no campo "Informações Complementares" do quadro "dados adicionais", indicações sobre a operação, tais como: preço a vista, preço final, quantidade, valor e datas de vencimento das prestações.

Conforme o regulamento, serão dispensadas as indicações do inciso IV do caput, se estas constarem de romaneio, que passará a constituir parte inseparável da nota fiscal, desde que obedecidos os requisitos abaixo:

I - o "Romaneio" deverá conter, no mínimo, as indicações das alíneas "a" a "e", "h", "m", "p", "q", "s" e "t" do inciso I; "a" a "d", "f", "h" e "i" do inciso II; "j" do inciso V; e "a", "c" a "h" do inciso VI e do inciso VIII, todos do caput;

II - a nota fiscal deverá conter as indicações do número e da data do Romaneio e este, do número e da data daquela.

Nas operações sujeitas a mais de uma alíquota ou situação tributária os dados do quadro "Dados do produto" deverão ser subtotalizados por alíquota ou situação tributária.

Os dados relativos a tributos municipais serão inseridos, quando for o caso, entre os quadros "Dados do produto" e "Cálculo do imposto", conforme legislação municipal, observado o disposto no inciso IV do § 4º do artigo 128;

Caso o transportador seja o próprio remetente ou o destinatário, esta circunstância será indicada no campo "Nome/Razão Social", do quadro "Transportador/Volumes Transportados" obedecendo o disposto nas alíneas "b" e "e" a "i" do inciso VI do caput.

Na nota fiscal emitida relativamente à saída de mercadoria em retorno ou em devolução deverão ser indicados, ainda, no campo "Informações Complementares", o número, a data da emissão e o valor da operação do documento original.

No campo "Placa do Veículo" do quadro "Transportador/Volumes Transportados", deverá ser indicada a placa do veículo tracionado, quando se tratar de reboque ou semi-reboque deste tipo de veículo, devendo a placa dos demais veículos tracionados, quando houver, ser indicada no campo "Informações Complementares".

Determina a legislação que a aposição de selos ou carimbos nas notas fiscais, quando do trânsito da mercadoria, deverá ser feita no verso, salvo quando forem carbonadas, hipótese em que serão apostos no anverso desde que não prejudique a identificação dos dados contidos no documento.

Nos termos da legislação, será permitida a inclusão de operações enquadradas em diferentes códigos fiscais numa mesma nota fiscal, hipótese em que estas serão indicadas no campo "CFOP", no quadro "Emitente" e no quadro "Dados do Produto", na linha correspondente a cada item, após a descrição do produto.

Será vedada a utilização simultânea das notas fiscais, modelos 1 e 1-A, salvo quando adotadas séries distintas, nos termos do artigo 182.

Conforme o Art. 171, na operação de saída de mercadoria ou bem para destinatário localizado neste Estado, as vias da nota fiscal terão a seguinte destinação:

I - a 1ª via acompanhará a mercadoria ou bem e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;

II - a 2ª via será arquivada pelo emitente;

III - a 3ª via será remetida, pelo emitente, ao órgão local do seu domicílio fiscal;

IV - a 4ª via acompanhará a 1ª e será retida pelo Fisco no trânsito da mercadoria ou bem.

Na operação de saída de mercadoria ou bem para outro Estado, as vias da nota fiscal terão a seguinte destinação:

I - a 1ª via acompanhará a mercadoria e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;

II - a 2ª via será arquivada pelo emitente;

III - a 3ª via acompanhará a mercadoria ou bem para fins de controle do Fisco da unidade federada de destino;

IV - a 4ª via acompanhará a mercadoria e será retida pelo posto fiscal de saída deste Estado e enviada ao órgão local de origem;

Segundo o Art. 173, na operação de saída de mercadoria ou bem para o exterior, a nota fiscal será emitida:

I - se a mercadoria ou bem forem embarcados no Estado do remetente, na forma prevista no artigo 171;

II - se o embarque se processar em outro Estado, na forma do artigo anterior.

Consoante a legislação, a nota fiscal que acobertar operação de exportação para o exterior, deverá constar a respectiva codificação fiscal da mercadoria ou bem indicada na NBM/SH.

Nos termos do Art. 174, a nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem;

II - no momento do fornecimento de alimentação, bebida e outras mercadorias, em restaurante, bar, café e estabelecimento similar ou fornecimento de mercadoria com prestação de serviço sujeito ao ICMS;

III - antes da tradição real ou simbólica da mercadoria ou bem:

a) no caso de transmissão de propriedade de mercadoria, bem ou título que os represente, quando estes não transitarem pelo estabelecimento do transmitente;

b) no caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadoria ou bem que, tendo transitado pelo estabelecimento transmitente, deste tenham saído sem o pagamento do IPI ou do ICMS, em decorrência de locação ou de remessa para armazém geral ou depósitos fechado;

IV - relativamente à entrada de mercadoria ou bem, nos momentos definidos no artigo 182;

V - em complementação ou correção a outra anteriormente emitida, na forma prevista na legislação.

Na nota fiscal emitida no caso de ulterior transmissão de propriedade de mercadoria ou bem, prevista na alínea "b" do inciso III, deverão ser mencionados o número, a série e a data da nota fiscal emitida anteriormente por ocasião da saída da mercadoria ou bem.

No caso de mercadoria ou bem de procedência estrangeira que, sem entrar no estabelecimento do importador ou arrematante, sejam por este remetidos a terceiro, deverá o importador ou arrematante emitir nota fiscal, com a declaração de que a mercadoria ou bem sairão diretamente da repartição federal em que se processou o desembaraço, sem prejuízo do disposto no inciso V do artigo 180.

