



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ**

**Joelina Amélia de Sousa Silva Barros**

**O IMPACTO NO ICMS DAS DECISÕES LIMINARES  
QUANTO A SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DO  
DIFERENCIAL DE ALIQUOTA NO SEGMENTO DE  
CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO CEARÁ NO  
ANO DE 2006**

**FORTALEZA – CEARÁ  
2007**

**Joelina Amélia de Sousa Silva Barros**

**O IMPACTO NO ICMS DAS DECISÕES LIMINARES  
QUANTO A SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DO  
DIFERENCIAL DE ALIQUOTA NO SEGMENTO DE  
CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO CEARÁ NO  
ANO DE 2006**

Monografia apresenta ao Curso de Especialização em Gestão Pública do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Gestão Pública.

Orientador: José Nilson Fernandes Filho, Ms.

**Fortaleza – Ceará  
2007**

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ**  
Curso de Especialização em Gestão Pública

**Título do Trabalho:** O Impacto no ICMS das Decisões Liminares Quanto a Suspensão do Pagamento do Diferencial de Alíquota no Segmento de Construção Civil do Estado do Ceará no Ano de 2006.

**Autor(a):** Joelina Amélia de Sousa Silva Barros

Defesa em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Conceito obtido: \_\_\_\_\_

Nota obtida:

**Banca Examinadora**

---

José Nilson Fernandes Filho – Ms  
Orientador

---

Dedico a presente monografia a meus filhos Arthur e Davi, inspiradores nas minhas realizações, força propulsora na busca incansável do SER.

“[...] tudo que há de verdadeiro, digno, justo, puro, amável, honesto, tudo que é virtuoso e elogiável, seja o objeto dos vossos pensamentos.”

Filipenses 4:8

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por todas as dádivas e pelo AMOR de todos os dias.

À minha mãe, exemplo de luta, persistência, trabalho e fé.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, por acreditar e investir no potencial de seus servidores.

Aos mestres, fontes de saber, conhecimento e crescimento.

Ao professor orientador José Nilson Fernandes Filho, pela dedicação, atenção e paciência.

Ao amigo Orlando, pelo incentivo.

À minha família, pelo apoio sempre presente.

Ao amor Fred, porto seguro em todos os momentos, pelo apoio incondicional e irrestrito.

## RESUMO

A presente monografia refere-se ao estudo do ICMS e, mais especificamente se aprofunda na análise do impacto na receita do ICMS das decisões liminares quanto a suspensão do pagamento do diferencial de alíquota no segmento da construção civil. Enfocando a legislação que especifica a tributação no segmento na construção civil, este trabalho foi desenvolvido com base em uma revisão de literatura, com pesquisa bibliográfica e documental, com caráter descritivo e exploratório, dados primários e análise qualitativa. Esse exercício analisa o montante das perdas de receita de ICMS do Estado do Ceará decorrentes da concessão de decisões jurídicas liminares para o segmento de construção civil no ano de 2006. Para isso, primeiramente foram apresentados conceitos e aplicação do ICMS no tocante as pessoas físicas e jurídicas pela qual essa gama de contribuintes faz parte. Na seqüência foram apresentados os trabalhos desenvolvidos em cada quesito o qual se reporta Antecipação Tributária e diferencial de alíquota e se contextualiza o segmento em relação ao ICMS e às demandas judiciais. Por fim, são apresentados os meios pelos quais se chegou ao cálculo das perdas de receita e apresentada a conclusão com um contexto extraído da pesquisa passando pela confirmação da hipótese apresentada para arrematar evidenciando com o objetivo que norteia todo esse processo científico aplicado.

Palavras-chave: Liminar, diferencial de alíquota, construção civil, ICMS.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Arrecadação do segmento X Arrecadação das empresas com liminar .....	45
QUADRO 2 – Entradas de Mercadorias das Empresas com Liminar .....	45
QUADRO 3 – Diferença de Arrecadação entre o valor efetivamente recolhido e o valor que deixou de ser recolhido aos cofres do Estado do Ceará por força das liminares.....	46

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	10
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	12
1.1 Histórico sobre os tributos .....	12
1.2 Tributos no Brasil .....	13
1.3 Reforma tributária .....	14
1.4 ICMS .....	14
1.5 Conceito .....	16
1.6 Características do ICMS .....	17
1.6.1 Operação relativa à circulação .....	17
1.6.2 Conceito de mercadoria .....	17
1.6.3 Prestação de serviços .....	18
1.6.4 Bens destinados ao consumo ou ativo fixo .....	18
1.7 Princípios constitucionais relacionados ao ICM .....	18
1.8 Fundamentação legal .....	20
1.9 Aspectos fundamentais do ICMS .....	21
2 ASPECTOS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO ICMS .....	23
2.1 Natureza da antecipação parcial do ICMS .....	23
2.2 Federalismo fiscal brasileiro e as desigualdades regionais .....	24
3 CONTEXTO TRIBUTÁRIO NO SEGMENTO DE CONTRUÇÃO CIVIL .....	30
3.1 Operações relativas à construção civil .....	33
3.1.1 Atividades desenvolvidas pela empresa de construção civil alcançadas pela incidência do imposto .....	33
3.1.2 Atividades desenvolvidas pela empresa de construção civil não alcançadas pelo ICMS .....	33
3.1.3 Procedimentos adotados quando a mercadoria é utilizada em obra contratada .....	33
3.1.4 Alíquotas .....	34

3.2 Operações interestaduais destinadas à empresa de construção civil.....	35
3.3 Decreto relativo à construção civil .....	37
3.4 O confronto judicial, uma demanda da construção civil .....	37
3.5 Tributação do segmento na construção civil no Estado do Ceará .....	39
3.6 Liminares no segmento de construção civil no Estado do Ceará .....	40
3.6.1 Liminar e seus efeitos .....	42
4 METODOLOGIA UTILIZADA NA PESQUISA .....	44
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS.....	49

## INTRODUÇÃO

Sendo o ICMS o imposto de maior repercussão no âmbito estadual, e, sendo o maior mecanismo de alcance financeiro e econômico para o desempenho de ações de alcance social em benefício àqueles mais carentes, chama a atenção quaisquer eventos que atinjam e reduzam o recolhimento desse imposto em qualquer nível.

Assim, repetidamente se tem observado demandas jurídicas sobre um ou outro segmento que busca ludibriar o fisco, desviando-se do pagamento de ICMS.

Neste contexto, destaca-se um setor que movimenta grandes valores e que, pelo menos em primeiro plano, deveriam todas as empresas que o compõem competir sob igualdade de condições conforme reza o Código Comercial, Código Tributário Nacional e o princípio isonômico que se rege pela própria Constituição Federal.

O presente trabalho dedica-se ao estudo do impacto ocasionado pela imposição de decisões judiciais de caráter não definitivo – liminares – no contexto do segmento de construção civil em relação ao não pagamento do ICMS quando da entrada de mercadorias oriundas de operações interestaduais de compra. Desta maneira, surgiu o seguinte questionamento:

**Qual o impacto financeiro das decisões judiciais liminares no segmento de construção civil no Estado do Ceará no ano de 2006?**

Como hipótese, apresenta-se: São grandes as perdas de receita do Estado do Ceará no ano de 2006 pelo não pagamento do ICMS por empresas de construção civil em função de decisões judiciais liminares.

Desta maneira, este trabalho define como objetivo geral:

Identificar o impacto ao erário estadual, pelo não pagamento do diferencial de alíquota oriundo de operações interestaduais no segmento da construção civil pela imposição de medidas liminares no ano de 2006, realizando uma comparação ao total da receita do Estado do Ceará neste mesmo segmento, uma vez que nem todas as empresas que o compõem gozam desse benefício.

Para consagrar o que se propõe este exercício científico, o trabalho apresenta em seu primeiro capítulo os elementos essenciais e conceitos basilares do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS.

O segundo capítulo contextualiza o segmento de construção civil no contexto tributário e define suas obrigações perante o arcabouço legal que rege o ICMS, como também apresenta as justificativas que envolvem as decisões aqui enfocadas.

O terceiro capítulo enfoca a metodologia utilizada no cálculo das perdas de receita, além de apresentar os valores de ICMS recolhidos no Ceará em 2006 de maneira total e no segmento em foco. Por final, apresenta qual o montante das perdas decorrentes das decisões liminares no segmento estudado comparando-a com as demais para a obtenção dos índices de perdas os quais delineiam o objetivo desse trabalho.

Finalmente, conclui-se o estudo tendo como suporte a experiência de cerca de doze anos da pesquisadora como servidora da Secretaria da Fazenda do Ceará, especificamente na atividade de Mercadorias em Trânsito, setor que operacionaliza o processo de cobrança em operações interestaduais, apresentando o impacto ao erário estadual do não pagamento do ICMS antecipado por parte do segmento da construção civil, conforme o proposto no objetivo deste trabalho.

