



**Universidade Estadual do Ceará**

**José Erivar de Araújo**

**CONTROLE DO FLUXO DE NOTAS FISCAIS  
INTERESTADUAIS NA SEFAZ DO CEARÁ: UM  
ESTUDO DAS ALTERAÇÕES DE SELOS FISCAIS NO  
CEXAT DE HORIZONTE.**

**Fortaleza - Ceará  
2004**

**Universidade Estadual do Ceará  
José Erivar de Araújo**

**CONTROLE DO FLUXO DE NOTAS FISCAIS  
INTERESTADUAIS NA SEFAZ DO CEARÁ: UM  
ESTUDO DAS ALTERAÇÕES DE SELOS FISCAIS NO  
CEXAT DE HORIZONTE.**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão de Políticas Fiscais da Universidade Estadual do Ceará como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Gestão de Políticas Fiscais.

Orientador: José Nilson Fernandes Filho, Ms.

**Fortaleza - Ceará  
2004**

**Universidade Estadual do Ceará**  
**Curso de Especialização em Gestão de Políticas Fiscais**

**Título do trabalho:** controle do fluxo de notas fiscais interestaduais na SEFAZ do Ceará: um estudo das alterações de selos fiscais de trânsito no Cexat de Horizonte.

**Autor:** José Erivar de Araújo

Conceito Obtido: \_\_\_\_\_

Nota obtida: \_\_\_\_\_

**Banca Examinadora**

\_\_\_\_\_  
José Nilson Fernandes Filho, Ms.  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Samuel Leite Castelo, Ms.

\_\_\_\_\_  
Fco. Correia de Oliveira, Dr.

***Dedico a presente monografia a minha  
família, especialmente a minha esposa e  
aos meus filhos.***

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus;

Ao meu orientador, sempre presente nos momentos cruciais da construção deste trabalho;

Aos membros da banca examinadora, que muito me honram pela presença.

Aos demais professores e colegas de curso.

Aos colegas da SEFAZ e a Administração Fazendária, que me apoiaram e me incentivaram durante todo o período do curso.

## RESUMO

Este trabalho identifica estatisticamente os tipos de erros de selagem de notas fiscais pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará no contexto do CEXAT de Horizonte no primeiro semestre de 2004. Neste período foram acompanhadas as solicitações de alteração dos selos das notas fiscais na Célula de Execução da Administração Tributária (CEXAT) em Horizonte em que foram alterados cerca de 650 selos. Deste universo, foram amostrados 473, distribuídos em 17 erros diferentes. Foram descartados, entretanto, 177 erros, uma vez que os mesmos apresentaram-se unitariamente, devido a algum fator específico. O trabalho identificou e ratificou nossa hipótese inicial de que o principal motivo de erro é a falha humana no ato da selagem, onde o agente muitas vezes deixa de ler todos os dados da nota, ou mesmo, não atenta para detalhes essenciais nela contidos. Outro fato que chama atenção foi o de haver poucas alterações que beneficiassem ao fisco, e, na maioria dos casos, a alteração beneficia o contribuinte no sentido da diminuição do valor ou mesmo na anulação da cobrança do pagamento, embora perca a SEFAZ com o retrabalho de seus servidores além de demonstrar cobranças indevidas a contribuintes desatentos.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL .....</b>	<b>12</b>
1.1 <i>Histórico.....</i>	12
1.2 <i>Os dias atuais .....</i>	15
1.3 <i>A Compensação financeira.....</i>	19
<b>2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS .....</b>	<b>21</b>
2.1 <i>Introdução.....</i>	21
2.2 <i>Histórico.....</i>	21
2.3 <i>Incidência.....</i>	22
2.4 <i>Base de cálculo e alíquotas.....</i>	24
2.5 <i>Não incidência .....</i>	25
2.6 <i>Benefícios fiscais no ICMS .....</i>	26
2.7 <i>Estudos de previsão do ICMS .....</i>	27
<b>3 O SELO FISCAL E A EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA DO ESTADO .....</b>	<b>29</b>
3.1 <i>A eficiência .....</i>	29
3.2 <i>O Selo Fiscal .....</i>	31
3.3 <i>Selagem de notas como controle de cobrança do ICMS antecipado, a substituição tributária e o diferencial de alíquota .....</i>	33
<b>4 ERROS DE SELAGEM - PESQUISA QUANTITATIVA.....</b>	<b>36</b>
4.1 <i>Análise da alteração de selos/erros constatados.....</i>	38
4.1.1 <i>TROCA DE UNIDADE FEDERATIVA .....</i>	38
4.1.2 <i>MERCADORIA ADQUIRIDA PARA CONSUMO POR EMPRESA INDUSTRIAL CUJA COBRANÇA FOI REALIZADA.....</i>	38
4.1.3 <i>EMPRESA COM MANDADO DE SEGURANÇA NÃO ACATADA NA SELAGEM.....</i>	39
4.1.4 <i>AQUISIÇÃO DE MATERIA PRIMA (INSUMO) PARA INDUSTRIA COM COBRANÇA REALIZADA .....</i>	39
4.1.5 <i>PRODUTO DA CESTA BÁSICA COM REDUÇÃO NÃO APLICADA.....</i>	40
4.1.6 <i>MERCADORIA JÁ PAGO PELO GNRE, COBRADA NOVAMENTE .....</i>	40
4.1.7 <i>TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS COM COBRANÇA DE ANTECIPADO.....</i>	41