De acordo com o Art. 175, a nota fiscal, além das hipóteses previstas no artigo anterior, será também emitida:

I - no caso de mercadoria ou bem que não possa ser transportados de uma só vez, desde que o IPI ou ICMS deva incidir sobre o todo;

II - no caso de diferença apurada no estoque de selo especial de controle fornecido ao contribuinte, pela repartição do Fisco Federal, para aplicação em seus produtos.

Na hipótese do inciso I, caput, serão observadas as seguintes normas:

I - se o preço de venda se estender para o todo sem indicação correspondente a cada peça ou parte, a nota fiscal inicial será emitida especificando o todo, com o lançamento do IPI e o destaque do ICMS, devendo constar que a remessa será feita em peças ou partes;

II - A cada remessa corresponderá nova nota fiscal, sem lançamento do IPI e sem o destaque do ICMS, mencionando-se o número, a série e a data da nota fiscal inicial.

Para efeito da emissão de nota fiscal, na hipótese do inciso II do caput:

I - a falta de selo caracteriza saída de produto sem a emissão de nota fiscal e sem pagamento do IPI e do ICMS;

II - o excesso de selos caracteriza saída de produtos sem aplicação do selo e sem pagamento do IPI e do ICMS.

A emissão de nota fiscal, na hipótese do inciso II do § 2º, somente será efetuada antes de qualquer procedimento do Fisco.

Fora dos casos previstos nas legislações do IPI e do ICMS, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias.

Sobre a Nota Fiscal de venda a consumidor, nas operações em que o adquirente seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, será emitido o Cupom Fiscal ou, em lugar deste, a nota fiscal de consumidor, em ambos os casos emitidos por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), observando o seguinte:

O estabelecimento que for também contribuinte do IPI deverá atender à legislação própria.

Nos termos da legislação é vedado o destaque do ICMS na Nota Fiscal de Venda a Consumidor.

O cupom emitido por equipamento anteriormente autorizado para uso fiscal supre o cupom fiscal emitido por ECF, conforme dispuser a legislação.

Consoante o Art. 178 a Nota Fiscal de Venda a Consumidor conterá as seguintes indicações:

I - a denominação "Nota Fiscal de Venda a Consumidor";

II - o número de ordem, série e subsérie e o número da via;

III - a data da emissão;

IV - o nome, o endereço e os números de inscrição no CGF e no CGC, do estabelecimento emitente;

V - a discriminação das mercadorias, quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação;

VI - os valores, unitário e total, das mercadorias e o valor total da operação;

VII - o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no CGC, do impressor da nota, a data e a quantidade da impressão, o número de ordem da primeira e da última nota impressa e respectiva série e subsérie, e o número da AIDF;

VIII - prazo de validade.

A Nota Fiscal de Venda a Consumidor será extraída, no mínimo, em 2 (duas) vias, sendo a 1ª entregue ao comprador e a 2ª presa ao bloco, para exibição ao Fisco (Art. 179).

Acerca da Nota Fiscal de Entrada de mercadoria, o artigo 180 afirma: O contribuinte, excetuado o produtor agropecuário, emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, sempre que em seu estabelecimento entrarem mercadoria ou bem, real ou simbolicamente:

I - novos ou usados, remetidos a qualquer título, por particular, produtor agropecuário, ou pessoa físicas ou jurídicas não obrigadas a emissão de documento fiscal;

II - em retorno, quando remetidos por profissional autônomo ou avulso os quais tenham sido enviados para industrialização;

III - em retorno de exposição ou feira para as quais tenham sido remetidos exclusivamente para fins de exposição ao público;

IV - em retorno de remessa feita para venda fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículo;

V - importados diretamente do exterior, bem como os arrematados em leilão ou adquiridos em concorrência promovida pelo Poder Público;

VI - em outras hipóteses previstas na legislação.

O documento previsto neste artigo servirá para acobertar o trânsito de mercadoria ou bem até o local do estabelecimento emitente, nas seguintes hipóteses:

I - quando o estabelecimento destinatário assumir o encargo de retirar ou de transportar bem ou mercadoria, a qualquer título, remetidos por particular ou por produtor agropecuário;

II - nos retornos a que se referem os incisos II e III do caput;

III - na hipótese do inciso V, inclusive quando o transporte tiver que ser feito parceladamente.

O estabelecimento produtor agropecuário e o produtor rural - pessoa física - emitirá Nota Fiscal de Produtor, modelo 4 (Art. 184).

I - sempre que promover a saída de mercadoria;

II - na transmissão da propriedade de mercadoria;

III - em outras hipóteses previstas na legislação.

A Nota Fiscal de Produtor conterá as seguintes indicações tipograficamente impressas:

I - denominação "Nota Fiscal de Produtor";

II - número de ordem e número da via;

III - nome, endereço e os números de inscrição no CGF e no CGC ou CPF do emitente, quando for o caso;

IV - prazo de validade;

V - o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no CGC, do impressor da nota, a data e a quantidade da impressão, o número de ordem da primeira e da última nota impressa e o número da AIDF;

VI - demais composições tipográficas do modelo, constantes de palavras, expressões, linhas e retângulos;

VII - as indicações dos incisos I, II, III, IV e V serão impressas.

Os produtores rurais, nos termos do RCMS, enquadrados no regime de recolhimento "outros" serão autorizados a emitir Nota Fiscal de Produtor, porém com o

campo a ser destacado o ICMS devidamente tarjado, bem como a aposição da expressão: "ESTE DOCUMENTO NÃO GERA CRÉDITO DO ICMS".

