

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

UFCE

O ICMS E A FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS NO ESTADO DO CEARÁ

UFCE

MARIANA MAGALHÃES DE SÁ CAVALCANTE BASTOS

FORTALEZA, DEZEMBRO, 1999

O ICMS E A FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS NO ESTADO DO CEARÁ

MARIANA MAGALHÃES DE SÁ CAVALCANTE BASTOS

Orientador: Prof. Pedro Paulo Monteiro Vieira

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

FORTALEZA – CE
1999

Esta monografia foi submetida à coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho dessa monografia é permitida desde que seja de acordo com as normas de ética científica.

<hr/> Mariana Magalhães de Sá Cavalcante Bastos	Média <hr/> 4,5
<hr/> Prof. Pedro Paulo Monteiro Vieira Prof. Orientador	Nota <hr/> 4,5
<hr/> Prof. Dênis Coutinho Aguiar Membro da Banca Examinadora	Nota <hr/> 4,5
<hr/> Prof. Osório Cavalcante de Araújo Membro da Banca Examinadora	Nota <hr/> 4,5

Monografia aprovada em 22 de dezembro de 1999

Agradeço a Deus, que
está sempre comigo, à
minha mãe, onde encontro
paz e aconchego e ao meu
esposo, que me apoiou
neste trabalho como em
todos os momentos
da nossa vida.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS, I

SUMÁRIO, II

APRESENTAÇÃO, VI

RESUMO, VII

Introdução, 01

Capítulo 1 – Um Pouco de História, 03

1.2 – O Imposto Sobre Vendas Mercantis e o Imposto Sobre Vendas e Consignações – IVC, 04

1.2.1 – Hipóteses de Incidência, 05

1.2.2 – Legislação Estadual, 05

1.2.3 – Incidência Cumulativa, 05

1.2.4 – Integração Vertical, 06

1.3 – Imposto sobre Operações com Circulação de Mercadorias – ICM, 07

1.3.1 – Hipóteses de Incidência, 08

1.3.2 – Não-Cumulatividade do ICM, 08

1.3.3. – Competência Fiscal, 09

1.3.4 – Fato Gerador, 10

1.3.5 – Contribuinte do ICM, 11

1.3.6 – Cálculo do Imposto, 11

1.3.7 – Uniformidade de Alíquota, 11

1.3.8 – Isenções, 13

1.3.9 – Relação ICM X IVC, 13

1.4 – O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, 14

Capítulo 2 – O ICMS Hoje Em Dia, 17

2.1 – Hipóteses de incidência, 18

2.2 – Fato Gerador, 18

2.3 – Hipóteses de Não-Incidência, 18

2.4 – Isenção, 19

2.5 – Diferimento, 20

2.6 – Local e Responsável Pela Operação, 20

2.7 – Contribuinte, 21

2.8 – Estabelecimento, 21

2.9 – Base de Cálculo, 22

2.10 – Alíquotas, 22

2.11 – Substituição Tributária, 23

2.12 – Operações Com Bens do Ativo Permanente e de Consumo, 24

2.13 – Antecipação Tributária, 25

2.14 – Documentos Fiscais, 25

2.15 – O Ciclo do ICMS, 27

Capítulo 3 – Por Dentro Da Fiscalização, 29

3.1 – Um Breve Histórico, 29

3.2 – Considerações na Fiscalização no Trânsito de Mercadorias, 30

3.3 – Competência Para Fiscalizar, 31

3.4 – Atribuições e Procedimentos Inerentes à Fiscalização(Prática), 32

3.5 – Verificação Física e Pesagem de Cargas, 34

3.6 – Termo de Retenção, 35

3.7 – Principais Infrações, 36

3.7.1 – Das Mercadorias ou Bens em Desacordo com os Documentos Fiscais, 36

3.7.2 – Das Mercadorias Desacompanhadas da 1ª Via da Nota Fiscal, 37

3.7.3 – Das Mercadorias sem Documentação Fiscal, 37

3.7.4 – Das Operações com Mercadorias Isentas ou Não-Tributadas; 38

3.7.5 – Das Operações sem Destinatário Certo, 38

3.7.6 – Das Operações Envolvendo Contribuinte Baixado do CGF, 39

3.8 – Guarda e Liberação de Mercadorias Retidas, 39

Conclusão, 41

Bibliografia, 43

Apresentação

Esta monografia, feita com base em fontes de pesquisas bibliográficas e documentais, está dividida em três capítulos. No primeiro deles foi feita uma busca histórica de onde se extraiu a história do ICMS, desde suas raízes até sua última alteração. No segundo capítulo está abordada a legislação atual do ICMS e suas normas adicionais. No último capítulo, está demonstrada a prática de fiscalização de mercadorias, com suas técnicas e normas exigidas.



RESUMO

Esse trabalho tem por finalidade apresentar o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação), fazendo um recuo no tempo e demonstrando o surgimento de tributos anteriores e que, com o passar do tempo e com novas realidades, acabaram se modernizando até chegar ao ICMS atual. Procura-se nesse trabalho fazer um resumo detalhado do Decreto 24.569/97, em vigência, ressaltando esse imposto como um dos mais importantes na realidade fiscal do Ceará, apresentando a forma de fiscalização feita pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que é uma das mais modernas do Brasil, servindo, inclusive, de modelo administrativo e de fiscalização para muitas outras em todo o país. A parte teórica prende-se mais ao primeiro e segundo capítulos do trabalho, sendo sua terceira parte uma abordagem mais da prática de como fiscalizar, mostrando quem deve e como deve ser feita essa fiscalização e apresentando, ainda, alguns tipos de infrações. O ICMS é um dos principais impostos a serem trabalhados pelos Contadores, é uma das principais fontes de receita do Estado e um dos principais recolhimentos feitos pelas empresas, daí a importância de se entender e de se aprofundar nesse campo, onde o conhecimento do mesmo pode facilitar e otimizar o trabalho da contabilidade nas empresas.

Introdução

A Constituição Federal em seu artigo 155, inciso II, dispõe sobre a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) regulamentado pela Lei Complementar N°87, de 13 de setembro de 1996. O Estado do Ceará através da Lei 12.760, de 27 de dezembro de 1996 e do Decreto 24.569, de 31 de julho de 1997, consolidou e regulamentou a legislação do ICMS. Este imposto, que tem função fiscal, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior, tendo para isso as hipóteses de incidência previstas na Seção I, Art. 2º, do referido Decreto, e o fato gerador, na Seção II, Art. 3º, idem.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), é quem auxilia mais diretamente o governo do Estado, pois ela é responsável pela arrecadação de tributos e captação de recursos junto a órgãos estrangeiros (como o BID, por exemplo) e a distribuição de verbas para as outras secretarias.

A SEFAZ/CE tem como missão: *“Maximizar as receitas e otimizar as despesas, para o desenvolvimento do Estado do Ceará”*, e é em busca desse objetivo que trabalha, promovendo cursos e reciclagens para os seus funcionários e procurando atender ao público como seus clientes preferenciais.

A SEFAZ conta com uma estrutura para fiscalização composta por auditores fiscais, que trabalham no acompanhamento de empresas, auditores adjuntos, que trabalham em postos

fiscais e em volantes fiscais, fazendo o acompanhamento da circulação de mercadorias ou bens, visando inibir e tentar evitar ao máximo a sonegação. A falta de recolhimento do ICMS sofre críticas no contexto social, tendo em vista que o mesmo é pago pelo consumidor final(embutido no custo do produto) e não onera o resultado da empresa. As empresas se defendem alegando que a carga tributária(cerca de 53 tributos) é muito pesada sobre elas e que o ICMS, que possui uma alíquota média de 17%, variando de produto e de local de origem e destino, é um dos maiores responsáveis por isso, por ser um dos mais altos. Mas sabe-se, no entanto, que o desejo de lucros maiores é motivo para sonegação, assim como a própria desorganização das empresas que, às vezes, provoca uma sonegação sem má-fé, uma falta de recolhimento do tributo.

Este trabalho visa dar um enfoque dinâmico e abrangente em um dos mais complexos e importantes tributos, o ICMS, no Estado do Ceará, avaliando a importância da fiscalização de mercadorias para a elevação da margem de arrecadação desse imposto no Estado, a funcionalidade da mesma e sua estrutura. Demonstrando a história do ICMS e suas mudanças através dos tempos, identificando sua evolução no contexto geral da arrecadação ocorrida em todo país.

Capítulo 1

UM POUCO DE HISTÓRIA

O ICMS veio substituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias(ICM) e este o Imposto sobre Vendas e Consignações(IVC), que se constituiu uma extensão do Imposto sobre Vendas Mercantis.

O Imposto sobre Vendas Mercantis surgiu em 21 de dezembro de 1922, através da Lei 4.625, como imposto federal. O Imposto sobre Vendas e Consignações, em 16 de julho de 1934, com a Constituição Federal, vigorando até 31.12.1966. Nesse período houve a Reforma Tributária instituída na Emenda Constitucional à Constituição de 1946, Nº 18 de 01.12.1965, onde se instituiu o ICM, sendo adotado pela Constituição de 24.01.1967, vigendo até 1988, tendo como base jurídica:

» Lei 8.693, de 28.12.1966, regulamentada pelo Decreto 7.830, de 31.12.1968;

» Decreto-lei Nº 406, de 31.12.1968, como norma complementar à Constituição de 1967, que trata do imposto sobre circulação de mercadorias;

» Lei 9.422, de 10.11.1970, consolidada e regulamentada pelo Decreto 10.644, de 28.12.1973, que incorporou as mudanças do Decreto-lei 406/68.

Com a Constituição de 05.10.1988, surgiu o ICMS, que vigora desde 1989, tendo como suporte:

- » Convênio ICM N° 66, de 14.12.1988, que regulamentou provisoriamente o ICM;
- » Lei 11.530, de 27.01.1989, que instituiu o ICMS no Ceará;
- » Decreto 21.219, de 18.01.1991, que consolidou e regulamentou o ICMS no Ceará;
- » Lei 12.760, de 27.12.1996;
- » Decreto 24.569, de 31.07.1997, que consolidou e regulamentou o ICMS no Estado do Ceará.