4.1.8 CARTA DE CORREÇÃO .....	41
4.1.9 NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. COBRANÇA INDEVIDA PARA O CEARÁ.....	42
4.1.10 DEVOLUÇÃO TOTAL E PACIAL DE MERCADORIA COM COBRANÇA DE ANTECIPADO / SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	43
4.1.11 MERCADORIA JÁ ACABADA DESTINADA PARA INDUSTRIA, COM O FIM DE VENDA NÃO COBRADA O ANTECIPADO .....	44
4.1.12 CONSTRUÇÃO CIVIL, ALÍQUOTA DO ESTADO DE ORIGEM ERRADA .....	44
4.1.13 CONSTRUÇÃO CIVIL, COMPRA DE MADEIRA PARA CONSUMO TRATADA COMO COMÉRCIO.....	45
4.1.14 CONTRIBUINTE POSSUI CREDENCIAMENTO .....	45
4.1.15 MILHO EM GRÃO REDUÇÃO BASE DE CALCULO NÃO APLICADA ..	46
4.1.16 PRODUTO EM REPOSIÇÃO DE OUTRO DEFEITUOSO.....	47
4.1.17 DADOS DIGITADOS ERRADOS, CONTRIBUINTE NÃO ADQUIRIU A MERCADORIA.....	47
4.2. <i>Quem ganha e quem perde</i> .....	48
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>50</b>
<b>GLOSSÁRIO.....</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## INTRODUÇÃO

A eficiência administrativa estadual está intimamente relacionada com a eficácia das ações fazendárias, uma vez que, quanto mais eficaz a captação de recursos via impostos recolhidos, melhor a relação entre o que é arrecadado e o que é gasto pelo estado.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) apresenta-se no Brasil como um tributo compulsório, atinente ao consumo que os Estados arrecadam para o custeio de suas atividades visando o bem comum: saúde pública, higiene, segurança, ordem, entre outras.

O mesmo incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou no ato da prestação do serviço, sendo não cumulativo, isto é, podendo ser compensado através do crédito obtido quando da entrada de bens de produção e/ou produtos destinados à comercialização. O princípio da não-cumulatividade consiste em, para efeito de apuração do tributo devido, deduzir-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Neste sentido, o selo fiscal adquire importância frente à necessidade do estado de tornar-se eficiente, pois assegura que os impostos devidos sejam corretamente recolhidos, minimizando a possibilidade de fraude ou sonegação.