De acordo com o Art. 187, a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, impressa com a denominação "Avulsa", será emitida pelo Fisco, em operação com mercadoria ou bem, nas seguintes hipóteses:

- I - promovida por produtor, desde que não possua nota fiscal própria;
- II - promovida por repartição pública, inclusive autarquia federal, estadual e municipal, quando não obrigadas à inscrição no CGF;
- III - promovida por pessoas não inscritas no CGF;
- IV - quando se proceder à complementação do ICMS que vier destacado na nota fiscal originária;
- V - regularização ou liberação em trânsito que tenha sido objeto de ação fiscal;
- VI - qualquer caso em que não se exija a nota fiscal própria, inclusive em operação promovida por não contribuinte do ICMS.

Segundo o Art. 189, a Nota Fiscal Conta de Energia Elétrica, modelo 6, será utilizada por qualquer estabelecimento que promover saída de energia elétrica e conterà, no mínimo, as seguintes indicações:

- I - denominação "Nota Fiscal Conta de Energia Elétrica",
- II - identificação do emitente: nome, endereço e os números de inscrição no CGF e no CGC;
- III - identificação do destinatário: nome, endereço e os números de inscrição estadual e no CGC, se for o caso;
- IV - número de ordem, série, subsérie e o número da via;
- V - datas da leitura e da apresentação ao destinatário;
- VI - discriminação do produto;
- VII - valor do consumo/demanda;
- VIII - acréscimos a qualquer título;
- IX - valor total da operação;
- X - base de cálculo do ICMS;
- XI - alíquota aplicável;

XII - valor do ICMS

XIII – Código Fiscal de Operação e Prestação (CFOP);

XIV – nome, endereço, número de inscrição no CGF e no CNPJ, do impressor da nota fiscal, data, quantidade de impressão, número de ordem da primeira e da última nota fiscal impressa e respectiva série e subsérie, se for a hipótese e o número da AIDF;

XV – prazo de validade.

§ 1º As indicações dos incisos I, II, IV, XIV e XV serão impressas e o documento será de tamanho não inferior a 9cm x 15cm, em qualquer sentido, devendo ser emitido, no mínimo, em duas vias que terão a seguinte destinação:

I – primeira via, entregue ao destinatário;

II – segunda via, arquivo do emitente.

A Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7 (Art. 190), será utilizada, por:

I - agência de viagem ou qualquer transportador que executarem serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional de turista e de outras pessoas, em veículos próprios ou afretados;

II - transportador de valores, para englobar, em relação a cada tomador de serviço, as prestações realizadas, no período de apuração do imposto;

III - transportador ferroviário de cargas, para englobar, em relação a cada tomador de serviço, as prestações realizadas no período de apuração do imposto;

IV - transportador de passageiros, para englobar, no final do período de apuração do imposto, os documentos de excesso de bagagem emitidos durante o mês, nas condições do artigo 258.

A Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21, será utilizada por qualquer estabelecimento que preste serviço de comunicação. (Art. 196).

A Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22, será utilizada por qualquer estabelecimento que preste serviço de telecomunicação. (Art. 201).

O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8, será utilizado por qualquer transportador que executar serviço de transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional, de cargas, em veículo próprio ou afretado. (Art. 204).

O Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9, será utilizado por qualquer transportador que executar serviço de transporte aquaviário intermunicipal, interestadual e internacional, de cargas. (Art. 207).

O Conhecimento Aéreo, modelo 10, será utilizado pela empresa que executar serviço de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional de cargas. (Art. 209).

O Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11, será utilizado pelo transportador que executar serviço de transporte ferroviário intermunicipal, interestadual e internacional de cargas. (Art. 211).

O Conhecimento de Transporte Avulso, série única, será emitido pelos órgãos e agentes fiscais, em substituição ao Conhecimento Aquaviário de Cargas e o Conhecimento Aéreo. (Art. 213).

Dentro desse tema, existem ainda, outros documentos fiscais utilizados no serviço de transporte, como as autorizações para carregamento e transporte (Art. 217), Ordem de Coleta de Cargas (Art. 223), Despacho de Transporte (Art. 224), Manifesto de Carga (Art. 226) e os seguintes bilhetes de passagem (Rodoviário, Aquaviário, Nota de Bagagem, Ferroviário).

8.4 Dos Livros Fiscais e das Guias do ICMS

O RICMS (Art. 260), determina que os contribuintes e as pessoas obrigadas a inscrição no CGF deverão manter em cada um dos estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, conforme as operações que realizarem.

- I - Registro de Entradas, modelo 1;
- II - Registro de Entradas, modelo 1-A;
- III - Registro de Saídas, modelo 2;
- IV - Registro de Saídas, modelo 2-A;
- V - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;
- VI - Registro do Selo Especial de Controle, modelo 4;
- VII - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;
- VIII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;
- IX - Registro de Inventário, modelo 7;
- X - Registro de Apuração do IPI, modelo 8;
- XI - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, quando da apuração do ICMS, utiliza-se das seguintes guias:

- I – Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIM);
- II – Guia Anual de Informações Econômico-Fiscais (GIEF);
- III – Guia Informativa do Valor Adicionado Fiscal (GIVAF);
- IV – Guia Informativa de Documentos Fiscais Emitidos ou Cancelados (GIDEC);
- V – Documento Informativo de Vendas (DIV);
- VI – Declaração de Impressão de Documentos Fiscais (DIDF);

8.5 Da Escrituração Fiscal

Escrituração, segundo Neves (1995, p. 51), “é a técnica contábil utilizada para registro dos fatos administrativos ocorrido na entidade”.