# 1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

## 1.1 Histórico sobre os tributos

De forma geral, os impostos acompanham o desenvolvimento da sociedade humana organizada. Nos primórdios das sociedades humanas eram cobrados pesados tributos dos povos que eram vencidos na guerra, esses povos eram subordinados à nação vitoriosa e a fim de evitar novos confrontos deveriam continuar a pagar tributos, demonstrando estado de profunda submissão.

Com o desenvolvimento dos agrupamentos humanos, as relações sociais se tornaram mais complexas; assim, as classes dominantes que se formavam buscavam se sustentar com o trabalho das pessoas desprivilegiadas. Foram aplicados impostos aos próprios súditos utilizando-se de inúmeras desculpas e muitas vezes da força. Como os tributos eram determinados, na maioria das vezes, pela vontade de um governante com uma grande gama de poderes, não havia maneira de controlar tal cobrança. Assim as duras tributações acabavam por arruinar a camada mais pobre.

Pode-se dizer que, com o contínuo avanço das relações sociais, as massas empobrecidas começam a tomar consciência dos abusos que sofrem por parte de seus líderes, em muito isso se deve aos pensadores iluministas e suas idéias antropocêntricas. As massas clamam por leis escritas e mais justas, mas as máquinas burocráticas criadas e a grande parcela de pessoas de nível cultural razoável entre as massas tornam de fácil manipulação as normas fiscais. A avalanche de normas esparsas era tal que muitas vezes os próprios trabalhadores do governo se perdiam nelas e os impostos eram cobrados sem a mínima regularidade.

Com o advento de governos mais complexos e descentralizados, a população ficou ainda mais desamparada, pois as várias esferas do governo muitas

vezes bitributavam determinados objetos de tributos. Foi só em 1919 que o juiz alemão Eno Becker compilou a primeira codificação de normas fiscais. Criando pela primeira vez uma base organizada para legislar sobre o assunto.

## **1.2 Tributos no Brasil**

Pode-se colocar a situação dos impostos no Brasil dividindo nos três modelos políticos básicos aqui utilizados: Colônia, Império e República. Durante a fase colonial os tributos eram ditados por Portugal, e assim os brasileiros eram indiscriminadamente explorados pelos funcionários da coroa. Existiam três grandes modalidades de impostos: quinto (que era a quinta parte da produção de ouro), Direitos Régios (que era um imposto de importação) e Dízimo Real (que era um imposto sobre os produtos agrícolas e o trabalho do lavrador); como mencionado por João Baptista Celestino em seu livro Direito Tributário nas Escolas. Podemos afirmar que o quinto proporcionou vários dos luxos da corte portuguesa.

Finalmente, teve a independência do Brasil. Mas, do ponto de vista das pessoas que pagavam impostos as coisas não melhoraram muito. O novo governo estabeleceu a autonomia das províncias para delimitar seus próprios impostos. A legislação tributária virou uma verdadeira baderna, pois as províncias cobravam impostos sobre produtos já tributados pela União e ainda os demais impostos eram numerosos e abusivos. Com o tempo e a utilização de emendas constitucionais tentou-se regular a questão, delimitando impostos da União e das Províncias, mas as mesmas cobravam impostos inconstitucionais.

Chega-se então à República, modelo de governo que ainda é adotado no Brasil. Assim a Carta Constitucional de 1891 discriminou rigorosamente os tributos que competiam a cada nível do poder público. No decorrer dos anos muitas foram as alterações nos impostos e na maneira como eles eram cobrados. Uma significativa mudança veio na Constituição de 1946 onde no inciso XV, alínea “b” do art. 5º coloca-se o Congresso Nacional como único órgão competente para legislar sobre o sistema financeiro.

Por fim pode-se colocar como divisor de águas na política tributária nacional a Lei nº 5.172/66, possibilitada pela emenda Constitucional nº 18 de 1965, também conhecida como Código Tributário Nacional. Essa foi uma obra que resultou do trabalho de vários juristas e possibilitou mencionar um “sistema tributário” no Brasil.

Uma política fiscal rigorosa é um importante ponto de apoio para que a política monetária cumpra a sua função básica de buscar a estabilidade dos preços. Dessa forma, evita-se o risco de uma política monetária leniente com a inflação, sempre prejudicial aos grupos de menor renda, ou excessivamente restritiva para compensar os desequilíbrios fiscais, produzindo recessão. Além disto, em um país como o Brasil, com dívidas internas e externas substanciais, só o rigoroso equilíbrio orçamentário e um superávit primário permite manter a relação dívida líquida/PIB sob controle, criando a confiança necessária para a ampliação do prazo da dívida.

### **1.3 Reforma tributária**

A Reforma Tributária, como processo amplo de reorganizar a arrecadação do Estado, vêm sendo realizada nos últimos anos, seja por meio de medidas provisórias, que desoneram a produção industrial, acabando com a cobrança "em cascata" dos impostos, seja por meio de emendas constitucionais, que redefinem a forma de fixação das alíquotas.

### **1.4 ICMS**

Sabe-se que o ICMS vem sendo objeto de modificações contínuas, quer sejam em decorrência de novas situações práticas que permitem a sua introdução no âmbito de incidência deste imposto, quer sejam em consequência de novos posicionamentos adotados pelo Poder Judiciário, motivadas pela necessidade de adaptação ao cumprimento de obrigações tributárias. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

O ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (previsto no art. 155, I CF), é o principal instrumento tributário dos Estados e Distrito Federal. As alíquotas desse imposto são variáveis dentro do território nacional, pois são fixadas de forma independente pelas legislações estaduais e do Distrito Federal. Em razão dessa diversidade de alíquotas, o próprio imposto torna-se uma espécie de incentivo fiscal na atração de empresas e foco de competição fiscal interestadual. A legislação atual ainda vislumbra a cobrança desse imposto sobre operações e prestações interestaduais, sendo essa alíquota interestadual fixada por resolução aprovada pelo Senado Federal (art. 155 § 2º incisos IV e V). No caso da cobrança sobre operações e prestações interestaduais, a arrecadação é dividida entre o Estado em que o bem é produzido e o Estado em que é comercializado. As exceções a essa regra são petróleo, combustíveis e energia elétrica. Nesses casos, a arrecadação do ICMS destina-se unicamente ao Estado produtor.

O projeto de Reforma Tributária propõe que o ICMS seja regulado por legislação federal, suprimindo as legislações federais e definindo uma tabela única de alíquotas em todo território nacional.

Em um primeiro momento, serão definidas cinco alíquotas, que deverão ser definidas em resolução aprovada por 3/5 do Senado Federal, sendo que a alíquota máxima permitida será de 25%. Os alimentos de primeira necessidade (integrantes da cesta básica) e os medicamentos de uso humano terão alíquota mínima, e poderão até ser isentos por lei complementar. Em casos excepcionais, alguns produtos poderão ficar com alíquota de até 5% acima do teto, por um período máximo de três anos. Depois, deverão ter redução de 1% ao ano até se enquadrarem à alíquota-padrão. No caso das operações interestaduais, o imposto passa a ser cobrado no estado de destino do produto ou serviço. O ICMS passa a incidir também sobre operações como transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos do mesmo titular. Nos primeiros quatro anos de vigência dessas novas regras, entretanto, o Estado de origem receberá parte do imposto arrecadado, sendo esse percentual definido pelo Senado. Na tributação da energia elétrica e do petróleo, a cobrança de ICMS será feita também pelo Estado

destinatário sempre que a alíquota interestadual para a origem não atingir 4%. Acima desse percentual, caberá ao Senado a fixação dessas alíquotas.

Sendo aprovada a nova legislação federal que define os valores percentuais do ICMS, as alíquotas deverão ser reduzidas, a cada ano, de 0,5% no caso da menor alíquota, e de 1% no caso da maior. O objetivo é obter, em um prazo máximo de 12 anos após a entrada em vigor das novas regras, a fixação da alíquota única de 4% para o ICMS, podendo isentar dessa alíquota produtos como alimentos da cesta básica e medicamentos.

## **1.5 Conceito**

O ICMS – (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) é um imposto de competência estadual. Ele incide (base de cálculo) sobre a circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual, ou intermunicipal, de comunicações, de energia elétrica. Também sobre a entrada de mercadorias importadas e serviços prestados no exterior.

Sob o ponto de vista conceitual o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço) é um imposto indireto, pois o seu valor estará embutido no valor cobrado ao consumidor final, e não-cumulativo, ou seja, deve-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e as prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo as mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime de apuração adotado.