1.2 - O Imposto Sobre Vendas Mercantis e o Imposto Sobre Vendas e Consignações -

IVC

A iniciativa de se instituir um imposto sobre vendas mercantis partiu dos próprios contribuintes. Obedecendo o dispositivo do Código Comercial de 1850, os comerciantes, que realizarem vendas no atacado para outros comerciantes, eram obrigados a apresentar ao comprador uma fatura em duas vias no ato da entrega, das quais o comprador lhe devolvia a segunda assinada ficando com a primeira. Se no prazo de dez dias não houvesse reclamação, por parte do comprador, consideraria-se *contas liquidadas*, ou seja, transferíveis por endosso, descontáveis em banco ou cobráveis por ação executiva. Com a definição e regulamentação da Letra de Câmbio e da Nota Promissória, pela Lei 2.044, de 31.12.1908, surgiram questionamentos se as *faturas* continuariam tendo efeitos que se tornaram próprios dos títulos cambiários. Diante dessa situação, as associações comerciais pediram ao governo federal uma lei que produzisse aqueles efeitos à *duplicata de fatura*, que desse à elas a natureza das letras de câmbio e das notas promissórias. Levantaram a possibilidade de utilizar a *duplicata de fatura* como meio de cobrança de um imposto sobre as vendas mercantis. Sendo a fiscalização do imposto automática por parte dos contribuintes, visto que a sua cobrança estaria subordinada aos efeitos cambiários da duplicata. Mesmo antes da criação de uma lei que desse às *duplicatas de fatura* natureza de títulos cambiários e as tributassem, a tributação das duplicatas vinha sendo feita pelo Imposto do Selo, através do Decreto Imperial N° 4.505, de

31.12.1870. O Imposto sobre Vendas Mercantis surgiu como imposto federal com a Lei 4.625, de 21.12.1922.

A Constituição de 1934 deu uma maior abrangência à área de incidência do Imposto sobre Vendas Mercantis, inserindo as consignações. Outorgou, também, aos estados a competência para decretarem o “imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, definido como tal em lei estadual”(art. 8º, I, e).

A tributação do IVC recomendava a existência de uma consignação realizada por comerciante, produtor ou industrial. Durante a sua vigência, de 1934 a 1966, este imposto demonstrou sua importância como grande fonte de renda tributária para os estados.

As alíquotas do IVC variavam de 2(Acre) a 10,5%(Amazonas) e incidia cumulativamente sobre o valor total de todas as operações, com isso surgiram vários problemas, como:

1.2.1 - Hipóteses de Incidência

O IVC recaía sobre atos jurídicos de compra e venda ou consignação, institutos previstos no Código Comercial, e por isso mesmo, não o total dos casos representativos de circulação de mercadorias, como: remessa para beneficiamento, industrialização, etc.

1.2.2 - Legislação Estadual

Os estados buscaram alargar a sua base tributária por causa do limitado campo de incidência do IVC, tentando encontrar aspectos econômicos que se assemelhassem à compra e venda, às transferências de propriedade de mercadorias, às alienações, etc.

1.2.3 - Incidência Cumulativa

A venda mercantil era o fato gerador do IVC, então, a cada venda ou consignação tinha-se um novo fato gerador, que era independente do seu antecessor ou sucessor, se houvessem. Em consequência disso, uma mesma mercadoria seria tributada desde o produtor até o consumidor final, tantas quantas fossem as vendas e pelo preço integral. A incidência era tipo cascata.

1.2.4 - Integração Vertical

Devido à maneira como incidia o imposto, as empresas tentavam sintetizar o ciclo econômico, procurando cumprir todas ou algumas fases deste ciclo, desde a produção até o consumidor final. Pois assim, reduziriam o ônus fiscal e conseqüentemente, seus custos. Essa integração vertical levava à formação de grandes grupos industriais dificultando a continuidade e o aparecimento de pequenas e médias indústrias, que também geravam empregos, pagavam impostos, produziam bens e desempenhavam seu papel no processo de desenvolvimento econômico-social. Existiram, então, considerações econômicas para a substituição do IVC por um outro imposto.

O governo estava preocupado com a sistemática de incidência do IVC, em cascata, sobre bases de cálculo cada vez maiores, com novas despesas acessórias, nova margens de lucro e o próprio imposto cobrado nas operações anteriores. Essa sistemática produzia efeitos inflacionários sobre a economia, aumentando o custo de vida e encarecendo as atividades econômicas. Isso ficou evidente com a divulgação, pelo governo, do Programa de Ação Econômica em novembro de 1964, onde a diretriz para a reforma tributária estava incluída, a revisão do IVC sob o critério do valor adicionado. A concretização dos planos do governo se deu com a aprovação da Emenda Constitucional Nº 18, em 01.12.1965, ao instituir um imposto não-cumulativo. Com esta Emenda substituiu-se o imposto em cascata de vendas e consignações, por um não-cumulativo e mais abrangente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores”.

1.3 - Imposto Sobre Operações com Circulação de Mercadorias – ICM

O ICM originou-se em 1967 com a Reforma Tributária correspondente ao conjunto de medidas contidas na Emenda Constitucional 18/65 e implementadas em 1967. Esta Emenda foi fundamental para a reestruturação do Sistema Tributário Brasileiro, e foi a primeira reforma tributária propriamente dita. As reformas tributárias das Constituições de 1934, 1937 e 1946 se limitaram a adotar o sistema de 1891, copiando-o. Através desta Emenda Constitucional o sistema tributário foi totalmente reformulado, com sistemática diferente, inovadora e com novos conceitos doutrinários. Uma inovação foi a mudança no tratamento dado à base tributária, no sistema anterior os tributos eram vistos somente sob o aspecto jurídico, recebendo denominações independentes de sua base econômica, ficando o sentido jurídico predominante em relação ao econômico. Com a reforma, o aspecto econômico do tributo foi privilegiado em relação ao jurídico, de maneira que os tributos passaram a ser diferenciados conforme sua base econômica. Esta servia de fundamento tributário e não apenas pelos nomes jurídicos que recebiam. Assim, os impostos foram agrupados em quatro categorias:

- impostos sobre o comércio exterior;
- impostos sobre o patrimônio e a renda;
- impostos sobre a produção e a circulação; e
- impostos especiais.

Justamente em função desta mudança no tratamento da base tributária, privilegiando o aspecto econômico para suporte daquela, é que houve alteração na nomenclatura de alguns impostos, entre eles a do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, que mudou para Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM. Para se entender melhor a predominância do aspecto econômico na base tributária, a Reforma de 1967 suprimiu, do sistema tributário, vários impostos que não tinham sentido econômico nenhum e sim uma mera conceituação jurídica, como: imposto sobre transferência de fundos para o

exterior, imposto do selo, imposto de licença, imposto da indústria e profissões e imposto sobre diversões públicas.

A Emenda Constitucional 18/65, em seu art. 12, ao discriminar as rendas tributárias, outorgou aos estados a competência para instituir o “Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias”.

Observa-se que a nova figura fiscal foi denominada em função de sua expressão econômica, cabendo aos estados dar um nome ao tributo. Como isso não foi feito, o novo tributo ficou conhecido pelo nome dado na Emenda 18/65, abreviado para Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM.



1.3.1 - Hipóteses de Incidência

A hipótese de incidência do ICM é a circulação de mercadorias, independente se para compra, venda ou consignação, como era a hipótese de incidência do IVC. O ICM incide de forma generalizada sobre a circulação de mercadorias, não interessando a origem desse fato se mera troca, empréstimo, doação, etc. Neste aspecto o ICM se desvincula dos negócios jurídicos específicos de compra, venda ou consignação, mas se restringe à circulação de mercadorias efetuadas por industriais e comerciantes, preservando a natureza mercantil do tributo, conforme art. 12 da Emenda Constitucional 18/65. O ICM é imposto que incide sobre a circulação econômica. Tem por objetivo tributar uma realidade econômica definida, ou seja, a circulação de mercadorias, motivo pelo qual poderá incidir em qualquer etapa do respectivo processo.

Como hipótese de não-incidência, a Emenda Constitucional 18/65, em seu art. 12, § 2º, inclui a venda a varejo diretamente ao consumidor final de gêneros de primeira necessidade, determinados por ato poder executivo estadual. Já as Constituições de 1967, art. 24, § 5º, e a de 1969, art. 23, § 7º, incluem como hipótese de não-incidência a venda ao exterior de produtos industrializados, determinados por lei.

1.3.2 - Não-Cumulatividade do ICM

O IVC era cumulativo ou em cascata, tributando-se a mercadoria sobre o seu valor total a cada operação de venda ou consignação, independente das vezes que a mercadoria tivesse sido tributada. Com o ICM, esse caráter cumulativo desaparece. O imposto incide apenas sobre o valor agregado ou acrescido, em cada etapa do ciclo econômico. O imposto devido em cada operação é abatido do imposto pago nas operações anteriores, de modo que o imposto a recolher, nas sucessivas movimentações de uma mesma mercadoria, corresponde apenas à diferença, a maior, entre o preço de venda e o de compra ou entre o imposto sobre as mercadorias saídas do estabelecimento e o imposto sobre as mercadorias nele entradas.

O aparato legal do caráter não-cumulativo do ICM encontra-se na Emenda Constitucional 18/65, art. 12, § 2º; na Constituição Federal de 1967, art. 24, § 5º; na Constituição Federal de 1969, art. 23, § 7º e no Decreto-Lei 406/68, art. 3º e 4º, que regulamentou, em definitivo, a matéria. Assim, o ICM é não-cumulativo conforme regra constitucional.

1.3.3 - Competência Fiscal

O ICM foi instituído para substituir o Imposto Estadual sobre Vendas e Consignações – IVC e o Imposto Municipal de Indústria e Profissões, ambos incidentes sobre o comércio e a indústria.

A Emenda Constitucional 18/65, em seu art. 12, outorga aos estados a competência para instituir o ICM. Esta Emenda, em seu art. 13, concede aos municípios a competência para cobrar o imposto de circulação de mercadorias com base na legislação estadual a ele relativa e por alíquota não superior a 30% da instituída pelo Estado. O Ato Complementar Nº 31, de 28.12.1966, art. 10, revogou os arts. 59-62 da Lei 5.172(CTN), que regulamentavam o disposto na Emenda Constitucional Nº 18/65, art. 13, e estabeleceu, em seu art. 1º, que do produto da arrecadação do ICM pelos estados, 80% constituirão sua receita e 20% a dos seus respectivos municípios. Foi excluída, portanto, competência dos municípios para cobrar o ICM com respeito à legislação estadual, tendo direito apenas a participar do produto da arrecadação deste imposto. Aos estados permaneceu a competência plena para instituir o ICM, cobrando integralmente o imposto, inclusive a parcela municipal. As Constituições de 1967 e 1969 não alteraram a competência dos estados e do Distrito Federal.