A partir dessa afirmação podemos dizer que escrituração fiscal é o registro sistemático em livro próprio e autêntico ou outro meio equivalente dos fatos fiscais-tributários ocorridos nas entidades econômico-administrativas.

O Regulamento do ICMS, quanto à Escrituração Fiscal, determina que os livros fiscais deverão obedecer aos padrões determinados pela legislação.

Será permitida a utilização de formulários em branco, desde que, em cada um deles, os títulos previstos nos modelos sejam impressos por sistema eletrônico de processamento de dados.

Obedecida a independência de cada livro, os formulários serão numerados por sistema eletrônico de processamento de dados, em ordem numérica consecutiva de 000.001 a 999.999, reiniciada a numeração quando atingido este limite.

Os formulários referentes a cada livro fiscal deverão ser enfeixados e encadernados por exercício de apuração, em grupos de até 500 (quinhentas) folhas.

Relativamente aos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Controle da Produção e do Estoque, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS e livro de Movimentação de Combustíveis, fica facultado enfeixar e encadernar:

I - os formulários mensalmente e reiniciar a numeração, mensal ou anualmente;

II - dois ou mais livros fiscais diferentes de um mesmo exercício num único volume de, no máximo 500 (quinhentas) folhas, desde que sejam separados por contracapas com identificação do tipo de livro fiscal e expressamente nominados na capa da encadernação."

Os livros fiscais escriturados por sistema eletrônico de processamento de dados serão enfeixados, encadernados e autenticados dentro de 60 (sessenta) dias, contados da data do último lançamento (Art. 304).

No caso do livro Registro de Inventário, o prazo de 60 (sessenta) dias para fins de enfeixamento e encadernação será contado a partir da data do balanço ou, se a empresa não for obrigada manter escrita contábil, do último dia do ano civil.

Nos termos do Art. 305 é facultada a escrituração das operações ou prestações de todo o período de apuração através de emissão única.

Para os efeitos deste artigo, havendo desigualdade entre os períodos de apuração do IPI e do ICMS, tomar-se-á por base o menor, é o que reza o parágrafo primeiro deste artigo.

De acordo com o parágrafo segundo, os livros fiscais escriturados por sistema eletrônico de processamento de dados deverão estar disponíveis no estabelecimento do contribuinte, decorridos 10 (dez) dias contados do encerramento do período de apuração.

Os lançamentos nos formulários constitutivos do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque podem ser feitos de forma contínua, dispensada a utilização de formulário autônomo para cada espécie, marca, tipo ou modelo de mercadoria (Art.306).

Parágrafo único. O exercício da faculdade prevista neste artigo não excluirá a possibilidade de o Fisco exigir, em emissão específica de formulário autônomo, a apuração dos estoques, bem como as entradas e as saídas de qualquer espécie, marca, tipo ou modelo de mercadoria.

8.6 Da Máquina Registradora e do Cupom Fiscal

Nos termos do Art. 330, a máquina registradora utilizada para fins fiscais deve ter, no mínimo, as seguintes características:

I - visor do registro de operação;

II - totalizadores parciais reversíveis, totalizador geral irreversível, ou, na sua falta, totalizadores parciais irreversíveis com capacidade mínima de acumulação:

a) em máquina eletromecânica de 06 (seis) dígitos;

b) em máquina eletrônica de 08 (oito) dígitos;

III - contador de ultrapassagem, assim entendido o contador irreversível do número de vezes em que o totalizador geral ou totalizadores parciais ultrapassarem a capacidade máxima de acumulação, com o mínimo de 3 (três) dígitos;

IV - numerador de ordem de operação, irreversível, com o mínimo de 3 (três) dígitos;

V - número de fabricação sequencial estampado em baixo relevo diretamente no chassi ou na estrutura da máquina, ou, ainda, em plaqueta metálica soldada ou rebitada na estrutura da máquina;

VI - emissor de cupom fiscal;

VII - emissor de fita detalhe;

VIII - capacidade de impressão, no cupom e na fita detalhe, do valor acumulado no totalizador geral irreversível, e nos totalizadores parciais, por ocasião da leitura em "X" ou da redução em "Z";

IX - bloqueio automático de funcionamento ante à perda, por qualquer motivo, do valor acumulado no totalizador geral;

X - dispositivo assegurado da inviolabilidade (lacre) destinado a impedir que o equipamento sofra alteração, sem que fique evidenciada qualquer intervenção;

XI - dispositivo que assegure retenção dos dados acumulados, mesmo ante a presença de magnetismo, umidade, vapor, líquido, variação de temperatura, de impurezas do ar, ou de outros eventos;

XII - contador de reduções irreversível, dos totalizadores parciais;

XIII - dispositivo que assegure, no mínimo, por 720 (setecentas e vinte) horas, as funções exigidas nos incisos II, III, IV e XII;

XIV - dispositivo inibidor do funcionamento, na hipótese de término da bobina destinada à impressão da fita detalhe;

XV - memória fiscal inviolável constituída de PROM ou EPROM, com capacidade de armazenar os dados relativos a, no mínimo, 1.825 (um mil oitocentos e vinte e cinco) dias, destinada a gravar o valor acumulado da venda bruta diária e as respectivas data e hora, ou contador de reinício de operação, o número de fabricação do equipamento, os números de inscrição federal e estadual do estabelecimento e o logotipo fiscal.