Existem dois tipos de selos fiscais, o de autenticidade e o de trânsito. Foram instituídos no Estado do Ceará em janeiro de 1993, através da Lei 11.961/92 e regulamentado pelo Decreto nº 22.322/92. São um dispositivo de segurança que tem como finalidade controlar a impressão dos documentos fiscais, buscando combater a impressão de "notas frias".

Entretanto, uma grande quantidade de contribuintes periodicamente procura um posto da SEFAZ com o intuito de alterar o selo fiscal, alegando que o mesmo foi efetivado de forma diferente da forma pela qual deveria ser. A atividade de alterar o selo fiscal, assim, a cada dia torna-se mais corriqueira no cotidiano dos postos fazendários.

Tal situação conduz aos questionamentos que se transformaram em objetivos deste trabalho: Quais os erros mais freqüentes nas solicitações de selagem no Cexat Horizonte? Quem ganha e quem perde com esses erros? As hipóteses e possíveis respostas pautavam-se na existência de falha humana no ato da selagem, principalmente no que se refere à cobrança antecipada do ICMS, bem assim à cobrança indevida de não contribuintes.

Para tanto, durante os meses de janeiro a junho de 2004 foram acompanhadas as solicitações de alteração dos selos nas notas fiscais na Célula de Execução da Administração Tributária (CEXAT) em Horizonte. Durante este período, foram alterados cerca de 650 selos. Deste universo, foram amostrados 473, distribuídos em 17 diferentes erros.

Este trabalho divide-se quatro capítulos. O primeiro deles, intitulado “O sistema tributário no Brasil” analisa como se deu historicamente o desenvolvimento das políticas fiscais brasileiras. Primeiramente apresenta o histórico, depois mostra como se configura o sistema tributário na atualidade e por último relata aspectos relativos à compensação financeira no Brasil.

O segundo apresenta os resultados das pesquisas bibliográficas acerca do ICMS no Brasil. O apresenta e define, narra sua história, a incidência do imposto, as bases de cálculo, a não incidência do mesmo, os benefícios fiscais do imposto e seus estudos de previsão.

O terceiro relaciona a eficiência administrativa estadual com a eficácia das ações fazendárias. Analisa, ainda, o termo eficiência e sua importância para a administração nos dias atuais. Apresenta, também o selo fiscal, com suas características e especificidades.

O quarto e último capítulo apresenta os resultados da pesquisa de campo. Primeiramente, os motivos das alterações dos selos fiscais, através dos 17 principais erros constatados. Depois, apresenta quem ganha e quem perde nesse processo. Por fim, traz discussões referentes ao problema da pesquisa, contemplando o objetivo maior deste exercício. A conclusão busca confrontar os resultados da pesquisa com as hipóteses lançadas, além de explicitar as possíveis ações no sentido de minimizar o problema

# 1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

## 1.1 Histórico

No Brasil, o sistema tributário foi sistematizado detalhadamente na lei maior a partir da Constituição democrática de 1946. Na Constituição do Império de 25 de março de 1824, há referência, no art. 170, à Fazenda Nacional encarregada a um Tribunal com o nome de "Thesouro Nacional" "aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua Administração, arrecadação e contabilidade, em recíproca correspondência com as Thesourarias, e Autoridades das Províncias do Império".

O art. 171 remete à Assembléia Geral a competência para estabelecer as contribuições diretas, anualmente, com vigência, entretanto, até que umas sejam substituídas por outras.

Com isso, atribuiu competência a Assembléia Geral para criar as contribuições, isto é, tributos. As limitações ao poder de tributar não havia de forma sistematizada, direta, podendo-se extrair dos princípios gerais sobre os direitos civis e políticos dos cidadãos expressos no art. 179.

A primeira constituição republicana de 1891 também não disciplina o sistema tributário. Limita-se, apenas, a estabelecer a competência legislativa do Congresso Nacional para "Regular a arrecadação e a distribuição das rendas federaes" (art. 34, § 4º).