Apesar do ICM ter substituído um imposto estadual(IVC) e um municipal(imposto da indústria e profissões), sua competência restringiu-se ao campo estadual.

1.3.4 - Fato Gerador

A Emenda Constitucional 18/65, ao substituir o IVC pelo ICM, tinha o intuito de criar um novo imposto, com hipótese de incidência até então desconhecida.

A concretização do fato gerador do IVC dependia da concretização de um ato jurídico(venda ou consignação) e, por isso mesmo, o fato gerador do IVC era um fato gerador jurídico. Já o ICM desvinculou-se dos negócios específicos de compra e venda ou consignação., para incidir sobre a circulação de mercadorias. Assim, o campo de incidência do tributo se tornou mais amplo. A venda mercantil passou a ser mera modalidade da composição da circulação de mercadorias.

O ICM, conforme a Emenda Constitucional 18/65, que classificou os impostos no Sistema Tributário Nacional de acordo com seu sentido econômico, é um imposto sobre a circulação, conforme cap. II, seção IV, da Emenda.

O Decreto-Lei 406/68 revogou o art. 52 do CTN, que regulamentou o art. 12 da Emenda Constitucional 18/65, e deu um novo disciplinamento à matéria no seu art. 1º. Este Decreto é considerado como norma complementar à Constituição de 1967, tendo a mesma eficácia da Lei 5.172/66(CTN) e dos atos complementares anteriores, que introduziram alterações. Assim, com referência às normas anteriores, o Decreto-Lei 406/68 revoga, altera e modifica aquilo que for conflitante. De resto, a nova disciplina imposta por este Decreto vincula as várias legislações estaduais que estão submetidas obrigatoriamente à hierarquia constitucional.

Resumindo, o ICM em relação ao IVC, além de ter o seu campo de incidência maior, está vinculado a um sentido econômico(circulação de mercadorias) e não a um sentido exclusivamente jurídico(ato de compra e venda ou consignação) como o IVC. A expressão econômica do fato gerador do ICM é a sua base de cálculo. O Decreto-Lei 406/68 apresenta uma regulamentação final à base de cálculo do ICM, em seu art. 2º.

1.3.5 - Contribuinte do ICM

Anteriormente, contribuinte do imposto era apenas o comerciante, industrial ou produtor que promovessem a saída de mercadorias, como definiu a Emenda Constitucional 18/65, art. 12, nas Constituições Federais de 1967, art. 24, III, e 1969, art. 23, II. Mas, a Constituição de 1969, em seu art. 23, § 4º, possibilita maior abrangência do rol de contribuintes, conforme definição em lei complementar. Esta definição foi alargada pelo Decreto-Lei 406/68, em seu art. 6º, § 1º e 2º.



1.3.6 - Cálculo do Imposto

Recapitulando, o fato gerador do IVC era a compra, venda ou consignação, como matéria tributável. Assim, a cada compra e venda ou consignação gerava-se a obrigação tributária. A base de cálculo do imposto era o valor contratual, o preço total de cada operação, daí seu caráter cumulativo, ou em cascata. Já o ICM, tem como base de cálculo o valor agregado em cada operação e não o valor total de cada. Portanto, a soma total do valor agregado em cada operação corresponde ao valor total da circulação da mercadoria. Dessa forma, o ICM recaía sobre o valor acrescido, em cada fase da circulação, e não sobre o valor total de cada uma.

A sistemática de cálculo do imposto a deduzir, em cada operação, que era o montante pago nas operações anteriores, permite utilizar duas formas de cálculo do imposto: dedução pelo total da mercadoria ou dedução pelo total do imposto. Na primeira situação, apura-se o imposto sobre a diferença entre o total de mercadorias saídas e o total de entradas no estabelecimento, em determinado período, ou sobre a diferença entre o valor das vendas e o das compras. Na outra situação, apura-se o imposto sobre a diferença entre o imposto a pagar sobre as mercadorias saídas e o imposto pago sobre as mercadorias entradas no estabelecimento em determinado período.

1.3.7 - Uniformidade da Alíquota

O art. 5º do Decreto-Lei 406 /68, dispõe sobre a uniformidade da alíquota do imposto sobre a circulação de mercadorias: a alíquota deverá ser uniforme para todas as mercadorias, tanto nas operações internas, quanto nas operações externas(entre estados ou exterior) e não poderá exceder o limite fixado por resolução do Senado Federal, para ambas as operações. O Decreto-Lei 406/68 revoga o CTN na parte relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Imposto Municipal de Serviços, dando novo disciplinamento à matéria. No que se refere ao princípio da uniformidade da alíquota do ICM, vem lhe dar uma nova redação, já destacada na Emenda Constitucional 18/65, art. 12, § 1º, nas Constituições de 1967, art. 24, § 4º, e 1969, art. 23, § 5º.

A regra de uniformidade de alíquota para todas as mercadorias tinha o intuito de impedir a tributação discriminada conforme origem ou destino da operação, conforme art. 3º, II, - Emenda Constitucional 18/65. A fixação de uma alíquota-teto por Resolução do Senado Federal, para as operações interestaduais, tinha o objetivo de subordinar o legislador estadual ao interesse nacional que visava eliminar o obstáculo à integração do regime tributário, evitando, assim, a concorrência entre os estados, principalmente entre os estados consumidores. Com relação às mercadorias destinadas ao exterior, a uniformidade de alíquota é decorrente da necessidade de uma política nacional para as transações internacionais. Mas, o que persistiu foi a diferenciação de alíquotas para as operações internas e interestaduais.

O princípio da não-cumulatividade do ICM exigiu elevação da alíquota de 6,6%(IVC) a 12% em todo o país, fixada conforme Ato Complementar Nº 27, de 08.12.1966, em seu art. 4º, que também possibilitou seus ajustes de acordo com a arrecadação do imposto. O Ato Complementar Nº 31, de 28.12.1966, em seu art. 6º, possibilitou um aumento da alíquota a 25%, permanecendo ela em 15% para as operações internas e externas, com direito a novos ajustes. O Ato Complementar Nº 35, de 28.02.1967, em seu art. 6º, autorizou os estados de uma mesma região econômica a reajustarem suas alíquotas até o máximo de 18%. Assim, os estados do NO e NE elevaram sua alíquota de 15 para 18% nas operações internas e os do Centro-Sul, de 15 para 17% nas mesmas operações. Para interestaduais e para o exterior permaneceu a alíquota de 15%. O Decreto-Lei 407, de 31.12.1968, estabeleceu o limite máximo das alíquotas do ICM: nas operações internas, 18% para os estados do NO e NE e 17% para os demais; nas operações externas(interestaduais e exterior), 15%.

Pode-se observar, após estes dispositivos, a existência de uma alíquota para as operações internas de cada estado e outra para as operações externas. No antigo IVC, a Constituição de 1946 não contesta a possibilidade de utilização de alíquotas diferenciadas, conforme a natureza de cada mercadoria. Mas, nenhum estado colocou em prática a adoção de alíquotas diferentes.

1.3.8 - Isenções



A Constituição do Brasil de 1967, ao fazer a discriminação de rendas tributárias, estabeleceu que estavam isentas do ICM as vendas a varejo, diretamente ao consumidor, de produtos de primeira necessidade. Este dispositivo de isenção já tinha sido indicado como hipótese de não incidência no art. 12, § 2º, da Emenda Constitucional 18/65. O Ato Complementar Nº 34, de 30.01.1967, foi editado com o intuito de dar uma solução ao problema das isenções do ICM, tentando evitar uma disputa fiscal entre os estados. Este Ato estabeleceu que as isenções estariam sujeitas à celebração de convênios entre os estados de uma mesma região econômica. Essa legislação, entretanto, não foi devidamente respeitada.

A Constituição de 1969, Emenda Nº 1, em seu art. 23, § 6º, procurou dar novo disciplinamento à matéria, estabelecendo que as isenções fiscais estariam condicionadas a convênios celebrados entre todos os estados e não somente entre os de uma mesma região, conforme o disposto em lei complementar. A Lei Complementar Nº 4, de 02.12.1969, trata de isenções ao ICM, regulando a matéria.

Uma nova solução foi buscada pelo governo federal com a Constituição de 1969, art. 23, §6º, a saber: instituição de Lei Complementar Nº 24, de 07.01.1975. Tal lei estabelece, de forma mais rígida, as normas gerais de concessão de isenções e da sistemática dos convênios necessários à obtenção das mesmas, buscando harmonizar nacionalmente a política de benefícios fiscais.

1.3.9 - Relação ICM X IVC

O ICM apresentou várias diferenciações com relação ao IVC, por exemplo:

1-) Mudança de denominação;

2-) Alargamento da base tributária ou do campo de incidência, vez que o ICM não incide apenas sobre a circulação destinada à venda ou à consignação, mas a toda circulação física ou simbólica de mercadorias;

3-) Introdução ao princípio da não-cumulatividade, visto que o ICM não incide sobre o valor total de cada operação, e sim sobre o valor acrescido em cada operação, ou seja, abate-se em cada operação o valor pago anteriormente;

4-) Atribuição de 20% aos municípios do produto da arrecadação; e

5-) Limitação de sua alíquota pelo Senado Federal.

1.4 - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS

33FE40

O ICMS foi criado com a Constituição de 1988, que dá novas feições ao imposto estadual incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e algumas prestações de serviços.

A Constituição Federal de 1988, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, dá competência aos estados e ao Distrito Federal para instituir um “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior”, alínea *b*, inc. I do art. 155 da CF/88. Como o Congresso Nacional não editou a Lei Complementar necessária à instituição do imposto, até 60 dias, após a promulgação da CF, esta, no seu art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, outorgou aos estados e ao Distrito Federal, competência para fixarem normas gerais que regulamentassem, provisoriamente, o imposto, através de convênio celebrado nos termos da Lei Complementar Nº 24, de 07.01.1975. Conforme respaldo constitucional, foi celebrado o Convênio Nº 66, em 14.12.1988, destinado a regular provisoriamente a instituição do ICMS. Finalmente, após muitas alterações na sistemática do imposto através de convênios, ajustes, protocolos, foi

editada a Lei 11.530, em 17.01.1989, que instituiu o ICMS no Estado do Ceará. Esta Lei foi regulamentada e disciplinou toda a matéria relativa ao ICMS, pelo Decreto 21.219, de 18.01.1991.