Conforme determina o Art. 332 deste RICMS, o Cupom Fiscal a ser entregue ao consumidor final no ato de alienação da mercadoria, qualquer que seja seu valor, deve conter, no mínimo, impressas pela própria máquina, as seguintes indicações:

I - denominação "Cupom Fiscal";

II - nome e números de inscrição estadual e no CGC, do emitente;

III - data da emissão: dia, mês e ano;

IV - número de ordem de cada operação, obedecida sequência numérica consecutiva;

V - número de ordem sequencial da máquina registradora, atribuído pelo estabelecimento;

VI - sinais gráficos que identifiquem os totalizadores parciais e demais funções da máquina registradora;

VII - valor de cada unidade de mercadoria saída ou o produto obtido pela multiplicação daquele pela respectiva quantidade;

VIII - valor total da operação.

8.7 Da Nota Fiscal Eletrônica

Os avanços da tecnologia da informação e digital têm repercutido intensamente nas organizações, nas empresas e nas entidades, de uma maneira geral, quer no setor público ou privado.

Nas Administrações Fazendárias (Fiscos), não tem sido diferente e uma série de inovações tecnológicas vem se processando a cada dia, de forma que os principais instrumentos de controle fiscal já são utilizados com base nessa moderna tecnologia.

Como uma das conseqüências, em outubro de 2005, tivemos o marco inicial da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no Brasil e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), mediante o Ajuste SINIEF nº 07/05.

Em termos resumidos podemos dizer que a NF-e é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes.

Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pelo Fisco, do documento eletrônico.

Nesse primeiro momento de sua criação, a NF-e pode substituir as notas fiscais tradicionais modelos 1 e A/1, que são normalmente utilizadas para documentar transações comerciais entre as pessoas jurídicas.

A obrigatoriedade da emissão desses documentos está sendo feita aos poucos, abrangendo, inicialmente, as grandes empresas que operam os setores mais estratégicos da economia nacional.

As vantagens dos documentos fiscais digitais são várias, senão vejamos:

- I - redução do custo de impressão dos documentos;
- II - redução de custos de aquisição de papel para impressão dos documentos;
- III – redução de custos de armazenamento dos documentos fiscais;
- IV – gerenciamento eletrônico de documentos que evita a digitalização de documentos em papel;
- V – simplificação e facilidade das obrigações acessórias;
- VI – agilidades nos postos fiscais de fronteira;
- VII – possibilidade de aumento do comércio eletrônico;
- VIII – eliminação da digitação de NFs na entrada de mercadorias;
- IX – redução de erros de escrituração;
- X – gerenciamento eletrônico de documentos fiscais;
- XI – Favorecimento ecológico pela redução do uso do papel;
- XII – agilidade para as empresas dos serviços contábeis
- XIII – maior confiabilidade da Nota Fiscal em relação ao Fisco;
- XIV – tendência a reduzir a sonegação fiscal;
- XV – facilidade de acompanhamentos das transações pelo fisco.

No Estado do Ceará, a Nota Fiscal Eletrônica foi respaldada no Decreto Estadual nº 29.041/07, alterando os artigos 176 e 276 do RICMS (Decreto 24.569/97), dispositivos que estão em pleno vigor.

9 Dos Procedimentos Especiais

A sistemática de apuração do ICMS no Estado do Ceará é conferida pela utilização de alguns procedimentos que fogem à tradicional maneira de tributar o imposto. Nessas circunstâncias, além dos regimes especiais de tributação, há o da Substituição Tributária, da Antecipação tributária e ainda das operações que envolvem bens do Ativo Imobilizado.

9.1 Da Substituição Tributária

De acordo com o Art. 431, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

Nas operações e prestações interestaduais com as mercadorias a que se referem os correspondentes convênios ou protocolos, fica atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de contribuinte substituto, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

O contribuinte substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas, ressalvadas as de caráter acessório, previstas na legislação.

Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido.

Ainda de acordo com o Art. 432, a responsabilidade de que trata o artigo anterior poderá ser atribuída:

I - ao industrial, comerciante ou a outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - ao produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, ao industrial, importador, distribuidor ou comerciante, pelo pagamento do imposto devido nas operações posteriores;

III - ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

IV - nas prestações de serviço de transporte de carga efetuado por autônomo ou por transportadora de outra unidade federada, não inscrita neste Estado ao:

a) remetente da mercadoria, quando contribuinte do ICMS e contratante do serviço, exceto se produtor rural, microempresa ou empresa de pequeno porte;

b) depositário, a qualquer título, quando contratante do serviço, na saída de mercadoria ou bem;

c) destinatário da mercadoria, quando contribuinte do ICMS e contratante do serviço, na prestação interna, exceto produtor rural, microempresa e empresa de pequeno porte;

d) estabelecimento transportador, quando este efetuar a subcontratação, exceto no transporte intermodal.