## 1.6 Características do ICMS

O ICMS aparece na Constituição de 1988 substituindo o antigo imposto sobre operações relativa à circulação de mercadorias (ICM), teve seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Porém a competência de sua cobrança pertence aos Estados e ao Distrito Federal.

Para analisar melhor a análise sobre o imposto necessário se faz compreender o significado das expressões nele contidas, como: operação relativa à circulação; mercadorias; prestação de serviços; bens destinados a consumo ou ativo fixo.

### 1.6.1 Operação relativa à circulação

Operações relativas à circulação de mercadorias são os atos ou negócios que implicam na circulação jurídica de mercadoria e que acarretam mudança de propriedade sobre a mercadoria, ou seja, que esta mude de titular, seja passada de um patrimônio para outro. Esta troca de titular deve se feita dentro da circulação econômica, pois assim será levada da fonte até o consumidor.

O termo operações relativas à circulação de mercadorias deve ser entendido em conjunto, pois se analisados separadamente, os significados de cada palavra, podem trazer uma interpretação errada para o termo. Isso fica claro no caso de um contrato de compra e venda de mercadorias. Se considerado somente como um simples negócio jurídico, não gerará o dever de pagar o ICMS, dever que surgirá da circulação da mercadoria, como ato de execução deste contrato.

### 1.6.2 Conceito de mercadoria

Mercadorias são coisas móveis que são colocadas *in commercium*. Mas nada é mercadoria por natureza, somente adquire essa característica os bens

móveis que são destinados a fins mercantis. É preciso que este seja incluído no processo econômico circulatório para se tornar mercadoria.

Portanto, somente quando os bens móveis forem destinados a comercialização é que serão considerados mercadorias.

### 1.6.3 Prestação de serviços

O ICMS é cobrado sobre serviços relativos a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente. As prestações de serviços que ensejam a incidência do imposto são somente aquelas de caráter onerosos.

### 1.6.4 Bens destinados ao consumo ou ativo fixo

Estes bens como o ativo fixo não se caracterizam como mercadorias, e por esta causa somente cabe a cobrança do ICMS na entrada do estabelecimento importador daqueles bens que tenham sido importados do exterior. No art. 155 § 2º, inciso IX, alínea “a” é consagrada uma abrangência excepcional, pois neste artigo possibilita-se incidir o ICMS ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento importador.

## 1.7 Princípios constitucionais relacionados ao ICM

Nesse princípio a Competência Tributária é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para instituir tributos.

Segundo a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir 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.

Portanto, compete ao Estado onde ocorreu a hipótese de incidência a cobrança do ICMS. Mas, para que haja a cobrança do ICMS é necessário que o Estado faça uso da competência que lhe foi atribuída exclusivamente, criando uma lei, obedecendo os requisitos legais, para fazer uso desta capacidade tributária ativa.

E também cabe a cada Estado exigir o tributo cujo fato gerador tenha ocorrido tão somente nas limitações do seu território, evitando com isso maiores conflitos entre os Estados da Federação, pois o exercício da competência tributária é privativo, caso o Estado não cobre, não regule o ICMS, nenhum outro Estado de Direito Público pode exercer esta função, salvo competência residual.

Pode-se dizer que o ICMS tem sua gênese na Constituição Federal de 1988, sendo resultante da fusão do antigo ICM com os impostos únicos federais incidentes até então sobre minerais, combustíveis e lubrificantes, transportes interestaduais e comunicações.

Observa-se que as alterações ocorridas na Constituição Federal de 1988 demandaram a produção de legislação complementar para que o imposto pudesse ser instituído ainda no exercício de 1989. A demanda mais imediata, da existência de Lei Complementar que contemplasse as novas hipóteses de incidência do imposto, foi suprida através do Convênio ICM nº 66/88 que, a despeito de ser ato do poder executivo, foi provisoriamente revestido de poderes de lei complementar pelas Disposições Transitórias da própria Constituição Federal.

Com base no referido Convênio ICM nº 66/88 o Estado do Ceará publicou a Lei nº 12.670/96, instituindo o novo imposto publicada em 30/12/1996. A Lei Estadual foi regulamentada pelo Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 24.569/97.

O caráter provisório do Convênio ICM nº 66/88 demandou do congresso nacional a publicação da Lei Complementar nº 87/96 que o substituiu, trazendo diversas inovações relacionadas com a incidência e a apuração do imposto.

Com base na referida lei complementar foi publicada a Lei Estadual, que introduziu as novidades da LC (Lei Complementar) na legislação interna desse Estado. Entretanto, alguns direitos assegurados pela referida LC (Lei Complementar) não foram acatados integralmente pelo Estado, como é o caso da extinção da diferença de alíquotas, a qual não foi contemplada na nova lei. Em consequência da Lei Estadual, foi baixado um Regulamento do ICMS completamente novo, aprovado pelo Decreto nº 24.569/97, o qual já sofreu alterações.

## **1.8 Fundamentação legal**

O ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem como base legal o Art. 155, Inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Na Constituição Federal de 1988 dispõe o seguinte: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Dessa forma na Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

A Lei 87/96 que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A Lei 12.670/96 dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Esta lei é a que rege o advento do ICMS, editada pelo Estado do Ceará, e assim o nosso Estado passou a ter seu imposto próprio com legislação própria.

Ressalta-se que após esta Lei Estadual veio o decreto 24.569/97, regulamentar a legislação do ICMS, que vem sofrendo modificações a cada dia que passa, para se adequar às novas situações que vêm surgindo freqüentemente e como se sabe a nossa legislação é muito dinâmica, constantemente surgem novos fatos que requerem novos conceitos e regimentos até mesmo para promulgar benefícios fiscais a novos empreendimentos, para que venha a se instalar no nosso Estado.

Já a Lei nº 12.670/96 delimita o âmbito de incidência do imposto no Estado do Ceará que é regulamentada pelo Decreto nº 24.569/97. Pela leitura dos dispositivos transcritos, tem-se uma visão geral das situações que serão gravadas com o imposto que são: Circulação de Mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação; Fornecimento de mercadorias, mesmo com prestação de serviços; Importação de mercadorias ou bens; Entrada nesse Estado (mercadorias sujeitas ao ICMS Antecipado ou Diferencial de Alíquota, Energia Elétrica, Petróleo e seus derivados, quando não destinados à comercialização ou industrialização). Prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal de pessoas, bens, mercadorias e valores; Prestação onerosa de serviço de comunicação.

## **1.9 Aspectos fundamentais do ICMS**

O ICMS é um imposto não-cumulativo, em que ocorre a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.

O regime normal de apuração do imposto será adotado pelos estabelecimentos inscritos no cadastro estadual na condição de contribuintes normais, que apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

Para cálculo desse imposto são necessários os livros fiscais obrigatórios que são: Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saída de Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS. No Registro de Entradas registram-se as notas fiscais de entradas, aquisição de mercadorias, dos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, em ordem cronológica de data de aquisição. Destacam-se o valor contábil, a base de cálculo e o crédito do imposto.

## **2 ASPECTOS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO ICMS**

Considerando as características do parque industrial nacional, que é concentrado nas regiões sul/sudeste, embora reconhecendo o avanço de outras regiões rumo a industrialização, o controle e fiscalização do fluxo de mercadorias e bens nas fronteiras do estado se constitui em atividade das mais importantes dentre aquelas desenvolvidas pelo fisco e a adoção da Antecipação Parcial por parte deste estado - se assim for decidido - trará uma significativa mudança na estratégia e operacionalização das ações no sentido de se combater a evasão tributária nas suas diversas modalidades, pelo fortalecimento da fiscalização nos postos de fronteira.

### **2.1 Natureza da antecipação parcial do ICMS**

A Antecipação Parcial do ICMS, já praticada na quase totalidade dos estados do Nordeste e mais alguns de outras regiões, surge, pois, como uma variante da sistemática da substituição tributária, com duas diferenças muito importantes (consideramos para essa análise a modalidade que cobra apenas o diferencial de alíquota, sem agregar qualquer valor à operação), quais sejam:

- 1) Não é encerrada a fase de tributação como ocorre na Substituição Tributária, sendo retomado o sistema de débito/crédito após a Antecipação Parcial. Portanto, os estados a utilizam como uma importante e moderna arma de administração tributária contra a evasão e ainda que, considerada de um lado a rotatividade intensa dos estoques determinados a partir do advento do Plano Real, e por outro a grande vulnerabilidade da comercialização de mercadorias no varejo, não chega a causar grandes transtornos econômicos às empresas e garante aos estados um nível relativamente bom no alcance da tributação.