Muitas mudanças foram introduzidas com o ICMS e contribuíram para o alargamento de sua base tributária. A introdução das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal aliadas às operações de circulação de mercadorias, incidindo o imposto também sobre aquelas, conforme o art. 155, I, a – CF/88 e art. 1º da Lei 11.530/89 e do Decreto 21.219/91. O fato de considerar a comunicação transmitida por qualquer natureza ou processo como hipótese de incidência do ICMS, foi uma mudança muito grande. Assim como o fato de considerar a energia elétrica como uma mercadoria, incidindo, também, o ICMS sobre a mesma. Sendo que, cobra-se o ICMS sobre energia elétrica, mas somente a fornecida no âmbito estadual e o ICMS não incide sobre energia elétrica fornecida ao consumidor com consumo mensal igual ou inferior a 50 KWH e à classe rural.

Outra mudança, foi a de considerar como hipótese de incidência a entrada de mercadoria, no estabelecimento do contribuinte, oriunda do exterior ou de outro estado destinada ao consumo ou ativo fixo do dito estabelecimento, que antes não era considerada como hipótese de incidência. Nas operações internas, a saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, destinada ao consumo ou ativo fixo, também está inclusa como hipótese de incidência geral do ICMS.

Os impostos sobre operações de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, sobre energia elétrica e minerais, sujeitos, conforme a Constituição de 1967, ao imposto único de competência da União, bem como os impostos sobre serviços de comunicação e de transportes (salvo os de natureza estritamente municipal, que continuaram sob a competência dos municípios) passaram para a alçada dos estados e do Distrito Federal. Assim, produtos e serviços tributados pela União passaram a se tributados pelos estados e pelo Distrito Federal.

Estas são as mudanças fundamentais trazidas pelo ICMS. Em relação aos princípios da não-cumulatividade, da sistemática de cálculo sobre o valor agregado, da competência fiscal, entre outros, destacados no ICM, permanecem com o ICMS, com respaldo constitucional. Quanto aos demais itens, como fato gerador, base de cálculo, contribuinte do imposto, alíquotas, isenções, participações na arrecadação, etc., estão definidos em leis ordinárias 11.530/89, que foi substituída, em sua disposições em contrário pela Lei Complementar Nº

87, de 13.09.1996, e regulamentada pelo Decreto 24.569, de 13.09.1997, decreto este que terá um estudo aprofundado na segunda parte deste trabalho.

RSFEAD

Capítulo 2

O ICMS HOJE EM DIA

A publicação do Dec. 24.569/97, pelo Governo do Estado do Ceará, atualizado, neste trabalho, até março de 1999, veio sobrepor-se ao Decreto 21.219/91, principalmente, e demais normas reguladoras do ICMS, no que diz respeito às disposições em contrário. Tendo, também, todo o mesmo cabedal de informações e descrições dos dispositivos anteriores.

Tal decreto exprime, em seu art. 1º, a definição do imposto a que está regulamentando: “O imposto de que trata esse Decreto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”.

Há, ainda, no corpo do decreto, as definições de incidência, fato gerador, contribuinte, estabelecimento, isenções, local da operação e muitos outros pontos comuns em várias normas, que não se alteraram em nada ou em pouca coisa.

O ICMS é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante pago anteriormente.

2.1 - Hipóteses de Incidência

São consideradas hipóteses de incidência do ICMS e, portanto, sujeitos à ocorrência de fato gerador, as operações com circulação de mercadorias, mesmo para bares e similares, os serviços que não se incluem na competência do município, a entrada de produtos importados, as prestações de serviço de transporte, exceto os intramunicipais.

As entradas de produtos em operações interestaduais poderão ser, também, hipóteses de incidência, no caso de mercadoria sujeita ao pagamento de ICMS antecipado, para ativo permanente e fornecimento de energia elétrica e combustíveis, desde que não sejam para comercialização ou industrialização.

2.2 - Fato Gerador

O fato gerador, que está previsto no art. 3º, ocorre sempre que houver circulação de mercadoria, seja de que forma ou intuito aconteça, pois esse é o ponto inicial para a cobrança do ICMS. Sempre que existir a hipótese de incidência e acontecer essa situação, que está prevista, ocorre, também o fato gerador. Ou seja, o fato gerador é a realização da hipótese de incidência. A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação ou prestação que o constitua.

Além de todos os casos vistos com as hipóteses de incidência, o fato gerador ocorre, ainda, numa saída de mercadoria, mesmo que se destine ao mesmo titular, assim como, na transmissão de mercadoria depositada, seja em armazéns gerais ou em depósitos fechados; na aquisição de mercadorias em leilão, no fornecimento de mercadoria com prestação de serviço compreendidos na competência do município, desde que tenha indicação expressa.

2.3 - Hipóteses de Não-Incidência

O art. 4º prevê as não-incidências do ICMS, onde não chega nem a ocorrer o fato gerador, mesmo que tais situações indique a circulação de mercadorias ou prestação de serviço, pois leis, assim os definem como tal. A Constituição Federal, considera determinados produtos e operações imunes, assim é que as operações com livros, jornais, periódicos e o

papel para sua impressão, mercadorias para exportação, ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial, operações de transformação das sociedades, alienação fiduciária, comodato(empréstimo a título gratuito de bens móveis infungíveis, a qual se perfaz com a simples tradição do objeto, mediante contrato escrito), locação(realização de um contrato oneroso de aluguel de bens móveis ou imóveis, efetuados entre pessoas físicas ou jurídicas), arrendamento(também chamado *leasing*, espécie de aluguel de bens móveis duráveis ou imóveis, adquiridos de terceiros pelo arrendante, para fins de uso próprio do arrendatário, sendo dada a esta, no término do contrato, as opções de prorrogar o aluguel, devolver o bem ou comprá-lo pelo valor residual), peças para conserto em bens do ativo fora da empresa, incorporação de bens como pagamento de capital subscrito, operações entre o miniprodutor rural e o consumidor final, transporte de carga própria ou por particulares, não há a incidência do ICMS.

2.4 - Isenção

A isenção é um tipo de benefício fiscal que está previsto em normas vigentes e que indicam os produtos, operações ou prestações em que será utilizada.

As operações que envolvam isenções, salvo determinação em contrário da legislação, não implicarão em crédito nas prestações e operações seguintes, nem anulação do crédito, nas anteriores.

No caso da isenção ser concedida por despacho de autoridade fazendária, este não gera direito adquirido, ou seja, o beneficiário deverá satisfazer, sempre, as condições exigidas, caso contrário será cobrado o ICMS com acréscimos legais. A isenção, assim como qualquer outro benefício fiscal, que dependa de condição posterior e esta não seja satisfeita, não prevalecerá e, então, o ICMS será exigido desde a ocorrência do fato gerador.

O art. 6º do Dec. 24.569/97, dispõe sobre os casos de isenção, sendo muito detalhado e muito extenso, mas há algumas isenções consideradas “puras”, pois independem de algum dispositivo ou condição, seja anterior ou posterior, que a faça valer. Por exemplo, as saídas internas de algaroba e seus derivados; de hortifrutícolas; de obras de arte pelo próprio autor; de leite de cabra; de esterco animal; de muda de planta; etc.

O art. 8º do referido decreto, beneficia as operações internas com feijão, farinha e rapadura e que, por convênio, estende-se aos Estados da Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Maranhão.

Alguns tipos de prestação de transporte estão isentas, como os transportes rodoviários intermunicipais de passageiros na região metropolitana (Fortaleza, Caucaia, Euzébio, Guaiúba, Pacatuba, Maranguape, Maracanaú e Aquiraz) ou por veículos de aluguel registrados no Detran na categoria táxi.

2.5 - Diferimento

É todo processo pelo qual o recolhimento do ICMS devido é transferido para operações ou prestações posteriores, atribuindo-se, nesse caso, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao adquirente ou destinatário das mercadorias ou ao tomador do serviço.

O art.13 do Dec. 24.569/97, elenca os produtos, operações e prestações onde recai o diferimento. Muitos produtos, quando destinados à industrialização, têm o imposto diferido, como é o caso dos minerais em estado primário, madioca *in natura*, alga marinha, sementes de oiticica e urucu e mamona em baga. Outros produtos, independente do seu destino, são beneficiados com o diferimento para a saída de produtos deles resultantes, como chapéu de palha artesanal, algodão em caroço, caranguejo, etc.

Após todas as etapas do diferimento, o ICMS será exigido, ainda que a operação ou prestação que encerre essa fase não esteja sujeita ao pagamento desse tributo. A interrupção do diferimento, antes de encerrada esta etapa, ocorre quando qualquer fato altere o curso da operação ou prestação subordinada a esse regime. Nesse caso, o responsável pelo pagamento será o estabelecimento em que ocorrer tal interrupção.

2.6 - Local e Responsável Pela Operação

A cobrança do ICMS depende do local da operação, que define, também, o responsável, assim é que será responsável pelo imposto o estabelecimento onde se encontre a

mercadoria no momento do fato gerador ou quando esteja em situação irregular (será mais explorada na próxima parte do trabalho), onde ocorrer a entrada física de importado do exterior, onde seja realizada a licitação, onde desembarque os peixes crustáceos e moluscos, o Estado de onde seja extraído o ouro e onde fique o consumidor final de operações interestaduais de fornecimento de energia elétrica ou combustíveis, o adquirente de bens para consumo ou ativo fixo de outras unidades da federação. Será, também, considerado local da operação, em se tratando de transportes, onde se tenha início a operação e o estabelecimento destinatário de serviço iniciado em outro estado.

2.7 - Contribuinte

Todo operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, praticada com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, seja por pessoa jurídica ou física, ou que importe do exterior, ou ainda, que adquira produtos em leilão, são considerados atos de comércio e, portanto, seus agentes são contribuintes do ICMS.

Além daqueles, são, também, considerados contribuintes o produtor, o extrator, o comerciante, o industrial, a cooperativa, as instituições financeiras e os órgãos da administração pública.

2.8 - Estabelecimento

Todo local privado ou não, edificado ou não, próprio ou de terceiro, que de forma permanente ou temporária sirva ao desenvolvimento de atividades de pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda, que armazene mercadoria ou bens, são considerados estabelecimentos. Sendo o veículo usado em comércio ambulante e os barcos pesqueiros considerados extensão dos mesmos.

2.9 - Base de Cálculo

A base de cálculo é aquele valor pelo qual a mercadoria será tributada. Em termos genéricos será o valor da operação. Dessa forma a saída a qualquer título, a transmissão de propriedade de mercadorias depositadas em armazéns gerais ou depósitos fechados, que não transite pelo estabelecimento e a compra pelo arrendatário, será tributada pelo valor da operação, que incluem, ainda, a operação casada de mercadorias e serviços.