No Estado do Ceará, as principais operações sujeitas à substituição tributária são aquelas relacionadas com:

I – Álcool Anidro;

II – Aditivos e Lubrificantes;

III – Cerveja, Chope, Xarope, Refrigerantes e Água Mineral;

IV – Cigarros, Fumos Desfiado ou Picado para Cigarro;

V – Cimento;

VI – Combustíveis e Derivados de Petróleo;

VII – Disco fonográfico, Fita virgem gravada, Filme fotográfico Slide;

VIII – Estabelecimentos Gráficos e Editoriais;

IX – Farinha de Trigo;

X – Macarrão, Biscoito e Bolacha;

- XI – Estabelecimentos Panificadores;
- XII – Fio de Algodão;
- XIII – Gado e Produtos dele derivado;
- XIV – Suíno;
- XV – Navalha, aparelho e lâmina de barbear, isqueiro de bolso, a gás não-recarregável;
- XVI – Lâmpada elétrica, reator e starter;
- XVII – Leite em pó, condensado, creme de leite, café solúvel e queijos;
- XVIII – Livrarias e Papelarias;
- XIX – Madeira;
- XX – Pneumáticos, câmara de ar e protetores;
- XXI – Postos de serviços;
- XXII – Produtos farmacêuticos;
- XXIII – Sorvete e picolé;
- XXIV – Supermercados;
- XXV – Tintas, Vernizes, produtos de amianto;
- XXVI – Veículo novo;
- XXVII – Vidros planos.

9.2 Dos Regimes Especiais

Consoante o Art. 567 do Regulamento, em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poderá ser adotado regime especial de tributação mediante prévia manifestação da Secretaria da Fazenda do Ceará (SEFAZ – CE).

Entende-se por regime especial de tributação, aquele que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração da carga tributária.

9.3 Da Antecipação Tributária

De acordo com o Art. 767, as mercadorias procedentes de outra unidade federada ficam sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS sobre a saída subsequente.

A seguir, citaremos alguns produtos beneficiados com o regime de pagamento antecipado do ICMS:

- I – Iogurte, manteiga, requeijão, leite longa vida;
- II – Carne em conserva e outros alimentos;
- III – Sabão, sabonete, xampu, creme de cabelo, desodorante;
- IV – Móveis em geral e artigos de cama e mesa, dentre outros.
- V – Óleo comestível;
- VI – massa e fubá de milho;
- VII – eletrodomésticos em geral;
- VIII – ferragens e ferramentas diversas, pregos, fechaduras, trincos, ferrolhos, e dobradiças;
- IX – implementos agrícolas;
- X – portas e compensados;

10 DA FISCALIZAÇÃO DO ICMS

Fiscalização é ato ou efeito de fiscalizar. Isso quer dizer, também, vigiar ou exercer o ofício de fiscal.

A esse respeito, o CTN, no seu Art. 194, assim apregoa:

Art. 194 - A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Já o Art. 814 do RICMS - CE, seguindo linha semelhante, assinala:

Art. 814. A fiscalização será exercida sobre todos os sujeitos de obrigações tributárias previstas na legislação do ICMS, inclusive as que gozarem de isenção, forem imunes ou não estejam sujeitas ao pagamento do imposto.

O Art. 815 diz que, mediante intimação escrita, são obrigados a exhibir ou entregar mercadorias, documentos, livros, papéis ou arquivos eletrônicos de natureza fiscal ou comercial relacionados com o ICMS, a prestar informações solicitadas pelo Fisco e a não embarçar a ação fiscalizadora:

- I - as pessoas inscritas ou obrigadas à inscrição no CGF e todos os que tomarem parte em operações ou prestações sujeitas ao ICMS;
- II - os serventuários da justiça;
- III - os servidores da administração pública estadual, direta e indireta, inclusive de suas autarquias e fundações;
- IV - os bancos e demais instituições financeiras e as empresas seguradoras;
- V - os síndicos, comissários liquidatários e inventariantes;
- VI - os leiloeiros, corretores, despachantes e liquidantes;
- VII - os armazéns gerais;
- VIII - as empresas de administração de bens.

IX - as empresas administradoras de centros comerciais, feiras, exposições e as demais empresas administradoras de empreendimentos, ou assemelhadas que pratiquem a mesma atividade, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas, e que firmem contratos de locação com base no faturamento da empresa locatária, relativamente às informações que disponham a respeito dos contribuintes localizados nos respectivos empreendimentos, inclusive sobre valor locatício;

X - as administradoras de cartões de crédito ou débito, ou estabelecimento similar;

XI - as empresas de informática que desenvolvam programas aplicativos para usuários de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

As diligências necessárias à ação fiscal serão exercidas sobre documentos, papéis, livros, equipamentos e arquivos eletrônicos, de natureza comercial ou fiscal, sendo franqueados aos agentes do Fisco os estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, móveis e veículos, a qualquer hora do dia ou da noite, se estiverem em funcionamento.

Os pedidos de informação ou esclarecimento, previstos neste artigo serão formulados por escrito, fixando prazo para o seu atendimento e, quando solicitados por agente do fisco, este deverá estar devidamente autorizado por autoridade hierarquicamente superior.

A recusa por parte do contribuinte ou responsável, da apresentação de livros, documentos, papéis, equipamentos e arquivos eletrônicos necessários à ação fiscal, ensejará ao agente do Fisco o lacre dos móveis e arquivos onde presumivelmente se encontrem tais elementos, exigindo-se, para tanto, lavratura de termo com indicação dos motivos que levaram a esse procedimento, do qual será entregue uma cópia ao contribuinte ou responsável (Art. 816).

O agente do Fisco, quando vítima de desacato ou da manifestação de embaraço ao exercício de suas funções ou quando, de qualquer forma, se fizer necessário a efetivação de medida prevista na legislação tributária, poderá solicitar o auxílio da autoridade policial a fim de que as diligências pretendidas possam ser consumadas (Art. 817).

Sobre o desenvolvimento da ação Art. 820 afirma que, antes de qualquer ação fiscal, o agente do Fisco exhibirá ao contribuinte ou a seu preposto, identidade funcional e o ato designatório que o credencia à prática do ato administrativo.