- 2) Outra diferença fundamental é que nessa sistemática de Antecipação Parcial, da forma adotada pela maioria dos estados que já a utilizam, não há a Substituição Tributária no sentido de um contribuinte vir a ser responsável por etapas que não a praticada por ele próprio, e está restrita aos casos em que este adquire mercadorias de outros estados.

Com essas diferenças fundamentais, a Antecipação Parcial do ICMS se constitui, apenas, como a própria definição do termo, na antecipação de parte da carga tributária e relativa exclusivamente às atividades do contribuinte que adquire mercadorias de outros estados.

## **2.2 Federalismo fiscal brasileiro e as desigualdades regionais**

O exercício das funções fiscais alocativa, distributiva e estabilizadora, em tese, pode ser realizado pelo governo por meio de três formas de organização política:

- a plena centralização, correspondente à forma unitária de governo, cujas funções fiscais são exercidas exclusivamente pelo governo central;
- a absoluta descentralização, modelo teórico em que os governos locais desempenham as competências fiscais;
- a forma federativa, que combina competências centralizadas e competências descentralizadas em um modelo cujas responsabilidades fiscais encontram-se compartilhadas entre os diferentes níveis de governo e suas respectivas unidades federativas.

Existem muitas desigualdades entre os Estados Membros da Federação brasileira, motivo pelo qual há necessidade de uma política de distribuição de rendas entre os estados, para amenizar os problemas sociais advindos da existência de estados mais pobres. A política fiscal de transferência de recursos se destina a corrigir as distorções causadas pela concentração de recursos tributários pelos estados mais desenvolvidos da Federação, e assegurar uma participação igualitária de todas as unidades federadas na oferta de serviços públicos em nível nacional.

A desigualdade social e a distribuição de renda têm sido consideradas o grande desafio do Brasil na sociedade contemporânea. Teóricos, formuladores e escritores sempre incluíram entre as discussões mais polêmicas o desnível das populações no País,

[...] seja pelos processos muitas vezes ambivalentes de passagem de Colônia a Império, de Império a República, seja pelos processos tortuosos com que se construiu uma nação marcada por taxas elevadíssimas de exclusão, combinadas a uma razoável convergência cultural (SENO-SÉ; PAIVA, 2005, p. 151).

O paradoxo dessa questão é: enquanto especialistas apontam saída para reduzir as grandes injustiças na distribuição de benefícios sociais e para a necessidade de uma revisão drástica que distribua melhor a renda, entendem que o fato não constitui problema relevante. Sendo assim, preferem dar ênfase às crises, tendências e padrões implacáveis da globalização ao invés de fortalecerem políticas econômicas e sociais em proveito das classes mais necessitadas.

O Brasil, mesmo sendo considerado um país emergente no contexto da integração mundial - apoiado no incremento e modernização de seu potencial econômico, gerador e consumidor de bens - ainda trás em seu processo de desenvolvimento o traço cultural das desigualdades sociais.

[...] causas e efeitos estruturais de sua condição periférica nas relações econômicas internacionais, se expressam, por exemplo, nos discrepantes níveis de desenvolvimento regional e de concentração de renda. Aparentes contradições do sistema econômico e de governo, essas contradições são funcionais a acumulação e a reprodução capitalistas, a ponto do crescimento econômico do país situar-se entre as dez maiores economias com significantes avanços em setores de ponta na área tecnológica, de comunicações e de serviços, com a exclusão de quase um terço de sua população (ESCODA, 2006, p. 1).

De acordo com a autora, alguns estados federativos brasileiros tendem a produzir níveis comparativamente mais baixos de investimento social e de menor abrangência e cobertura dos programas sociais o que incentiva as disparidades inter e intra-regionais e remete à necessidade da articulação de políticas públicas que enfrentem os elementos estruturais do problema.

O certo é que a federação brasileira de sua origem, ou seja, a partir da Constituição de 1891, consagrou a autonomia dos estados-federados, adotando o sistema de separação das fontes tributárias, consolidando a competência dos entes federados acerca da matéria e distinguindo os impostos exclusivos da União e dos Estados. A evolução da estrutura tributária nacional deu-se através de ações graduais de lentas modificações, especialmente no que se refere aos aspectos das competências exclusivas.

O produto da arrecadação de tributos no país deve ser repartido entre os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). A União reparte alguns de seus tributos com os Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como também os Estados repartem alguns de seus tributos com os Municípios.

**Esta repartição de receitas está fundamentada nos artigos 157 a 162 da CF/88, com as alterações introduzidas pelas emendas Constitucionais nº 29, de 13/09/2000, nº 42, de 19/12/2003, e nº 44, de 30 de junho de 2004.**

Segundo Arretche (2006, p. 1), uma característica do sistema tributário atual, pactuada pela Constituição de 1988, é ser extremamente concentrador: “os cinco principais impostos são responsáveis por mais de 70% da arrecadação total, sendo quatro deles arrecadados pela União”, quais sejam: Contribuição para a Previdência Social, Imposto de Renda, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Imposto sobre Produtos Industrializados. Em contrapartida, os Estados são responsáveis pela cobrança do imposto mais importante do Brasil, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, visto que alcança todas as mercadorias e os dois principais serviços brasileiros: transporte e telecomunicação (VERSANO *et al.*, 1998).

A descentralização política da federação reclamada pelos estados e municípios que a Magna Carta de 1988 procurou atender, tinha como principal objetivo:

[...] corrigir o excessivo centralismo imposto pelo regime militar e que, por sua vez, nada mais era do que uma prática que o Poder Central no Brasil sempre adotou desde os tempos coloniais. Porém, a descentralização conseguida logo se tomou prejudicada porque não houve a correspondente descentralização dos encargos. Com a diminuição da fatia da União do bolo tributário, o desequilíbrio fiscal das contas públicas na esfera federal foi se agravando, o que levou o governo central a propor sucessivas modificações no modelo tributário, sempre visando aumentar suas receitas. Com isso, a carga tributária foi aumentando e o sistema piorando, com a criação dos chamados 'impostos ruins', incidentes em cascata (TORRES; LONGO, 2006, p. 1).

Para os autores, o sistema tributário contemplado na Constituição de 1988 não é mais o mesmo. Com o decorrer do tempo, inúmeras modificações foram inseridas na disposição desse modelo promovendo-se de consecutivas mini-reformas tributárias empreendidas por iniciativa do Executivo Federal com o objetivo de garantir o aumento da arrecadação.

A começar pela criação de uma série de contribuições geradoras de receitas não compartilhadas com estados e municípios, o que contribuiu para devolver à União o papel centralizador na apropriação das receitas de impostos que a Constituinte pretendeu redistribuir melhor. (TORRES; LONGO, 2006, p. 1).

Se levarmos em conta arrecadação de tributos no plano horizontal, ou seja, entre municípios e estados de diferentes tamanhos e localização, a desigualdade é ainda maior. Isto porque paralelamente à atribuição de competências específicas dos governos subnacionais para cobrar seus próprios impostos, foi determinado um sistema de transferência de receita tributária da União para estados e municípios; o objetivo era complementar o orçamento dos municípios inseridos nas regiões mais pobres, através do Fundo de Participação dos Estados FPE e do Fundo de Participação dos Municípios - FPM. A Constituição Federal de 1988 assim determinou:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, [...] assegurado ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região na forma que a lei estabelecer; II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal [...],

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

A Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, estabelece as normas sobre o cálculo, entrega e controle do FPE. Em seu art. 2º, incisos I e II determina que os recursos do Fundo serão destinados 85% para os estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% para as regiões Sul e Sudeste.

Sob tais circunstâncias, a crítica ao modelo do Fundo de Participação vigente no País é que ao redistribuir a receita dos estados mais desenvolvidos para os menos desenvolvidos, as regras que definiram as transferências acabaram reproduzindo mais desigualdades entre as Unidades da Federação. Isto porque:

É enorme a variação na receita disponível entre os municípios e Estados brasileiros. A razão entre a receita média per capita dos municípios com mais de um milhão de habitantes, na Região Sudeste, e dos municípios com menos de 20 mil habitantes, nas Regiões Norte e Nordeste, pode ser de até 46 vezes. [...] Na prática, estas desigualdades limitam definitivamente a possibilidade de que se estabeleçam constitucionalmente competências exclusivas entre os níveis de governo para as ações sociais. Limitam também a possibilidade de arranjos federativos em que, ao conferir autonomia aos governos locais, deixassem basicamente aos eleitores a tarefa de elevar o gasto social dos governos locais. (PRADO, 2001, p. 55).

Na atual conjuntura econômica os três níveis federativos - União, Estado e Municípios - foram chamados a se unir na tentativa de marcharem juntos, para dar uma resposta conjunta capaz de criar condições e garantir a solução às finanças públicas do País. Na prática isto significa a necessidade de se realizar um ajuste fiscal, sem o qual as medidas de estabilidade fiscal propostas pelo governo seriam impossíveis.