Na Seção II da Declaração dos Direitos, elege o princípio da legalidade, ao estabelecer no art. 72 § 30, que "nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado sinão em virtude uma lei que o autorize".

A Constituição de 1934 também não disciplina sistema tributário. Impõe, entretanto, limitação proibitiva da criação de "imposto sobre a profissão de escritor, jornalista ou professor" (art. 113, 36).

A nossa vocação detalhista, casuísta, começa a se manifestar na área tributária. No Título IV, da Ordem Econômica e Social, institui a contribuição de melhoria, proveniente da "valorização do imóvel por motivo de obras públicas" (art. 124). No art. 126, cria um incentivo fiscal sobre imóvel rural, estabelecendo a redução de "cincoenta por cento os impostos que recaiam sobre imóvel rural, de área não superior a cinquenta hectares e de valor de dez contos de reis, instituído em bem de família".

A Constituição outorgada de 1937 excluía a competência para a deliberação, entre outros, sobre projetos ou emendas que versassem sobre matéria tributária (art. 64), estabelecendo o art. 65 que "todos os projetos de lei que interessem à economia nacional, em qualquer dos seus ramos, antes de sujeitos à deliberação do Parlamento, serão remetidos à consulta do Conselho de Economia Nacional". Era, como se sabe, a Constituição Autoritária da Ditadura Vargas.

Com a redemocratização do Brasil, foi promulgada a Constituição de 18.09.46 que, juntamente com a Constituição de 1988, foram as mais democráticas da nossa História. A Constituição de 1946 disciplinou o sistema tributário, estabelecendo a esfera de competência dos tributos e impondo limitações ao poder de tributar, em benefício da cidadania, tais como a obediência ao princípio da uniformidade dos tributos (art. 17), a imunidade recíproca, para o efeito da instituição do imposto de renda, bens e serviços da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, imunidade dos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social e o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V).

Reinstituiu a contribuição de melhoria com previsão constitucional e as taxas de competência concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e

Municípios, além de "quaisquer outras rendas que passam do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços" (art. 30, I, II e III).

Vedou limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos, além de haver consagrado o princípio da legalidade e o princípio da anualidade, ao estabelecer, no art. 141 § 34, inserto no Capítulo II, dos Direitos e das Garantias Individuais que "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra".

A Constituição conferiu competência à União para cobrar impostos sobre importação de mercadorias, consumo de mercadorias, produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, minerais do país e energia elétrica, imposto de renda, transferência de fundos para o exterior e negócios de sua economia.

Aos Estados, foi atribuída competência para decretar impostos sobre a propriedade territorial, transmissão causa mortis e inter vivos e sua incorporação ao capital das sociedades, além do imposto sobre vendas e consignações, exportação de suas mercadorias para o estrangeiro até o máximo de 5% "ad valorem", os serviços da justiça e os negócios de sua economia.

A instituição do imposto de exportação aos Estados, hoje, seria danosa para a economia nacional, pois tiraria da União parcela importante do seu poder de estabelecer políticas extrafiscais, além de contribuir para aumentar a distância entre os Estados produtores - mais ricos - e os Estados consumidores - mais pobres.

Os Municípios ficaram com as transferências previstas constitucionalmente e com os impostos predial e territorial urbano, de licença de indústrias e profissões, sobre diversões públicas, sobre atos de sua economia ou de assuntos de sua competência.

Com o golpe de 1964, veio a Constituição de 24 de janeiro de 1967, promulgada por um Congresso absolutamente sem autonomia, eis que legislava sob a mira do Ato Institucional nº 02, que permitia ao Presidente da República cassar mandatos e suspender direitos políticos de quem bem entendesse. Embora constituição dita promulgada, foi, na verdade, outorgada.

A Constituição de 1967 sistematizou de forma mais técnica o sistema tributário, mas não impôs grandes alterações. As limitações ao poder de tributar praticamente permaneceram as mesmas, porque as alterações que pretendeu foram mais de cunho político, para assegurar a continuidade do poder ao grupo que o havia tomado em 1964.