Para as importações, soma-se ao valor da mercadoria, que é o preço em moeda estrangeira convertido pelo cotação do dia utilizada no cálculo do Imposto de Importação, o valor do Imposto de Importação, o valor do IPI e as demais despesas aduaneiras.

A base de cálculo poderá ser reduzida, desde que alguma norma lhe dê essa condição, por exemplo: os produtos da cesta básica, em operações de importação ou interna, terão redução de 58, 82%; a saída de máquinas, móveis, aparelhos e motores usados, 80%; pescado, para outros estados ou para industrialização, 40%; e veículos usados, 94,11%, que estão previstos no arts. 41 e 42. Os arts. 43 a 54 tratam de uma maneira específica as demais reduções.

2.10 - Alíquotas

As alíquotas do ICMS variam de acordo com o produto, origem e destino das mercadorias ou serviços e tipos de serviço. Sendo, de uma maneira geral, fixada em 17%. Mas nas operações internas com bebida alcoólica, arma e munição, fogos de artifício, fumo, cigarro e artigos de tabacaria, jóia, ultraleve e asa-delta, de 25%, por serem considerados produtos supérfluos. Ainda de 25% para comunicação, energia elétrica, querosene para aeronaves e óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis.

Alguns produtos ou serviços têm a sua alíquota reduzida nas operações internas, como por exemplo: 12% para os produtos de informática, trigo em grão, leite longa vida e transporte aéreo.

Nas operações interestaduais é fixada a alíquota de 4% para o transporte aéreo e 12% para as demais operações.

2.11 - Substituição Tributária

Poderá ser atribuída a responsabilidade pelo recolhimento e retenção do ICMS ao contribuinte substituto, assim considerado, nas operações anteriores, o industrial ou comerciante e nas operações posteriores, o produtor, extrator, gerador, industrial, importador, distribuidor ou comerciante e, também, o contribuinte que realizar operações interestaduais com petróleo e derivados.

Em relação aos transportes de carga efetuados por autônomos ou transportadora de outro estado, a responsabilidade pode ser atribuída ao remetente, ao depositário, ao destinatário ou ao estabelecimento transportador que subcontratar.

A substituição tributária não se aplica nas operações com contribuintes substitutos do mesmo produto, com transferências para outro estabelecimento sujeito passivo por substituição, nas operações com insumos industriais e nas operações em que as mercadorias devam retornar ao mesmo estabelecimento.



A base de cálculo da substituição tributária é obtida da seguinte forma:

Para operações anteriores, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

Para operações subseqüentes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituto ou intermediário, acrescido do IPI, seguro, frete e demais despesa atribuídas ao adquirente;

Nas importações, o valor da importação, acrescido do Imposto de Importação, IPI, frete, seguro e demais despesas aduaneiras debitadas ao adquirente;

Ativo permanente ou consumo, o valor da operação ou prestação.

O recolhimento do imposto retido por substituição tributária será efetuado até o décimo dia do mês subseqüente ao que ocorrer a entrada da mercadoria, nas operações internas e nas operações interestaduais, até o nono dia. Sendo possível até o décimo dia, se houver requerimento do contribuinte à Secretaria da Fazenda.

Não será mais exigido nenhum tipo de complemento de imposto nas operações subseqüentes ao pagamento do ICMS por substituição. Quando o regime de substituição recair sobre o produto, este prevalecerá sobre qualquer outra sistemática de tributação do destinatário.

Será lançado no livro Registro de Saídas, pelo contribuinte substituto responsável pela retenção e recolhimento, o valor da operação e seu débito, segundo as normas comuns de escrituração. O valor do imposto será lançado na coluna Observações, sob o título Substituição Tributária, nos subtítulos Base de Cálculo e Imposto Retido. Esse valor retido, apurado mensalmente, será lançado posteriormente livro “Registro de Apuração do ICMS” com a expressão *Imposto Retido*.

As notas fiscais que acobertarem as operações com substituição tributária, deverão ser registradas nas colunas Documento Fiscal e Outras – de Operações sem Crédito e sem Débito do Imposto, nos livros de entrada e saída. Sendo aposto nas notas fiscais de saída, com imposto já pago por substituição, a expressão *ICMS pago em substituição tributária* e sem destaque do ICMS, exceto se o destinatário for indústria, para ativo permanente ou consumo a partir de 01.01.2000.

2.12 - Operações com Bens do Ativo Permanente e de Consumo

Nas operações interestaduais que envolvam este tipo de situação, o imposto será a diferença de alíquotas entre a de origem e a de destino, com o recolhimento sendo feito no prazo fixado pela legislação, quando o contribuinte for obrigado a manter escrituração fiscal ou no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado, quando não for obrigado a escriturar.

A nota fiscal de entrada de bens terá seu valor do imposto destacado lançado na coluna Crédito do Imposto, do livro Registro de Entradas e no campo Observações, o valor do imposto pago. Ao final do mês, serão lançados no livro Registro de Apuração do ICMS:

No campo “007 – Outros Créditos”: o somatório das colunas “Crédito do Imposto” e “Observações” do livro Registro de Entradas de Mercadorias;

No campo “003 – Estornos de Créditos”: o valor de estorno, se houver; e

No campo “002 – Outros Débitos”: o valor do somatório da coluna “Débito do Imposto” do livro Registro de Entradas.

Nas operações com bens de consumo, que é sujeita ao sistema normal de tributação, realizadas até 31.12.1999(prorrogação dada pelo Dec. 24.756/97), a nota fiscal de entrada será lançada no livro Registro de Entradas de Mercadorias, sem direito a crédito fiscal e a nota fiscal de saída, no livro Registro de Saídas, na coluna “Operações com Débito do Imposto”, sendo recuperados esses valores se o contribuinte os lançar no campo “007 – Outros Créditos”, do livro de Apuração do ICMS.

2.13 - Antecipação Tributária

Alguns produtos são elencados pelos Decs. 24.569/97 e 25.332/98, como sujeitos ao pagamento antecipado do ICMS sobre a saída subsequente, com um percentual específico de agregação. A antecipação, diferentemente da substituição, gera crédito para as operações seguintes, tanto que, as operações subsequentes serão tributadas normalmente. Essa tipo de cobrança não se aplica às operações com insumos ou sujeitas à substituição.

A base de cálculo para esse tipo de tributação será o valor da operação, acrescido do IPI, se houver, aplicado o percentual de agregação, que varia de 10 a 20%, dependendo do produto.

2.14 - Documentos Fiscais

Os contribuintes do imposto emitirão os seguintes documentos fiscais, de acordo com a operação que realizarem:

Nota fiscal modelo 1 ou 1- A, sempre que promoverem saídas ou entradas de mercadorias ou bens; na transmissão de propriedade de mercadorias ou bens, quando não transitarem pelo estabelecimento; e nas entradas simbólicas. As notas fiscais deverão possuir as indicações previstas no art. 170, do Dec. 24.569/97.

A emissão dessa nota fiscal será antes da saída da mercadoria ou bens, da tradição real ou simbólica, em complementação ou correção a outra emitida.

Nota fiscal de venda a consumidor, será emitida na venda à vista em que o próprio comprador retire a mercadoria, sendo vedado o destaque do imposto e podendo ser emitida através de ECF(cupom fiscal).

Nota fiscal de entrada de mercadoria, será emitida, utilizando-se o modelo 1 ou 1 – A, sempre que houver entrada em seu estabelecimento de mercadorias ou bens, de forma real ou simbólica, por remetentes não obrigados à emissão de nota fiscal; em retorno de industrialização, quando remetidos por profissionais autônomos; em retorno de exposição ou feira; em retorno de vendas feitas fora do estabelecimento; de importados adquiridos em leilão; ou em outras hipóteses previstas em lei. Essa nota fiscal será emitida no momento da entrada no estabelecimento ou no momento da aquisição da propriedade ou antes de iniciada remessa.

Nota fiscal de produtor, será emitida pelo estabelecimento agropecuário sempre que houver saída de mercadoria ou na transmissão de propriedade. Esse tipo de nota fiscal não conterà série ou subsérie.

Nota fiscal avulsa, é uma nota fiscal emitida pela própria Secretaria da Fazenda, através de seus agentes e órgãos fiscais, quando a operação envolva mercadorias ou bens, promovida por produtor que não possua nota fiscal própria; por repartição pública; por pessoa física ou não-inscritas no CGF; para complementação do ICMS; para regularização ou liberação de mercadorias objeto de ação fiscal de trânsito; ou em qualquer caso que não se exija nota fiscal própria. O documento de arrecadação é obrigatório para que o destaque do ICMS seja válido.

Nota fiscal de serviço de transporte, será emitida pelos transportadores ferroviários de carga, ou de valores, ou de passageiros em transportes interestaduais, intermunicipais ou internacionais, em veículo próprios ou fretados.

Conhecimento de transporte rodoviário de cargas, será utilizado por qualquer transportador que executar serviço de transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional, de cargas, em veículo próprio ou fretado. Podendo ser dispensado em caso de transporte de carga própria ou no caso do transporte de mercadorias pelo próprio vendedor

Conhecimento de transporte rodoviário avulso, emitido pela própria Secretaria da Fazenda, através de seus agentes e órgãos fiscais, em substituição ao Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, quando o serviço for prestado por pessoa física ou jurídica, autônoma ou não, desde que não inscritas no CGF, ou quando tiver início onde o contribuinte não possui estabelecimento inscrito, ou ainda, quando o serviço for prestado por contribuinte que não tenha como atividade principal a prestação de serviço de transporte.

Manifesto de carga, será utilizado em transporte de carga fracionada, assim entendida a que corresponder a mais de um Conhecimento de Transporte.

Autorização para carregamento e transporte, poderá ser utilizado por empresa transportadora a granel, que não conheça, no momento da contratação do serviço, o peso e distância necessários para determinação do valor da operação. Esse documento é provisório e servirá até a emissão de um Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas.

Ordem de coleta de cargas, será emitido pelo transportador que presta serviço de coleta de cargas no endereço do remetente.

Despacho de transporte, será emitido pela transportadora que contratar transportador autônomo para complementação de um serviço em meio de transporte diverso do original.

Redespacho, deverá ser emitido, pelo transportador que receber a carga para redespacho, o Conhecimento de Transporte, lançando o frete e o imposto correspondente.