A questão do federalismo fiscal é importante. Porém deve ser buscada cuidadosamente, pois envolve relações políticas, econômicas e financeiras entre União, Estados e Municípios, determinando a competência e autonomia de cada ente federativo sobre o assunto. A divisão de responsabilidades entre as esferas de governo passa necessariamente pela discussão da forma estrutural de

financiamento dos entes federados e não somente pelos descontroles financeiros enfrentados pela maioria dos estados brasileiros.

Conforme Afonso *et al.* (1995), o debate sobre a disposição, a ordem tributária e o sistema de recursos liberados para cada unidade da Federação torna-se mais complexo potencializando a divisão de responsabilidades sabendo-se que

[...] a definição dos instrumentos tributários a serem adotados deve ser conciliada com a determinação das competências tributárias de cada nível de governo. Neste sentido, estabelece-se na literatura de finanças públicas o debate da centralização/descentralização tributária. No sistema brasileiro, a Reforma Tributária de 1967 foi criticada por ter centralizado os recursos nas mãos da União. A Constituição de 1988, ao contrário, vista como descentralizadora, foi acusada de ter ampliado demasiadamente as transferências de recursos para Estados e Municípios, deixando a União sem capacidade fiscal para fazer frente às políticas macroeconômicas de estabilização (AFONSO *et al.*, 1995, p. 15).

Passados dezoito anos da vigência da Constituição o impacto das mudanças promovidas no sistema tributário brasileiro ainda gera controvérsias, o que não significa negar sua importância. O problema crucial parece não estar na descentralização em si, mas na maneira pela qual ela foi diligenciada. É possível que esta forma não seja a mais apropriada para corrigir e consolidar o federalismo fiscal brasileiro, onde a questão central é assegurar a consonância entre a disponibilidade de recursos e as demandas a serem atendidas.

Nesse sentido, Rezende (2006, p. 1) assevera que:

[...] o cerne da questão está na dificuldade em conciliar a descentralização fiscal com as desigualdades regionais. Num contexto como o brasileiro, de acentuadas desigualdades na repartição espacial da renda e da riqueza, o equilíbrio entre competências impositivas próprias e transferências compensatórias é muito difícil de ser alcançado. Uma maior descentralização de competências favorece estados e municípios de forte base econômica ao mesmo tempo em que reduz o espaço para ampliação das transferências da União em proveito das unidades economicamente mais fracas da federação. [...] A situação é mais grave quando as desigualdades intra-regionais são também fortes. Se pobreza e riqueza convivem lado a lado, mesmo nas porções economicamente mais desenvolvidas do país, o papel compensatório do governo federal fica mais difícil de ser exercido. O enfoque tradicional para o problema de desequilíbrio fiscal assenta-se no pressuposto de que as transferências compensatórias devem ser calibradas em função da magnitude das diferenças inter-regionais, ignorando a realidade de uma situação cada vez mais matizada com respeito à distribuição espacial da renda e da produção.

### **3 CONTEXTO TRIBUTÁRIO NO SEGMENTO DE CONTRUÇÃO CIVIL**

Sabe-se que a reforma tributária busca reduzir os efeitos perversos da tributação sobre a economia brasileira, permitindo, assim, acelerar o crescimento. Ela é importante para mitigar os efeitos nocivos da tributação sobre a competitividade das exportações, desonerar os investimentos produtivos e reduzir e racionalizar a tributação sobre a folha salarial, contribuindo, assim, para a diminuição da informalidade. Também é importante para reduzir a guerra fiscal entre estados, eliminar a cumulatividade dos tributos e minimizar a complexidade do sistema.

No Brasil, o montante arrecadado com tributos cumulativos ainda é elevado, mesmo depois das mudanças recentes ocorridas no Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Eles induzem uma integração ineficiente da produção e alteram os preços relativos de forma não-intencional. Em face da cobrança em cascata dos impostos, pode ser mais vantajoso para uma empresa realizar várias etapas do processo produtivo de um bem (evitando, assim, o pagamento do tributo nas etapas intermediárias) do que terceirizar parte do processo, ainda que, na ausência do imposto, a terceirização fosse mais eficiente, ou seja, fosse a forma de produzir com menor custo. A tributação em cascata também não permite desonerar corretamente as exportações.

Mesmo no caso em que estas são isentas do tributo, ainda assim elas são oneradas indiretamente por meio da tributação dos insumos utilizados pelos exportadores. Como é impossível saber o montante do gravame sobre insumos, não é viável criar um sistema de devolução do imposto pago a mais, como o que usualmente existe no caso do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA). Isso reduz a competitividade nacional, uma vez que as exportações dos outros países são, em geral, isentas de tributos.

São consideradas como construtoras ou de construção civil, as empresas que desenvolvem atividades de execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares; de demolição e reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.

Para fins de cumprimento das obrigações fiscais, as atividades consideradas como de construção civil, entende-se como atividades relativas à obra de construção civil, hidráulica ou semelhantes a:

- Construção, demolição, reforma ou reparo de edificações;
- Construção ou reparo de estradas de ferro ou de rodagem, inclusive os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte;
- Construção ou reparo de pontes, viadutos, logradouros público ou de outras obras de urbanismo;
- Construção de sistema de abastecimento de água ou de saneamento;
- Execução de terraplenagem ou de pavimentação em geral, ou de obra hidráulica, marítima ou fluvial;
- Execução de obra elétrica ou hidrelétrica;
- Execução, no respectivo canteiro, de obra de montagem ou construção de estruturas em geral.

Sabe-se que a empresa de construção civil é obrigada a se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS nos termos do art. 100 do RICMS/97, Instrução Normativa 33/93, quando for contribuinte do imposto ou executar obras de construção civil, hidráulica ou semelhantes, promovendo a movimentação de materiais, em seu próprio nome ou de terceiros.

Caso a empresa mantenha mais de um estabelecimento, ainda que simples depósito, será exigida a respectiva inscrição em relação a cada um deles.

Isso não se considerando estabelecimento o local de execução de cada obra, ficando facultada a sua inscrição.

Em hipóteses, a empresa de construção civil ficará dispensada de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS a empresa de construção civil que se dedica exclusivamente à atividade profissional relacionada com a construção civil mediante prestação de serviço técnico (elaboração de planta, projeto, sondagem de solo e outros); que se dedica exclusivamente à prestação de serviço em obra de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de material e quando sediada em outro Estado, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de material.

Em função da natureza de suas atividades, é considerada contribuinte do ICMS caso a empresa de construção civil realize com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, em nome próprio ou de terceiros.

Na condição de contribuinte, ou seja, quando realiza concomitantemente com sua atividade de construção civil, e com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao imposto, em nome próprio ou de terceiros, o contribuinte se sujeita ao pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições de mercadorias oriundas de outro Estado.

Em relação a nota fiscal, a empresa de construção está obrigada a emitir nota fiscal sempre que movimentar material ou bem móvel entre estabelecimentos do mesmo titular, entre esse e a obra ou de uma para outra obra, ainda que a operação seja isenta ou não sujeita ao imposto.

Dessa forma, tal dispositivo não se aplicará, caso se constate que a mercadoria tenha sido objeto de operação tributável pelo ICMS, sem que tenha havido

o recolhimento do imposto. Também não dispensa o pagamento do ICMS relativo à prestação do serviço de transporte, quando sujeita ao pagamento do imposto.

### **3.1 Operações relativas à construção civil**

#### **3.1.1 Atividades desenvolvidas pela empresa de construção civil alcançadas pela incidência do imposto**

Haverá a incidência do ICMS quando a empresa de construção civil promover:

- a saída de material, inclusive sobra e resíduo de obra executada ou de demolição, quando destinado a terceiro;
- a saída de seu estabelecimento de material de produção própria, produzido fora do local da prestação do serviço;
- a entrada em seu estabelecimento de mercadoria ou bem ou a utilização de serviços destinados a uso e consumo ou ativo permanente; e
- a entrada de mercadoria importada do exterior.

#### **3.1.2 Atividades desenvolvidas pela empresa de construção civil não alcançadas pelo ICMS**

A saída de máquina, veículo, ferramenta ou utensílio para prestação de serviço na obra, desde que devam retornar ao estabelecimento do remetente.

#### **3.1.3 Procedimentos adotados quando a mercadoria é utilizada em obra contratada**

Por ocasião da saída do bem do ativo permanente para ser utilizado em canteiro de obra, a nota fiscal deverá ser emitida sem destaque do imposto, acompanhada de termo de compromisso de retorno do bem, no prazo previsto para conclusão da obra.