Diminuiu o número de impostos dos Estados, fortalecendo a Federação, bem como o dos Municípios, compensando-os, em parte, com transferências, de modo a que Estados e Municípios se tornassem mais dependentes do Poder Central, como já eram politicamente, sujeitos que ficaram, posteriormente, os seus dirigentes, a serem cassados por força do Ato Institucional nº 05, de 13.12.68.

A Constituição de 17 de outubro de 1969, também dita promulgada, mas filha dileta do Ato Institucional nº 05, eis que concebida para viver em harmonia com este, não traz alterações ao sistema tributário, que mereçam análise mais profunda.

## **1.2 Os dias atuais**

O Sistema Tributário da Constituição de 1988 atribui à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência concorrente para a instituição de três espécies tributárias, imposto, taxa e contribuição de melhoria, estabelecendo, de logo, que os impostos tenham caráter pessoal e observem a capacidade contributiva.

Deixou o constituinte, aparentemente, de se preocupar com a cobertura das despesas, de forma específica, em que pese haver aberto à União um enorme leque para a criação de outros impostos, desde que não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição, vedando, assim, o "bis in idem" infra-constitucional.

Definiu taxa e não permitiu sua criação com a mesma base de cálculo própria de impostos. Além da competência concorrente, exclusivamente à União, o legislador constituinte atribuiu a competência para instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Criou regras específicas de limitações ao poder de tributar, especialmente os princípios da legalidade, da isonomia e da anterioridade, além de proibir o confisco e criar hipóteses de imunidade como o patrimônio, ou serviços dos diversos entes federativos, proibindo, ainda, a incidência, sobre os templos de qualquer culto, em homenagem à liberdade religiosa, como direito fundamental, sobre o patrimônio e a renda dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação, sem fins lucrativos.

Manteve a imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, o que vem causando grande polêmica nos meios jurídicos, se os insumos indispensáveis ao funcionamento dos jornais também gozam de imunidade, havendo, como o Prof. Hugo Machado, quem entenda que sim, porque a interpretação da regra de imunidade não é literal, mas sistêmica, porquanto visa a liberdade de imprensa, como bem maior.

O Constituinte vedou, ainda, a instituição de tributo que não fosse uniforme em todo território nacional, a tributação da renda das obrigações da dívida pública, como forma naturalmente de não incentivar a inflação e conter o déficit público e a diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Todas essas vedações, todas essas limitações impostas ao poder de tributar não impediram que, após a Constituição de 1988, não deixássemos de experimentar períodos de inflação altíssima, déficit público e desrespeitos aos direitos de contribuintes com a criação e majoração de tributos flagrantemente inconstitucionais.

Isso ocorre porque o nosso sistema tributário não é racional. Foram criadas uma infinidade de tributos, sem a preocupação com a satisfação das despesas. A impressão que se tem é que os impostos, taxas, contribuições etc, foram colocados no texto constitucional aleatoriamente, sem qualquer preocupação com o volume de arrecadação, daí porque deixou a porta aberta para apenas a União poder criar outros impostos.

Muitos tributos instituídos são artesanais, de difícil e cara fiscalização e fácil sonegação, como é o caso do ICMS, na forma como foi concebido.

Hoje, a União tem para si a competência para instituir imposto sobre importação de produtos estrangeiros, exportação, renda e proventos, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial e grandes fortunas, este até hoje, não instituído.

Além desses impostos, previu o constituinte a incidência do imposto sobre operações de crédito sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Aos Estados, Distrito Federal e Municípios não há competência residual, estabelecendo o legislador constituinte, para os primeiros, a competência para instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação de qualquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e propriedade de veículos automotores.

Aos municípios foram destinados os impostos de transmissão intervivos, a qualquer título por ato oneroso, serviços de qualquer natureza que não se incluam na hipótese do ICMS e propriedade predial e territorial urbana.