Transporte intermodal, neste tipo de transporte, em que se utiliza mais de um tipo de meio de transporte, o conhecimento será emitido pelo valor total da prestação, sendo acrescido no Conhecimento de Transporte os elementos necessários à caracterização do serviço, incluídos os dados do veículo e modalidade. Será emitido um conhecimento no início de cada modalidade.

Bilhete de passagem rodoviário, será utilizado pelo transportador que executar serviço de transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional de passageiros. Esse tipo de transporte se caracteriza mediante a fixação de preço, percurso, horário prefixado ou não.

2.15 – Ciclo do ICMS

Com exemplos de operações de compra e venda de mercadorias, ficará mais claro ver o caminho que percorre o ICMS, desde a fabricação ou primeira venda, até o consumidor final, que é quem realmente paga o ICMS, pois o mesmo está inserido no preço final do produto, será demonstrado em quadros a seguir, as várias formas de tributação a que está sujeito o ICMS, indicando como deve proceder a empresa em cada situação apresentada, pois a tributação desse imposto é uma das mais complexas.

Nas páginas seguintes estão exemplos da tributação e registro do ICMS em alguns diferentes casos.

The logo for USFIAG, consisting of the letters U, S, F, I, A, G in a stylized, blocky font.

Supondo uma compra de eletrodomésticos, que são produtos com tributação normal, por uma empresa varejista cearense, a uma fábrica de São Paulo:

<u>São Paulo</u>	<u>Ceará</u>		
Fabricação	Compra	Registro	Venda
Ainda não houve tributação do ICMS, porque não houve o fato gerador, há, até então, apenas a possibilidade de uma incidência.	Ocorreu o 1º fato gerador do ICMS, não pela compra, mas pela venda, sendo a base de cálculo o valor das mercadorias.	A empresa se credita de 7% do ICMS, pois se trata de uma operação proveniente de outro estado, onde a alíquota é de 7% para Sul, Sudeste, exceto ES, e 12% para os demais	A empresa deverá fazer o registro do débito de 17%, no Livro de Apuração do ICMS. Posteriormente, deverá fazer o recolhimento da diferença apurada do ICMS à SEFAZ, até o décimo dia do mês subsequente.

Supondo uma compra de produto sujeito a substituição tributária, como por exemplo o cimento, por uma empresa atacadista do Ceará, a um distribuidor de Pernambuco:

<u>Pernambuco</u>	<u>Ceará</u>		
Venda	Compra	Registro	Venda
No momento da entrada no Estado do Ceará, será cobrado o ICMS no primeiro Posto Fiscal de Fronteira, onde a empresa deverá recolher no ato, para empresas de outro estado ou não-credenciadas junto à SEFAZ, ou até o décimo dia útil do mês subsequente, para isso se usa um percentual de agregação específico aplicado sobre o valor da mercadoria. O pagamento é imediato, porque a compradora será a substituta de todas as operações seguintes.		A empresa não se credita do ICMS de compra, visto que a Substituição Tributária não gera o benefício do crédito.	Após a venda a empresa não fará mais o recolhimento do ICMS, pois o mesmo já fora recolhido e não fará, também, o destaque do ICMS na nota fiscal, e sim a aposição do carimbo com a inscrição "ICMS pago por Substituição Tributária".

Supondo uma compra de produtos sujeitos a Antecipação Tributária, nesse caso, desodorante por uma empresa distribuidora cearense, a uma empresa da Bahia:

<u>Bahia</u>	<u>Ceará</u>		
Venda	Compra	Registro	Venda
Nessa venda ocorre o primeiro fato gerador do ICMS e o destaque do ICMS na nota fiscal.	Quando da entrada no Ceará, far-se-á o recolhimento do ICMS no primeiro Posto Fiscal de fronteira, utilizando o percentual de agregação específico, que é de 10%.	A empresa poderá se creditar do ICMS que foi pago na entrada da mercadoria no Estado, visto que esse tipo de tributação permite à compradora o crédito do ICMS pago por antecipação às vendas.	Fará o destaque do ICMS devido nessa operação e o apurará junto com os créditos, fazendo o recolhimento da diferença até o décimo dia útil do mês seguinte, normalmente.

Supondo uma compra de feijão, que é produto com benefício de Isenção Fiscal, por uma empresa atacadista cearense, a uma outra empresa do Rio Grande do Norte:

Rio Grande do Norte

Ceará

Venda	Compra	Registro	Venda
<p>Existe a hipótese de incidência e há a ocorrência do fato gerador, mas não há a cobrança do ICMS em virtude do benefício fiscal da Isenção que acolhe os estados do PI, CE, RN, PB e PE.</p>	<p>Na nota fiscal deve se registrar que o produto declarado é isento do ICMS, sendo aposto o número do convênio (por se tratar de mais de um estado) que o beneficia.</p>	<p>Registra-se, nesse caso, como entrada/saída de produtos isentos ou não-tributados.</p>	<p>Não se recolhe o ICMS, nem o destaca na nota fiscal, apenas, apõem-se no corpo da mesma o número do convênio que justifica a isenção.</p>

Capítulo 3

POR DENTRO DA FISCALIZAÇÃO



3.1 - Um Breve Histórico

A Lei Nº 2.221, de 31.10.1924, sancionada pelo presidente José Moreira da Rocha, introduz na Secretaria da Fazenda a figura do Posto Fiscal, dando-lhe as dimensões administrativas. Essa lei trazia em seu primeiro artigo:

“Art. 1º - Fica o Presidente do Estado autorizado a criar os Postos Fiscais que julgar necessários aos serviços de fiscalização e arrecadação das rendas nas fronteiras e no litoral do Estado, bem como nas zonas servidas por estradas de ferro, mediante contracto celebrado com as respectivas diretorias.”

De acordo com a Lei Nº6.628, de 02.10.1928, sancionada pelo Presidente José Matos Peixoto, ficou criado o Corpo de Guardas de Fronteiras, tendo como finalidade reprimir o contrabando. Esses Corpo de Guardas tinha como características, um efetivo de 50 homens montados a cavalo; eram nomeados pelo Presidente do Estado, mediante proposta ao Secretário da Fazenda; os candidatos deveriam saber ler, escrever e exhibir folha-corrída da polícia e esse cargo era de caráter comissionado.

A Lei Nº 2.787, de 15.07.1955, cria os cargos de Inspetor Fiscal, Inspetor de Exportação e Chefes de Postos Fiscais, todos subordinados ao Secretário da Fazenda.

A Portaria Nº 001, de 20.01.1977, considerando a conveniência de uniformizar a sistemática de execução dos serviços de fiscalização em todo o Estado do Ceará, cria o primeiro Plano de Ação Fiscal – PLANAF, executado pela Divisão de Fiscalização da Coordenação da Receita Estadual. Tinha como objetivo principal eliminar a improvisação, através de uma legítima ação planejada.

O Projeto 09/77, que criou a Vigilância e Fiscalização no Trânsito de Mercadorias, composto de 281 fiscais, sendo 16 supervisores, 83 volantes e 182 plantonistas.

A Portaria Nº 198, de 24.09.1985, instituiu no Sistema de Fiscalização no Trânsito de Mercadorias os Comandos Fiscais Regionais, enquanto que a Portaria Nº 199, da mesma data, definiu as atribuições e responsabilidades na operacionalização do Sistema de Fiscalização no Trânsito de Mercadorias.

A Instrução Normativa Nº 148, de 29.12.1994, consolida as normas que compõem o Manual de Procedimentos nas Ações Fiscais no Trânsito de mercadorias. O presente Manual veio atender a necessidade de se codificar os procedimentos adotados pela fiscalização no trânsito de mercadorias, imprimindo a estas ações uma padronização, uma racionalização e uma confiabilidade, objetivando uma maior eficácia administrativa.

DSFEAF

3.2 - Considerações na Fiscalização no Trânsito de Mercadorias

A ação fiscal restrita exercida por agentes do fisco em atividades no Postos e Unidades de Fiscalização e em Volantes Fiscais, sobre quaisquer pessoas que detiverem ou conduzirem mercadoria ou documento em trânsito, objetivando averiguar a regularidade da operação fiscal é a função mais abrangente de fiscalização de mercadorias em trânsito.

As ações de fiscalização de mercadorias em trânsito dispensam a lavratura dos Termos de Início e de Conclusão, tal como ocorre na fiscalização de estabelecimentos, pois é considerada, em termos de competência, atribuição específica de fiscalização, são exercidas fora do estabelecimento do contribuinte, em mercadorias ou documentos e são ações instantâneas, que têm por objeto a mercadoria ou documento em situação fiscal irregular.

3.3 – Competência Para Fiscalizar

Os funcionários ocupantes dos cargos de Fiscal do Tesouro Estadual, Auditor do Tesouro Estadual, Auditor Adjunto do Tesouro Estadual, Técnico do Tesouro Estadual e dos cargos de provimento em comissão integrantes do grupo TAF – Tributação, Arrecadação e Fiscalização – são os únicos com poderes para promoverem as ações fiscais de trânsito, desde que ocupem as funções a elas inerentes, pois isto é o que lhes dá a competência.

À esses funcionários, em função de fiscalização, lhes é dada algumas atribuições que são específicas dessa função, como:

- poder de retenção de mercadorias, livros e documentos fiscais em situação irregular;
- observar o atraso ou falta de recolhimento, no todo ou em parte, do ICMS;
- verificar o descumprimento de obrigação acessória;
- observar o lançamento de documentos fiscais nos livro próprios, inclusive a transposição irregular de valores aos documentos fiscais para o livro Registro de Apuração do ICMS e antecipação de registro ou aproveitamento indevido de crédito fiscal;
- acompanhar o funcionamento de equipamento de uso fiscal, quanto às exigências técnico-fiscais previstas nas legislação, à escrituração dos livro fiscais e à co-

responsabilidade dos credenciados pela Secretaria da Fazenda para prestarem assistência técnica nos respectivos equipamentos;

- ver contribuintes enquadrados sob regime me Microempresa, Empresa de Pequeno Porte e Regime Especial de Recolhimento;
- comprovar o cumprimento das condições exigidas nas operações realizadas com benefício fiscal;
- acompanhar a emissão de documento fiscal com base de cálculo inferior à estabelecida em ato do Secretário da Fazenda;
- penalizar o subfaturamento devidamente comprovado de mercadoria e serviços;
- constatar a ausência do selo fiscal obrigatório nos documentos fiscais; e
- intimar no caso de extravio de livros e documentos fiscais.