No caso em que a mercadoria tenha sido adquirida de outra unidade da Federação deverá ser observado o procedimento legal. O bem deverá estar acompanhado da nota fiscal de remessa e estar acompanhada do termo de compromisso do retorno no prazo previsto.

### *3.1.4 Alíquotas*

Em relação a alíquota, deverá ser aplicada a diferença de alíquota interna do estado remetente e o estado destinatário.

O Estado do Ceará autoriza às empresas filiadas ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Ceará a praticarem uma carga tributária líquida de 3% nas entradas de mercadorias e bens procedentes de outra unidade da Federação, desde que não usufruam da decisão judicial que lhes excluem da condição de contribuintes do ICMS deste Estado.

As demais empresas não associadas ao referido sindicato, submetem-se ao diferencial de alíquotas previsto na legislação em vigor.

Para exemplificar:

Mercadorias provenientes do sul e sudeste para empresas não filiadas ao SINDUSCON:

Nota fiscal com destaque do imposto de 7% é devido ao Estado do Ceará 10% de diferencial de alíquota.

Mercadorias provenientes de quaisquer unidades da federação para empresas filiadas ao SINDUSCON:

Carga tributária líquida de 3%.

Quanto à substituição tributária, conforme Parecer 3/99 da Consultoria Tributária da CATRI (Coordenação da Administração Tributária do Estado do Ceará), a empresa de construção civil que adquire madeira (a ser utilizada em obras de Construção Civil) em outra unidade da Federação não está sujeita à substituição tributária, visto que não existe operação subsequente, dado que a mercadoria será utilizada como insumo em serviço de construção civil. Igualmente, não se aplica a substituição tributária nas aquisições de cimento. Contudo nas aquisições de lâmpadas elétricas, reatores e starters pelas construtoras é atribuída ao fabricante a responsabilidade pela retenção do ICMS, vez que o art. 530 do RICMS prevê explicitamente essa obrigação mesmo no caso de aquisição para uso ou consumo do destinatário. Nas aquisições de tintas e vernizes, também aplica-se a substituição tributária, de acordo com o art. 559, inc. II, mesmo quando a mercadoria destina-se a consumo do destinatário. Descrevemos o tratamento tributário quanto à substituição tributária para o segmento em estudo por entendermos importante para a compreensão da sistemática tributária aplicada.

### **3.2 Operações interestaduais destinadas à empresa de construção civil**

Sendo o ICMS um imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, o Estado do Ceará adota uma sistemática para arrecadação desses tributos, que procuramos aqui explanar. Regulamentado pelo Decreto 24569/97 – RICMS, as fronteiras do Estado, como parte de uma estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda, especificamente na área de trânsito de mercadorias, promovem todo um procedimento para controle efetivo de circulação e entradas das mercadorias no Estado.

A sistemática de digitação das notas fiscais por ocasião da entrada no Estado é um mecanismo de controle para apuração e posterior cobrança do ICMS para as empresas credenciadas e não credenciadas. A partir do cadastro dos contribuintes devidamente inscritos na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, o ICMS será cobrado conforme o regime de recolhimento e produto.

A empresa de construção civil ao adquirir mercadorias de outras unidades da federação, o faz objetivando redução de impostos, visto que a alíquota aplicável na operação interestadual entre contribuintes é menor. O Estado do Ceará adota o controle das fronteiras, através de sistemas corporativos, para cadastrar todas as entradas e saídas de mercadorias do estado. Geralmente, o que ocorre no Estado em pauta é o credenciamento das transportadoras para agilizar a passagem no posto fiscal. Esse benefício é concedido através de um credenciamento específico para esse fim em que a transportadora é responsável solidariamente pelo recolhimento do tributo das mercadorias transportadas. Nesse caso, a nota é selada no credenciamento da transportadora (CRED T). Conforme pactuado no termo de credenciamento, quando aprovado, as mercadorias só serão entregues mediante o recolhimento do imposto devido.

Quando o transporte de mercadorias efetuado pelas empresas de construção civil se dá de forma autônoma ou por transportadora não credenciada há dois procedimentos:

- 1) O recolhimento do diferencial de alíquotas será imediatamente no posto fiscal de fronteira através de DAE, documento de arrecadação estadual, com a efetiva liberação da mercadoria;
- 2) Se o contribuinte for credenciado, a nota será digitada no credenciamento deste (CRED C). O recolhimento, nesse caso, será no prazo determinado pela legislação.

A empresa de construção civil que adquire de outro Estado, mercadorias ou bens ou utilizar serviços alcançados pelo ICMS e informa ao seu fornecedor ou prestador de serviço a sua condição de não-contribuinte do imposto, o procedimento a ser adotado é a emissão da nota fiscal com alíquota cheia, ou seja, alíquota interna do Estado de origem. Nesse caso, não há cobrança de diferencial de alíquotas.

### **3.3 Decreto relativo à construção civil**

O Decreto nº 24.569/97, de 31 de julho de 1997 consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O Convênio ICMS 71/89 do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que tem o Estado do Ceará por signatário, firma entendimento sobre a alíquota aplicável em operação interestadual destinadas a empresas de construção civil.

### **3.4 O confronto judicial, uma demanda da construção civil**

As empresas de Construção Civil, há muito promovem demandas judiciais no sentido de não serem reconhecidas como contribuintes do ICMS. Alegam, de forma contundente, que os produtos adquiridos são para uso e consumo próprio, para desenvolver atividades de prestação de serviços de construção civil, portanto contribuintes apenas do ISS. Enfatizam que o pagamento do diferencial de alíquotas compromete seu crescimento e a sua permanência no disputado mercado de construção civil.

Algumas decisões favoráveis à suspensão do pagamento do diferencial de alíquota:

01/02/2005 - 18:08 - Supremo mantém isenção de ICMS a empresa alagoana de construção civil

Empresa do ramo de construção civil em Alagoas permanecerá isenta de recolher a diferença da alíquota do Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) que incide na aquisição de materiais em outro estado. Essa decisão foi proferida pelo ministro Nelson Jobim na Suspensão de Segurança (SS) 2631, requerida pelo estado de Alagoas, que buscava cassar isenção concedida pelo juiz estadual da 3ª vara da Fazenda em Maceió (AL).

A Procuradoria-Geral do Estado de Alagoas pediu ao Supremo a suspensão da liminar concedida em Maceió, que proibiu a Fazenda estadual de exigir o recolhimento de diferencial da alíquota do ICMS nas operações interestaduais de aquisição de material de construção civil.

O estado alegou que o não recolhimento da diferença das alíquotas do ICMS resultaria em prejuízo para a Fazenda Pública estadual. Sustentou, ainda, ofensa à ordem pública e à Constituição, na medida que a 'norma constitucional impõe o recolhimento da diferença existente nas operações interestaduais, em relação a contribuintes e consumidores, assegurando aos Estados adquirentes quando a operação for destinada a contribuinte de ICMS, o crédito diferencial de alíquotas'.

De acordo com o ministro, o pedido feito pelo governo alagoano não representa violação à ordem pública e nem grave lesão ao erário estadual. 'A decisão concessiva de liminar está de acordo com a jurisprudência desta Corte, do que se conclui que não afronta a Constituição, e muito menos a lei', ponderou Jobim, ao indeferir o pedido de suspensão da liminar.

Decisão:

**Recurso Especial n. 595.773 - Mato Grosso**

**RELATOR MIN. LUIZ FUX. TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

1. É assente na Corte que 'as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercância diferentes da sua real atividade, como a pura venda desses bens a terceiros; nunca quando adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras. Há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual' (José Eduardo Soares de Melo, in Construção Civil - ISS ou ICMS? in RDT 69, p. 253, Malheiros)' (ERESP 149946/MS, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/03/2000).

2. Conseqüentemente, é inadmissível a retenção, pelos Estados, do diferencial de alíquotas relativo à operações interestaduais efetuadas por empresa de construção civil para aquisição de mercadorias sem objetivo de comercialização. Precedentes do Eg. STJ.

3. Recurso Especial desprovido

Entretanto, a controvérsia se estabelece. O STJ (Ac. Unânime da 2ª Turma do STJ, no ROMS nº 0033778/DF, Rel. Min. Américo Luz, publicado em 14/08/95 – DJU, página 24007.) reconhecem as empresas de construção civil como contribuintes do tributo, visto que realizam compra de mercadoria em outra unidade da federação na condição de comerciante.

O presente estudo corrobora com essa tese do STJ, visto que se não é contribuinte do ICMS, por que então recebe mercadorias de outros Estados, mediante emissão de nota fiscal com alíquota interestadual (reduzida), própria de contribuinte, ao invés de receber com a alíquota interna (cheia), própria dos consumidores finais, não contribuintes do ICMS?