Na forma do Art. 821, a ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

I - o número do ato designatório;

II - o projeto de fiscalização a que se refere;

III - a identificação do contribuinte;

IV - a hora e a data do início do procedimento fiscal;

V - a solicitação dos livros, documentos e arquivos eletrônicos necessários à ação fiscal, seguido do prazo para apresentação destes, nunca inferior a 10 (dez) dias, inclusive nos casos de reinício de ação fiscal;

VI - período a ser fiscalizado.

Assinala o parágrafo segundo que, lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos, contados da data da ciência ao sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.

10.1 Das Infrações à Legislação do ICMS

Segundo o RICMS, Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS (Art.874).

A infração será apurada de acordo com as formalidades processuais específicas, aplicando-se as penalidades respectivas, por intermédio da competente autuação, salvo nos casos de atraso de recolhimento de crédito declarado pelo contribuinte, em documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória Art. (875).

De acordo com o parágrafo único do artigo anterior, serão aplicadas às infrações a que se este artigo as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente:

I - multa;

II - sujeição a regime de fiscalização;

III - cancelamento de benefícios fiscais;

IV - cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais.

Conforme o Art. 876 as multas serão calculadas tomando-se por base:

I - o valor do ICMS;

II - o valor da operação ou da prestação;

III - o valor do faturamento do estabelecimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante o que foi desenvolvido neste estudo, e em face de todas as argumentações nele expendidas, entendemos, inicialmente, que o Estado contemporâneo, para a consecução dos seus fins, desenvolve atividade tipicamente financeira.

Isso ocorre quando a entidade federativa cuida das finanças públicas: seja por ocasião da captação dos recursos financeiros (receita pública), seja através do gasto público (despesa pública).

Nessa parte, restou também esclarecido que a receita pública é conseguida, fundamentalmente, pelos recursos advindos da arrecadação tributária (receita derivada) e que o Estado Brasileiro, atualmente, pouco prescinde dos recursos financeiros de economia privada (receita originária), principalmente depois do grande volume de empresas que o Estado se desfez, mediante o instituto da privatização.

A Constituição Federal de 1988, mesmo com as diversas alterações nela implicadas, ao longo dos vinte e um anos de sua vigência, ainda é o arcabouço fundamental, a partir do qual são desenvolvidas as demais leis e marcos regulatórios.

Desta forma, as questões fiscais e tributárias, como não poderiam deixar de ser, continuam a obedecer aos rigores do citado Diploma constitucional.

Em respeito ao Sistema Tributário Nacional, acusamos a existência das seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

Cada ente da federação tem a sua competência tributária, determinada pela Constituição Federal, podendo instituir, cobrar e administrar os tributos que são autorizados pela Lei Maior.

Assim a CF/88 confere à União a competência para que esta institua, cobre e administre os seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de

Renda e proventos de qualquer natureza (IR), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto de Exportação (IE), Imposto de Importação (II), Taxas, contribuição de melhoria, contribuições (PIS / COFINS, CSLL, CIDE e outras), Empréstimos Compulsórios e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF – ainda não regulamentado).

Os Estados e o Distrito Federal, nos termos da CF/88, podem instituir e gerenciar os seguintes tributos: Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), Imposto sobre a Transmissão de Bens, Direitos e Doações (ITCD), Contribuição de Melhoria, Taxas e o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Aos Municípios, competem os seguintes tributos: Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, *inter vivos*, (ITBI), Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza (ISS), Taxas e Contribuição de Melhoria.

Ainda sobre a causa tributária, verificamos expressiva complicação do sistema de impostos no Brasil, o qual se nos apresenta deveras injusto, concentrador e mal distribuído, sobretudo se levarmos em conta a tributação indireta e os gravames por base de incidência.

Originário do IVC, que gerou o ICM, que gerou o ICMS, restou comprovado que o imposto sobre mercadorias e serviços, com a sua configuração atual, possui características seletivas e regressivas, qualidades (ou defeitos), através das quais os contribuintes são agravados desigualmente, fato este que se contrapõe aos princípios basilares de tributação.

A não-cumulatividade do ICMS pode ser resumida mediante o confronto das contas de débito e crédito por ocasião das diversas operações e prestações desenvolvidas pelos contribuintes do imposto. Ou seja, compensa-se em dada situação (ou transação) o que foi pago na operação ou prestação anterior.

O ICMS no Estado do Ceará é o principal instrumento de captação de recursos financeiros, sendo por isso “eleito” o imposto mais importante para a receita pública estadual, respondendo por mais de 94% (noventa e quatro por cento) da receita tributária própria.

Em vista disso, quando o produto da arrecadação do ICMS é confrontado com o montante financeiro advindo das transferências obrigatórias da União em prol do Ceará, o imposto estadual também é superior às ditas transferências.

Os números mostrados nas correspondentes tabelas indicaram que, em 2007, a título de receita tributária própria, os resultados estaduais somaram, em valores da época, R\$ 4.133.939.598,27. Desse montante, o ICMS respondeu por R\$ 3.917.621.054,27 (**94,77%**).

Em 2008 tivemos números parecidos: R\$ 4.986.454.739,04, para a receita total própria e R\$ 4.719.280.826,72, para o ICMS (**94,64%**).

Quando a comparação é em relação aos ingressos financeiros repassados ao Estado pela União (transferências constitucionais), verificamos que, em 2007, os recursos do ICMS corresponderam a 60,07% desse montante.