3.4 - Atribuições e Procedimentos Inerentes à Fiscalização(Prática)

As pessoas que desempenham a função de fiscalização, assim entendido, os grupos de trabalho, são divididos, geralmente em função do tamanho da Unidade de Fiscalização e da sua importância no contexto geral da fiscalização no Estado, tendo em vista que algumas funções não são necessárias em determinadas situações, em administração, atendimento, fiscalização e monitoramento, sendo todas independentes, mas que são intimamente ligadas entre si, pois o cruzamento de informações é fundamental neste trabalho. Uma outra função, separada das Unidades de Fiscalização é Volante Fiscal, que embora distante daquelas é de muita utilidade, pois se trata de uma extensão das mesmas.

Os administradores são os responsáveis pelas mercadorias fiscalizadas no que tange o seu armazenamento, guarda e liberação das mesmas. É, também, da sua responsabilidade os valores que transitam pela unidade de fiscalização, assim entendido o fechamento do caixa e

documentos e das atividades dos prestadores de serviços; divulgação e aplicação da legislação tributária e, por fim, o registro das ocorrências no plantão.

Cabe à fiscalização no atendimento aos contribuintes ou usuários comuns, a recepção e análise de documentos fiscais, a digitação e selagem das notas fiscais, sendo que estas devem passar por uma consulta ao cadastro da Secretaria da Fazenda para verificação da situação do contribuinte, devendo ser feita a retenção das terceiras vias. A pesagem de veículos fica a cargo do fiscal, ou seja, não há um procedimento específico para tal situação.

Os funcionários que trabalham diretamente na fiscalização devem fazer a abordagem dos veículos a fim de conferirem fisicamente a mercadoria, juntamente com a análise do documento fiscal, esse procedimento deve levar em conta todos os requisitos fundamentais de eficácia e validade do documento, assim como, observar se os dados (especificação da mercadoria, destinatário, situação cadastral do emitente/destinatário, data de emissão, selo fiscal, etc) de sua composição estão corretos, emitindo antes disso, exceto para as Volantes Fiscais, a ficha de conferência de mercadorias e logo após, o certificado de conferência de mercadorias. Após a conferência, e se for necessário, faz-se o Termo de Retenção de Mercadorias ou Documentos Fiscais, para em seguida, também se necessário, lavrar o auto de infração e, por fim, o certificado de guarda de mercadorias.

A equipe que trabalha no monitoramento deve ser a responsável pelo cálculo do ICMS de mercadorias sujeitas aos regimes de margem de lucro, substituição tributária, antecipação tributária, de empresas sob regime especial de fiscalização e diferencial de alíquota, bem como, emitir notas fiscais avulsas, DAE (Documento de Arrecadação Estadual), termos de responsabilidade, guias de trânsito livre, relatório de baixa de pendência e conhecimentos de transporte rodoviário de cargas avulso.

Os fiscais lotados nas volantes fiscais, devem ter muitos cuidados na abordagem de veículo, para que se faça dentro de um padrão de segurança, que garanta ao agente fiscal e ao motorista sua integridade física, além da proteção da viatura utilizada, faz-se mister que algumas normas sejam seguidas, como agir com cautela, por exemplo. Nas estradas circulam mercadorias regulares, irregulares e, até mesmo, roubadas; veículos furtados e carros com famílias, portanto, a cautela é um item que precisa ser bem utilizado. Sempre que possível, a abordagem deve ser feita em vias com acostamento ou área de escape, para que se possa resguardar ambos os veículos e seus ocupantes. A viatura deve permanecer sempre atrás do

veículo a ser abordado, pois garante uma melhor visão e evita que aconteça algum acidente. Em caso de abertura do compartimento de carga do veículo fiscalizado, deve-se exigir que o condutor o faça e não se deve adentrar tal local, para conferência da mercadoria, sem a presença de um dos responsáveis pela carga.

3.5 - Verificação Física e Pesagem de Cargas

O agente do fisco deverá, necessariamente, acompanhar o desenvolvimento da ação fiscal do início ao fim, especialmente nos casos em que o transportador tiver rompido os lacres originais, caso que deverá permanecer junto à carga até a aposição do lacres da Secretaria da Fazenda. Toda e qualquer irregularidade verificada, por exemplo, constatação de volumes ou mercadorias avariados, falta de mercadorias e extravio de documentos fiscais, deverá constar no Termo de Ocorrência da Ação Fiscal, além dos dados formais pertinentes à transportadora, ao veículo fiscalizado, ao motorista ou proprietário, numeração de todos os lacres, horário e data do início e término da ação fiscal. Seguindo esta linha de procedimentos, os volumes fiscalizados deverão ser convenientemente lacrados com fita adesiva personalizada da Secretaria da Fazenda. A utilização desses itens padronizados é necessária, em razão da inviolabilidade da embalagem, de maneira que se perceba quando esta for alvo de abertura ou adulteração intencionais.

É, também, de incumbência do agente responsável pela ação fiscal atentar para a segurança no manuseio correto das diversas cargas e embalagens, com características especiais, observando os detalhes dos símbolos de segurança e se os acessórios e equipamentos estão aptos ao descarregamento e recarregamento das mercadorias.

O agente do fisco deve adotar como critério de arrumação, no recarregamento da carga fiscalizada, aquele utilizado pelo transportador. A reposição das mercadorias no veículo fiscalizado seguirá uma seqüência inversa à dos descarregamento, ou seja, os primeiros volumes retirados deverão ser os últimos a serem recolocados. Dependendo da uniformidade e do tipo de carga a ser transportada, bem como da distância e disponibilidade de local para

baldeação ou redespacho de carga, os transportadores dispõem de os lotes e volumes na ordem de entrega, evitando, assim, desperdício de tempo e mão-de-obra, além de reduzir os seus custos operacionais.

A disposição da carga no veículo tem um critério técnico que deve ser observado, levando-se em conta a característica essencial de classificação da carga como: de lastro, lateral ou de miolo. Sendo assim definidas:

Carga-lastro – são mercadorias que tem uma embalagem resistente e que suportam quaisquer outros tipos de volumes sobre elas, sem sofrer avarias, estas mercadorias são posicionadas no assoalho do caminhão;

Carga-lateral – são mercadorias que possuem uma embalagem de forma regular(cúbicas ou retangulares), e que servem para nivelar as laterais do caminhão, bem como suportar a amarração por cordas ou cabos;

Carga-miolo – são mercadorias frágeis ou de formas irregulares, que devem ser colocadas sobre a carga-lastro e entre as paredes formadas pela cargas-laterais.

Nem todas as cargas têm o mesmo peso, a mesma forma, ou requerem os mesmos cuidados. Cargas do mesmo tamanho podem ter pesos completamente diferentes e exigir cuidados diferenciados. Por esse motivo, quando houver apreensão de parte das mercadorias ou for necessário alterar o critério de carregamento e arrumação do transportador, faz-se necessário que o agente fiscal leve em conta todos os aspectos de segurança e fragilidade das cargas inspecionadas. A distribuição da carga, o balanceamento em função dos eixos, a maximização do aproveitamento volumétrico da carroceria ou do furgão e o amarramento dos volumes são aspectos que devem ser considerados para uma eficiente arrumação da carga.

3.6 – Termo de Retenção

O embasamento legal do Termo de Retenção está previsto no art. 831, com redação dada pelo Dec. 24.883, de 24.04.1994, onde explicita quando deve ser lavrado tal documento: *“Estará sujeita à retenção, para fins de averiguação, a mercadoria acompanhada de documentação fiscal, cuja irregularidade seja passível de reparação, entendendo-se como tal aquela que apresenta erro resultante de omissão ou indicação indevida de elementos formais que, por sua natureza, não impliquem falta de recolhimento do ICMS”*.

O Termo de Retenção deverá ser substituído pelo Auto de Infração quando não se conseguir sanar o vício anterior, e não deve ser lavrado, sendo feito de imediato o Auto de Infração, quando houver renúncia expressa do sujeito passivo; quando o contribuinte estiver relacionado em edital de convocação para efeito de baixa cadastral; quando o contribuinte já estiver baixado no cadastro geral da Fazenda; quando for contribuinte não identificado ou, ainda, quando estiver excluído do cadastro, o que se dá após cinco anos de baixado.



3.7 – Principais Infrações

3.7.1 – Das Mercadorias ou Bens em Desacordo com os Documentos

Fiscais

Quando for constatado que as mercadorias transportadas se encontrem em quantidade inferiores ao indicado na nota fiscal, o documento deverá ser considerado inidôneo, por conter declarações inexatas ou incompatíveis com a operação efetivamente realizada. Em caráter formal, a Secretaria da Fazenda orienta seus funcionários para que adotem uma postura tolerante em relação a essa diferença, considerando-se, apenas, aquelas em que o valor seja significativo, ou que seja comprovada a habitualidade da infração, ou ainda, que seja uma tentativa deliberada de fraude. Nesse caso o Auto de Infração deve ser lavrado em conformidade com o art. 131, do Dec. 24.569/97, utilizando como base de cálculo o valor no varejo e na falta deste, o valor de atacado praticado no mercado interno, acrescido do percentual de agregação previsto no art. 25, inciso XIV, do citado diploma legal, que é de

30% e se não for possível, ainda assim, pode se utilizar um valor arbitrado pelo agente executor da ação fiscal, mas tendo como autuado o transportador.

Quando a constatação for de que a quantidade de mercadorias conduzidas é superior à declarada no documento fiscal, deverá ser, também, lavrado o Auto de Infração, considerando-se como montante para a base de cálculo o valor da quantidade excedente e fazendo referência ao documento de origem no relato, com indicação da quantidade nele indicada e realmente conduzida, autuando-se, então, somente o que estiver excedendo ao descrito no documento fiscal. O autuado, neste caso, é, também, o condutor da mercadoria.

Se for constatado o transporte ou depósito de mercadoria distinta da indicada na nota fiscal, na sua totalidade ou em parte, esse documento fiscal deverá ser considerado inidôneo, com base no artigo citado anteriormente, sendo lavrado o Auto de Infração sobre todas as mercadorias. Considera-se como existente a distinção, quando for verificada uma diferenciação quanto à natureza, marca ou especificação da mercadoria.