Obviamente, entende-se que é, porque afirma sê-lo para seus fornecedores a sua condição de contribuintes do imposto. Ao agir assim, propicia um pagamento a menor do imposto devido, ludibriando o fisco, e oferecendo um preço menor em detrimento da competitividade isonômica caracterizando verdadeira concorrência desleal. Entendemos haver enriquecimento ilícito, mediante violação do texto do art. 155, § 2º, inciso VII, letra “a”, da Magna Carta causando flagrante sangria ao erário estadual.

Há entendimento no STJ quanto à ilegalidade da cobrança do ICMS, mas por outro lado há uma decisão reconhecendo a empresa de construção civil como contribuinte do imposto.

### **3.5 Tributação do segmento na construção civil no Estado do Ceará**

No âmbito do Estado do Ceará, o art. 725, § 1º do Decreto 24.569/97 – Regulamento do ICMS, diz que os estabelecimentos de construção civil e assemelhados serão enquadrados, obrigatoriamente no regime de recolhimento “outros”. O recolhimento do imposto deverá ser no momento da passagem no primeiro posto fiscal de entrada neste estado, exceto se credenciado pelo Fisco.

Necessário se faz definirmos o significado do emprego da palavra mercadoria para fins tributários.

Recorro ao insigne professor Hugo de Brito Machado (1996), que nos informa com bastante clareza o significado da palavra mercadoria para fins tributário. “Mercadorias são coisas móveis, porque são bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro e outros. Todas as mercadorias são coisas móveis, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a sua destinação”.

Nos termos da Lei complementar 87/96, art. 12, I, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadorias de estabelecimento de contribuinte. Ainda que para outro do mesmo titular.

O mestre Luciano Amaro, nos ajuda a definirmos o momento do fato gerador da obrigação tributária principal.

Fato gerador da obrigação principal corresponde à situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária é uma situação descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias, etc.

O segmento em foco atua com bem de ativo permanente ou de consumo. Nesse caso, quando oriundo de outra unidade da federação, o ICMS devido na operação será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, conforme preceitua o art. 589, RICMS.

Como bem explica o artigo acima o contribuinte fica obrigado a pagar o diferencial de alíquotas de mercadorias obtidas em outro Estado da Federação. Para reforçarmos nosso entendimento, cito a Lei 12.670/96 em seu artigo 28, § 3º.

Art. 28 – A base de cálculo do ICMS é:

§ 3º - Na hipótese dos incisos XIII e XIV do art. 3º, o ICMS a pagar será o valor restante da aplicação, sobre a base de cálculo ali prevista, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e interestadual. 'Sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota, para determinar o montante do tributo devido. A alíquota, geralmente, é representada por um percentual, cuja aplicação sobre a base de cálculo (por exemplo, valor da mercadoria, preço do serviço, montante do lucro, etc.) revela o valor. Concebido o tributo como prestação pecuniária, toda alíquota propriamente dita será sem valor, já que não haveria como apurar uma soma em pecúnia, mediante a aplicação de um percentual sobre outra medida. (AMARO, 2007)'.

### **3.6 Liminares no segmento de construção civil no Estado do Ceará**

Segundo o Dicionário Jurídico, a Liminar é uma ordem judicial destinada à tutela de um direito em razão da provável veracidade dos fundamentos invocados

por uma das partes e da possibilidade de ocorrer dano irreparável em decorrência do atraso da decisão. O objetivo da liminar é resguardar direitos ou evitar prejuízos que possam ocorrer, ao longo do processo, antes do julgamento do mérito da causa.

Do latim *liminare*, limiar, início, entrada. Ordem judicial que determina uma providência a ser tomada antes da discussão do feito (*initio litis*), com a finalidade de resguardar direitos. Assim, a concessão de liminar em mandado de segurança, na reintegração de posse.

Hugo de Brito Machado, em sua obra: “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, advoga à (p. 23) sobre a importância do uso deste instrumento jurídico em questões vinculadas à matéria tributária. *Ipsis literis*: “Em síntese, o Mandado de Segurança é um excelente instrumento que a ordem jurídica coloca à disposição do contribuinte para o controle da validade jurídica da tributação.

O Mandado de Segurança é tão usado pelos contribuintes contra o fisco, haja em consideração a agilidade e celeridade em seu processamento, atendendo assim o desejo destes de atacarem rapidamente uma suposta ilegalidade praticada por autoridades fiscais da qual se achem vítimas.

O mandado de segurança por ser uma medida democrática é um dos direitos fundamentais do cidadão, encontra-se incorporado ao texto constitucional de todas as nações livres e gravadas na nossa *Lex Mater* em seu art. 5º, LXIX, *in verbis*:

Art. 5º. [...] LXIX - conceder-se-á Mandado de Segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

A Impetrante está amparado ainda pelo inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, *sic*: “Art. 5º [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

O Mandado de Segurança, serve contra todo ato omissivo ou comissivo de qualquer autoridade pública, ou particular que tenha delegação de competência concedida do Poder Público, para executar atividades de caráter social em nome da administração, sob seu comando e fiscalização.

É mister esclarecer que o *writ* além de amparar o direito líquido e certo ferido pelo ato abusivo ou ilegal de autoridade já concretizado, serve também para proteger a ameaça ao mesmo direito, como fora destacado acima no inciso constitucional XXXV do art. 5º e art. 1º da Lei 1.533/51.

### 3.6.1 Liminar e seus efeitos

Sabe-se que o Mandado de Segurança deverá ser concedido para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

A principal alegativa das empresas de construção civil na busca desse instituto de caráter temporário é que os produtos são adquiridos para uso próprio, utilizados nas obras por ela realizadas e, em nenhum momento, destina-os para o mercado, não havendo, pois, circulação de mercadorias e, por isso, reputa ilegal e arbitrária a exigência do Diferencial da alíquota do ICMS.

Ocorre, que uma vez não sendo contribuinte do ICMS, as empresas não poderiam se valer das prerrogativas comuns aos contribuintes, como a compra de mercadoria com alíquota reduzida. O centro da discussão não é o fato de estar sendo cobrado o diferencial de alíquota, mas a compra de mercadoria com alíquota reduzida em outros Estados da Federação, sem observação da legislação vigente sobre a matéria.

Seria prática de concorrência desleal com suas congêneres que recolhem regularmente o imposto devido, receber mercadorias de outro Estado da federação com alíquota reduzida, caracterizando referido ato, como operação interestadual, no entanto, deseja ser tratada como se estivesse recebendo mercadoria com alíquota cheia (completa).

Apenas contribuintes do ICMS podem pagar o imposto em operações interestaduais com alíquota interestadual (reduzida). Aqueles que não são contribuintes do imposto, evidentemente, pagam o imposto com alíquota cheia.

O Termo de Acordo firmado entre a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Sindicato da Indústria da Construção Civil do Ceará – SINDUSCON, já aponta flagrante inconstitucionalidade, pois denota tratamento diferenciado quanto ao pagamento do ICMS. Sabe-se que o texto constitucional é claro em afirmar que ninguém é obrigado a associar-se ou manter-se associado.

No Estado do Ceará, detectamos a existência de cinco empresas de construção civil com Mandado de Segurança para a suspensão da cobrança do Diferencial de Alíquotas.

A seguir, detalharemos em números os efeitos negativos na receita estadual do não cumprimento dessa obrigação.

## 4 METODOLOGIA UTILIZADA NA PESQUISA

Para a realização deste trabalho, foi utilizada uma vasta pesquisa bibliográfica, observados os parâmetros de pesquisa científica, segundo Antonio Carlos Gil, sendo exploratória, documental, qualitativa ao abordar aspectos doutrinários e quantitativa ao mensurar valores efetivamente não arrecadados. O escopo teórico principal desse exercício está no arcabouço tributário brasileiro, partindo dos elementos da Constituição da República Federativa do Brasil, Código Comercial Brasileiro, Lei nº 12.270 e Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, contextualizando-os aos aspectos doutrinários que mais se evidenciam em torno do assunto, a partir daí, a pesquisa documental evidenciou-se com a coleta de dados específicos em torno do objetivo proposto pelo trabalho. Inicialmente, a pesquisa ocorreu junto a Secretaria da Fazenda, mais especificamente, na Assessoria de Desenvolvimento Institucional (ADINS), local onde opera o setor jurídico da SEFAZ onde estão os mandados de segurança impetrados e concedidos contra o Estado do Ceará para suspensão do pagamento do diferencial, bem como os Mandados que não foram concedidos de acordo com fundamentação apresentada são recepcionados e saneados.

Após análise dos Mandados de Segurança deferidos e não deferidos, foram colhidos os dados das empresas detentoras do benefício.