Em 2008, os recursos do ICMS corresponderam a 57,32% em comparação com os recursos das transferências Obrigatórias em favor do Ceará.

O aumento da arrecadação do ICMS no Estado tem se tornado um fato consumado, sobretudo em face dos números apresentados no último triênio, 2007, 2008 e 2009.

Além das medidas de gestão dos negócios da receita estadual, outras causas também vieram a explicar tal desempenho no período considerado, como o crescimento econômico, o aumento do universo de contribuintes do imposto, a geração de empregos formais no Estado, a melhoria dos indicadores sociais, o aumento da riqueza e, conseqüentemente, o aumento do consumo das famílias.

Examinando-se a parte que detalha o ICMS, verificamos que este imposto, além do seu poder arrecadador, é um dos instrumentos essenciais para as políticas públicas do Estado e para os projetos ou programas sociais mais específicos e urgentes.

Por conta disso o governo cearense veio a instituir, em 2003, o Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP), um programa inspirado no “Fome Zero” do governo federal

mas que, no Ceará, teve como instrumento o ICMS, cujos recursos vieram do adicional de 2% (dois por cento) sobre a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) que é aplicada aos produtos ditos suntuosos, estratégicos, supérfluos ou que causem externalidades negativas.

Sobre a parte do produto da arrecadação do ICMS (25%) repassada aos Municípios, acusamos novo método de cálculo dos índices utilizados pelo Estado do Ceará.

Por este método, dos 100% pertencentes aos Municípios, $\frac{3}{4}$ (três quartos) são em função do Valor Agregado Fiscal (VAF), e $\frac{1}{4}$ (um quarto) obedecem aos seguintes índices: Educacional (IQE), Saúde (IQS) e Meio Ambiente (IQM).

Mas, dentro de uma perspectiva democrática, no entanto crítica, essa sistemática de repartição dos recursos do ICMS tende a favorecer os Municípios de grande porte, principalmente aqueles que têm o maior número de empresas ou entidades econômico-administrativas localizadas nos seus limites geográficos e, conseqüentemente, maior movimento econômico.

Nestas condições, considerando-se que o maior percentual de distribuição dos recursos (75%) ocorre em função do VAF, é possível avaliar que os grandes Municípios continuarão a ser os eternos beneficiados com o modelo de partição do ICMS.

Já as pequenas e médias municipalidades, ao contrário, amargarão as “migalhas” do rateio.

Diante de uma mensuração numérica do problema, observamos que, dos 184 municípios do Estado do Ceará, os recursos da repartição do ICMS ficam concentrados em apenas 10 (dez) municípios, os quais abocanham, aproximadamente, 70% (setenta por cento) do que é distribuído.

Em respeito à tributação do ICMS, verificamos ampla base de incidência do mesmo e diversidade de alíquotas que se dividem em internas e interestaduais. Essas circunstâncias, aliadas ao tamanho do universo de contribuintes do imposto, e à forma de apuração do tributo, por certo, venham justificar o desempenho e o poder de arrecadação do ICMS.

Por outro lado, verificamos que o ICMS, além da sua importante e essencial função fiscal (arrecadadora), é bastante utilizado como instrumento de política econômica do próprio governo estadual.

Em função do exposto, talvez, tem se verificado grande quantidade de benefícios e incentivos à conta do ICMS no Estado do Ceará.

Consoante a tese acima, o fato pode ser facilmente constatado em diversos apontamentos oficiais, até mesmo na própria legislação do imposto (RICMS), quando se verifica extenso leque de benefícios despendidos.

Mas este debate, aparentemente tão simples a “olho nu”, não deixa de ser, no mínimo, merecedor das devidas reflexões por parte de todos os cidadãos contribuintes do Estado do Ceará.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. **A Lei 4.320 Comentada ao Alcance de Todos**. 2ª. Ed. Fortaleza. UFC, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: LEJUS, 1998.

BRASIL, Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Lei 4.320 de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Lei 5.172 de 1966**. Código Tributário Nacional – CTN. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Lei Complementar nº 87 de 1996**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Portaria nº 340 de 2006 da Secretaria do Tesouro Nacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Lei nº 12.670 de 1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 14.023 DE 2007**. Modifica dispositivos da Lei Nº 12.612 de 1996, que define critérios para distribuição da quota parte do ICMS e dá outras providências.

_____. **Dec. 24.569 de 1997**. Regulamenta a Lei 12.670 de 1996, que instituiu o ICMS no Ceará.

_____. **Dec. 29.306 de 2008**. Regulamenta a Lei 14.023 de 2007, que adotou novos critérios de distribuição da quota-parte do ICMS.

BUENO, Francisco da Silveira. **Dicionário Escolar da Língua Portuguesa**. 11ª. Ed. Rio de Janeiro: FAE, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Editora Malheiros, 1991. 3ª. Ed.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Editora Malheiros, 1999.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional na nova Constituição**. Atlas, 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1989.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, coord. Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. Disponível em: <www.ibge.gov.br>.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. Disponível em: <www.ipea.gov.br>.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ – IPECE. Disponível em: <www.ipece.ce.gov.br>.

JORNAL DIÁRIO DO NORDESTE, seção negócios, edição de 31/12/2009. Disponível em: <www.diariodonordeste.com.br>

KOHAMA, Hélio. **Balancos públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NEVES, Silvério das. **Curso Moderno de Contabilidade**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Lisa, 1995.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ – SEFAZ / CE. Disponível em: <www.sefaz.ce.gov.br>.

VARIAN, Hal R., **Microeconomia: Princípios Básicos**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.