3.7.2 – Das Mercadorias Desacompanhadas da 1ª Via da Nota Fiscal

Após a conferência física da mercadoria, deverão ser retidos os documentos fiscais e as mercadorias, mediante a lavratura do Termo de Retenção, dando-se um prazo de três dias para a apresentação da 1ª via da respectiva nota fiscal. Decorrido este prazo sem que tenha sido sanada a irregularidade, deve ser lavrado o Auto de Infração, considerando as vias do documento que acompanhavam a mercadoria sem validade jurídica.

No caso da impossibilidade de apresentação da 1ª via do documento fiscal, o contribuinte poderá apresentar o registro da operação ou prestação no livro Registro de Saídas, com o devido visto do fisco de origem, juntamente com o Boletim de Ocorrência Policial esclarecendo os motivos do extravio.

3.7.3 – Das Mercadorias sem Documentação Fiscal

Nesta situação, a lavratura do Auto de Infração está mais do que caracterizada e deve ser observado o que preceitua o Art. 25, inciso XIV, do Dec. 24.569/97: “A base de cálculo

do imposto é:...na hipótese de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, ou sendo este inidôneo, o valor desta no varejo ou, na sua falta, o valor a nível de atacado na respectiva praça, acrescido do percentual de agregação de 30%, se inexistir percentual de agregação específico para as mercadorias respectivas". Para a obtenção do valor de venda a varejo, deve ser feita uma pesquisa no mercado, em pelo menos três estabelecimentos do ramo na praça do local da operação. O autuado deve ser o transportador ou o depositante da mercadoria.

Em determinados tipos de operação as mercadorias poderão circular sem a devida documentação fiscal, como ocorre com os seguintes produtos: hortifrutícolas, quando em saídas internas dos locais de produção para os estabelecimentos produtores, atacadistas, varejistas ou pessoas sem organização administrativa; chapéu de palha, nas operações internas de saídas realizadas por unidades familiares; as operações amparadas por regimes especiais concedidas mediante requerimento do contribuinte, estando acobertadas por outro documento no qual sejam citados os números do Parecer e do Termo de Acordo.



3.7.4 – Das Operações com Mercadorias Isentas ou Não-Tributadas

Nos casos em que ocorrerem irregularidade com este tipo de mercadoria, como trafegar sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea, deve ser lavrado o Termo de Retenção, onde é dado um prazo de três dias para que a situação seja sanada, não acontecendo a resolução ou sendo esta feita fora do prazo, será lavrado o Auto de Infração, mas nesse caso a cobrança será apenas de multa, conforme o art. 881, do Dec. 24.569/97, pois a mercadoria em questão não sofre tributação, exceto nos casos em o benefício de isenção tenha alguma condição anterior, ou posterior, que exija a plena regularidade da operação, que assim sofrerá as penalidades como uma mercadoria comum.

3.7.5 – Das Operações sem Destinatário Certo

Essas operações são aquelas em que as mercadorias são vendidas fora do estabelecimento, são mercadorias a negociar em outros centros, onde o transporte utilizado é considerado uma extensão da empresa. Por ocasião do regresso dessas mercadorias, efetuado

por contribuinte deste Estado, deverá ser feito o levantamento quantitativo das mercadorias remanescentes, através das fichas de conferência, que receberá as assinaturas do responsável pela carga e do agente fiscal. Comprovada alguma irregularidade, lavrar-se-á o Auto de Infração, devendo a ficha de conferência ser parte integrante do Auto, tendo o emitente da Nota Fiscal como o autuado.

3.7.6 – Das Operações Envolvendo Contribuinte Baixado do CGF

Comprovando-se que o destinatário indicado no documento fiscal é contribuinte baixado, deverá ser emitido o Termo de Retenção de Documentos Fiscais ou Mercadorias, para regularização no prazo de 03 dias. Expirado esse prazo sem a regularização da situação, proceder-se-á à lavratura do Auto de Infração, com o cálculo do imposto tendo por base o art. 38 do Dec. 24.569/97. Quando a baixa for a pedido, para que seja sanada a situação, deve ser providenciada a nota fiscal corretiva. Quando a Baixa for *ex-officio*, o contribuinte terá que sanar a situação junto Núcleo de Execução onde jurisdicionado.

Nas operações de saída de mercadorias, sendo comprovado que o emitente da nota fiscal se encontra baixado no Cadastro Geral da Fazenda, deverá ser lavrado o Auto de Infração com base no art. 131 do Dec. 24.569/97, por se tratar de documento fiscal inidôneo. Mesmo que ocorra o pagamento, o agente do fisco deve providenciar para que o contribuinte apresente todos os blocos de nota fiscal que estão em seu poder, visto que o mesmo se encontra em uma situação irregular e a posse desses destes documentos lhe é indevida, bem como, e principalmente, a sua utilização em operações de circulação de mercadorias.

3.8 – Guarda e Liberação de Mercadorias Retidas

Essas mercadorias ficarão sob a guarda e proteção do Estado, ficando no órgão fazendeiro mais próximo de onde ocorreu a retenção, cuja chefia a manterá sob sua responsabilidade. A guarda e retenção de mercadorias será oficializada com a emissão do

Certificado de Guarda de Mercadorias, que será emitido em três vias com a seguinte destinação: 1ª via para o Núcleo de Execução da Administração Fazendária, 2ª via para o contribuinte ou responsável e 3ª via para o arquivo do emitente. Esse documento deve conter, além da identificação do contribuinte ou responsável; a completa identificação da mercadoria retida com especificação da marca, quantidade, espécie, valor, etc; o estado de conservação, inclusive indicando o grau de perecibilidade; local e data de emissão, e as assinaturas da autoridade fazendária e responsável ou contribuinte.

Quando no local da retenção não houver acomodação adequada, deve ser feito o deslocamento para uma instalação que ofereça condições, pela autoridade fazendária. Na falta de local público adequado, pode ser nomeado o condutor ou destinatário, desde que registrado no CGF e idônea, como fiel depositário, sobre o qual recairá a responsabilidade pela mercadoria, mas para isso a Secretaria da Fazenda exige como garantia do pagamento do ICMS, da multa e dos demais acréscimos legais, depósito no valor correspondente ou fiança idônea e fica a critério do agente do fisco a aceitação ou não do fiel depositário. Sendo fiel depositário, não poderá transferir, nem alienar ou omitir-se ante a iminência de deterioração, sem comunicar à autoridade fazendária do deslocamento da mercadoria, mesmo que para salvaguardá-la, sob pena de responder penalmente.

A mercadoria retida submetida à guarda e depósito de terceiro, que venha a ser submetido a processo de falência ou concordata, está excluída da massa falida ou do patrimônio do concordatário.

As mercadorias retidas serão liberadas se houver o pronto pagamento, ou depósito judicial, ou, ainda, fiança idônea.

Conclusão

O ICMS é um dos mais antigos tributos do Brasil, considerando-se as suas raízes, isto porque sempre se buscou a sua evolução através das épocas e momentos da política brasileira, não se deixando que o mesmo se extinguisse por estar ultrapassado. A cada mudança ocorrida em sua aplicação, gerada por novas leis e normas jurídicas, acontecia um incremento, tanto na parte legal, como na arrecadação dele advinda.

A preocupação com o ICMS provém da sua grande importância no cenário político e econômico do Brasil, anteriormente, e dos Estados e Distrito Federal, hoje, por se tratar de uma das maiores fontes de receita e por ser, algumas vezes, um instrumento político, como nos casos das isenções ou outros regimes especiais de fiscalização ou recolhimento, que são concedidos por atos das autoridades executivas no poder.

No Estado do Ceará essa importância e evolução estão cada vez mais presentes, tendo em vista que a administração dessa pasta recai sobre a Secretaria da Fazenda, considerada como uma das mais evoluídas, atualmente, no que concerne à gestão e fiscalização do ICMS, servindo, inclusive, como fonte de pesquisa e estudo pelas Secretarias de Fazenda de alguns dos principais Estados do país, como Rio de Janeiro e Distrito Federal, por exemplo.

A parte da fiscalização da Secretaria da Fazenda do Ceará é hoje um referencial em todo o Brasil, utiliza um pessoal bem qualificado, em virtude dos vários cursos e reciclagens que promove para os seus funcionários deste setor, utiliza equipamentos modernos, inclusive está em fase de implantação um sistema de comunicação das volantes fiscais com os computadores centrais, entre si e com os Núcleos, via satélite, donde se poderá prestar um maior apoio a esse tipo de fiscalização.

A gerência participativa executada por esta secretaria é um dos pontos fortes para que se consiga atingir os objetivos almejados, pois conta com a participação de funcionários de todos os setores que se reúnem em Comitês Locais, de onde seguem as propostas para os Comitês Regionais, onde são avaliadas e editadas novas propostas aos Comitês Estaduais, que contam com a participação do Secretário da Fazenda. Dessa forma se pode identificar os problemas com mais facilidade, rapidez e clareza, encontrando a melhor maneira de solucioná-los. Isto é muito importante para a fiscalização de mercadorias, já que suas ações ocorrem fora dos prédios da SEFAZ, ou seja, o campo de trabalho é quase sempre externo, o que causa seu afastamento das autoridades administrativas da casa, diminuída em muito essa distância com as reuniões dos comitês.

É importante que se faça uma fiscalização cada vez mais ostensiva e eficaz, sem exageros ou abusos, para que a arrecadação do ICMS continue crescendo, visto que o valor desse imposto é muito grande, mas é necessário, também, que se veja o lado social, até que ponto é justa a cobrança do ICMS e se os recursos gerados por ele estão sendo bem direcionados e administrados, pois a população, quem verdadeiramente paga o ICMS, necessita usufruir de serviços de melhor qualidade.



Bibliografia

FERREIRA, Júlio de Castilho. ICMS: o crédito do contribuinte. Porto Alegre: Ed.

Síntese.

LINHARES, Josaphat. A Reforma Tributária e suas Implicações nas Finanças do

Estados e Municípios. Rio de Janeiro: FGV/UFRJ.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Malheiros.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Ed.

Dialética.

SOUZA, A. R. G. de.. Do IVC ao ICMS: principais dificuldades e alternativas. São

Paulo: Informações Objetivas. Suplemento Especial.

UEDA, Eurico e TORRES, Ivo. Estrutura Tributária Estadual. São Paulo: IPEA.

Brasil, Leis:

Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988.

Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Ceará, Leis:

Lei 11.530, de 27 de janeiro de 1989.

Decreto 21.219, de 18 de janeiro de 1991 – Regulamento e Consolidação do
ICMS.

Lei 12.760, de 27 de dezembro de 1996.

Decreto Nº 24.569/97, de 31 de julho de 1997 - Regulamento e Consolidação
do ICMS.