Nos sistemas corporativos da Secretaria da Fazenda, sistemas esses que controlam, alimentam dados sobre entrada de mercadorias, cadastro, arrecadação do período, arrecadação por segmento e todas as informações necessárias ao fisco para cobrar os créditos tributários devidos, foram coletados os dados das referidas empresas com Mandado de Segurança e analisados comparativamente.

Na legislação em vigor, foram pesquisadas informações sobre o tratamento dispensado às empresas de construção civil nos seus mais variados aspectos: 1)

Quando adquire mercadorias de outra unidade federada através de transportadora credenciada e não é filiada ao SINDUSCON; 2) Quando adquire mercadorias de outra unidade federada e é filiada ao SINDUSCON, com carga tributária líquida reduzida de acordo com Termo de Acordo firmado; 3) Quando adquire mercadoria de outra unidade da federação e não é credenciada e nem possui redução e transporta em transporte próprio; 4) E, finalmente, quando adquire mercadorias de outra unidade da federação e é detentora de mandado de segurança. Nesse caso a nota fiscal é selada sem a cobrança do diferencial de alíquota.

E, a partir desta última indicação foi detectada através da pesquisa o índice de perda de receita para o Estado do Ceará dessas empresas que utilizam o benefício do Mandado de Segurança para não pagamento do diferencial de alíquota devido.

- **Operações Realizadas Por Empresas com Liminar**

O ano de 2006 foi utilizado como marco temporal da pesquisa, foram identificadas pela pesquisa documental 05 (cinco) empresas de construção civil com o benefício da liminar que adquiriram mercadorias sem o recolhimento do diferencial de alíquota, conforme demonstraremos a seguir:

QUADRO 1 - Arrecadação do segmento X Arrecadação das empresas com liminar

Arrecadação da Construção Civil sem Liminar	
R\$ 4.733.162,77	R\$ 78.202,57

O segmento de construção civil arrecadou no ano de 2006 um montante de R\$ 4.811.364,34 Sendo que deste total apenas 1,6% foram oriundos das empresas que detém liminares judiciais.

QUADRO 2 – Entradas de Mercadorias das Empresas com Liminar

<b>Qde Notas</b>	<b>Valor Total</b>
986	R\$12.558.529,00

Ou seja, entraram nas divisas do Estado do Ceará um total de 986 notas fiscais, as quais gozaram do benefício do não pagamento do diferencial de alíquota por força de liminar no segmento de construção civil.

QUADRO 3 – Diferença de Arrecadação entre o valor efetivamente recolhido e o valor que deixou de ser recolhido aos cofres do Estado do Ceará por força das liminares

<b>Arrecadação empresas c/ Liminar</b>	<b>Total que deixou de ser Recolhido por efeito da liminar</b>
R\$ 78.202,57	R\$ 1.255.852,90

Na observância dos quadros apresentados, evidencia-se o prejuízo aos cofres públicos. No quadro I, o total de entradas de mercadorias adquiridas por empresas detentoras do benefício da liminar, no quadro II observamos o valor insignificante de recolhimento das referidas empresas. O percentual de arrecadação é de 0,62% do valor total de mercadorias adquiridas, quando deveria ser 10%. Assim, ao invés de arrecadar apenas R\$ 4.811.364,34 o estado do Ceará teria arrecadado no segmento de construção civil um montante de R\$ 5.989.015,60, cerca de 26,53% a mais do realizado, o que significa um ataque à eficiência do Estado e uma perda direta de sua capacidade de alcance social.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi realizado definindo como objetivo o levantamento dos valores que deixaram de ser recolhidos ao erário estadual no ano de 2006 comparativamente ao total da receita do Estado do Ceará neste mesmo segmento, uma vez que nem todas as empresas que o compõem gozam desse benefício.

Como indicado no capítulo terceiro desse exercício, o montante de perdas para a arrecadação do Estado Ceará em função das decisões liminares no segmento de construção civil no ano de 2006 foi de R\$ 1.255.852,90 (hum milhão, duzentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e noventa centavos), o que representaria um aumento de arrecadação nesse segmento de cerca de 26,53% em relação ao que foi efetivamente arrecadado em 2006.

Muito embora continuem sendo escrituradas as notas fiscais dessas empresas concessionárias das citadas medidas liminares, para um eventual julgamento do mérito das causas, o impacto negativo na arrecadação continuará tendo grandes proporções em função das dificuldades posteriores da cobrança judicial e a incógnita da permanência ou não das atividades dessas empresas beneficiadas, que, não muito raramente, deslocam-se de um Estado para outro buscando novas obras e benefícios semelhantes durante suas respectivas realizações.

Além disso, é urgente a aplicação de todos os recursos possíveis, por parte do Estado, no atendimento de inúmeras demandas sociais de uma população pobre e desamparada no Ceará, com problemas que vão desde o abandono de crianças em desnutrição, passando por elevadíssimos índices de analfabetismo, chegando até a fome e o flagelo das secas em nosso Estado.

Desta maneira, o trabalho, além de atingir o objetivo proposto, responde ao questionamento realizado progressivamente no estudo ao quantificar monetariamente o montante da perda, como também, confirma a hipótese de que são grandes as perdas decorrentes das medidas judiciais liminares concedidas em favor de empresas de construção civil no Estado do Ceará. Representando mais de um milhão, duzentos e cinquenta e cinco mil reais, este valor de receita tributária perdida, desperta um chamamento para uma situação que através de exceções beneficia pouquíssimas empresas e restringe ao Estado do Ceará recursos essenciais que poderiam atender a diversas demandas sociais em um estado de imensos problemas de fome, doenças má e distribuição de suas riquezas, onde alguns são beneficiários de vantagens, muitas vezes em detrimento de outros e que deve perseguir a cada minuto a democratização do conhecimento e, sobretudo, a justiça tributária e social.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. In **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

AFONSO, J. **Quanto e como cresceu a carga tributária em 2004. 2005**, mimeo.

AFONSO, J.; VARSANO, R. Reforma tributária: sonhos e frustrações. In: GIAMBIAGI, F. *et al.* (eds.). **Reformas no Brasil: balanço e agenda**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004.

AFONSO, J. *et al.* Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. **Revista do BNDES**, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1998.

\_\_\_\_\_. Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. **Revista do BNDES**, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1995.

BARBOSA, Maria Salete Rocha. **ICMS Prático, 1000 Perguntas e respostas**. 4. ed. Gráfica Editora R. Esteves Tipogresso Ltda. 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 6. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL, M. F. **Reforma tributária – nova proposta do Ministério da Fazenda**. 1998, mimeo.

BRASIL. Legislação: **Vade Meccum** - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

\_\_\_\_\_. **A Lei nº 12.670**, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), passa a vigorar com as seguintes alterações. 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 87/96**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989**. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

CEARÁ. Decreto 24.569, de 31 de julho de 1997. **Regulamenta a Lei 12.670/96, do ICMS**. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 1997.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

FERNANDES, R. *et al.* Estrutura tributária e formalização da economia: simulando diferentes alternativas para o Brasil. **Anais do XXIX Encontro da Sociedade Brasileira de Econometria**, 2004.

INMAN, R., RUBINFELD, D. Designing tax policy in federalist economies: an overview. **Journal of Public Economics**, v. 60, p. 307-334, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma tributária** – nova proposta do Ministério da Fazenda. 1998, mimeo.

REIS, M., ULYSSEA, G. **Cunha fiscal, informalidade e crescimento**: algumas questões e propostas de políticas. Rio de Janeiro: IPEA, 2005 (Texto para Discussão, 1.068).

REZENDE, F.; AFONSO, J.; VARSANO, R. **Reforma tributária no plano constitucional**: uma proposta para o debate. Brasília: IPEA, nov. 1998 (Texto para Discussão, 606).

OLIVEIRA, Raimundo Glison de Oliveira; MAIA, Francisco Lucio Mendes. Apostila Curso ICMS – **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Qualquer Natureza**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará – CRC, Per. 13 de Junho a 01 de Julho de 2005.

PRADO, Sérgio. **Transferências fiscais e financiamento municipal no Brasil**. São Paulo: EBAP, 2001.

SENO-SÉ, João Trajano; PAIVA, Vanilda e PENA. **Pensamento social brasileiro**. São Paulo: Cortez, 2005.

SEFAZ-Informações Financeira, Arrecadação Total do Estado do Ceará. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/inffinanceira/ArrecadaçãoEstadual/asp>>. Acesso em: 17 ago. 2007.

SEFAZ-Arrecadação ICMS por Municípios. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/inffinanceira/outros/arquivos/2a-2005.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2007.

TORRES, Ricardo Lobo e LONGO. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARSAÑO, R. *et al.* **Uma análise da carga tributária no Brasil.** Brasília: IPEA, 1998.