O constituinte permitiu, ainda, a repartição de receitas tributárias de modo a que aos Estados e Distrito Federal participassem de parte da arrecadação de alguns impostos instituídos pela União e aos Municípios parte de alguns impostos instituídos pela União e pelos Estados.

Desse modo, os Estados e Distrito Federal ficam com o produto do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos por ele pagos, suas autarquias e fundações e 20% sobre a arrecadação de impostos que a União vier a instituir, não previstos, hoje, na Constituição.

Essa participação pode se transformar num engodo, ensejador de batalhas judiciais, porque a União pode, perfeitamente, instituir impostos, com denominações de outras espécies tributárias, afastando, assim, a participação dos Estados e Distrito Federal.

O Município também tem direito ao imposto de renda nas mesmas condições dos Estados, além de 50% sobre o produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados e 25% sobre a arrecadação do ICMS.

Afora esse tipo de participação direta, há, ainda, o Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, onde a União é obrigada a entregar percentuais do imposto de renda e IPI, tendo também os Municípios direito a obtenção de recursos tributários dos Estados, em razão do fundo de Participação.

Esse tipo complicado de disciplina de participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em parcela da receita tributária da União e, relativamente aos Municípios, em parcela da receita tributária da União e dos Estados, tem gerado graves problemas de ofensa ao pacto Federativo, valendo-se os governantes, muitas

vezes, do expediente de reter os repasses, como forma de domínio político sobre as pessoas jurídicas de direito público interno.

Tudo isso revela o tumulto que é o nosso sistema tributário, sua forma complicada de arrecadação e de distribuição de receita. O INSS mesmo tem bloqueado valores do Fundo de Participação dos Municípios como forma de forçar o recolhimento de débitos previdenciários, obrigando os Prefeitos impetrarem mandado de segurança contra esse tipo de atitude.

### **1.3 A Compensação financeira**

Afora os tributos previstos no título VI, Capítulo I, que cuida do Sistema Tributário Nacional, o legislador constituinte atribuiu aos Estados, Distrito Federal e órgãos da administração direta da União uma espécie tributária denominada compensação financeira, decorrente da "participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva" (art. 20 § 1º), tributo este instituído pela Lei 7.990, de 28.12.89, Lei 8.001, de 13.03.90, regulamentado pelo Decreto nº 1, de 11.01.91.

Em que pese a aparente semelhança com receita originária, decorrente de atividade econômica do Estado, dela não se cuida, porque embora resulte da produção de riqueza, decorrente de atividade econômica do Estado-empresário, nasce como imposição.

Seu fato gerador assemelha-se ao do ICMS, eis que, a teor do art. 15, do Decreto nº 1, de 11.01.91, a Compensação Financeira incide na exploração de recursos minerais e na saída por venda de produto mineral.

Também apresenta similitude com o FINSOCIAL, PIS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, uma vez que incide sobre o "valor do faturamento líquido, resultante da venda do produto mineral..." (art. 6º, da Lei 7.990/89).

Portanto, é preciso que se pense uma ampla reforma tributária no Brasil, para que possamos nos transformar em uma nação onde haja um maior controle e uma menor burocracia, o que acaba por favorecer atividades ilícitas, como a sonegação e até mesmo a corrupção.

## **2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

Neste capítulo são apresentadas as características gerais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), um breve histórico, os itens que incide a tributação, os casos de não-incidência, valores de alíquotas e benefícios fiscais que podem ser aplicados ao referido imposto. Por fim são revistos diversos trabalhos envolvendo previsão do ICMS no Brasil.

### **2.1 Introdução**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) apresenta-se no Brasil como um tributo compulsório, atinente ao consumo que os Estados arrecadam para o custeio de suas atividades visando o bem comum: saúde pública, higiene, segurança, ordem, entre outras.

### **2.2 Histórico**

Com a Primeira Grande Guerra, a história presenciou o início de uma revolução na estrutura da tributação, que até então era constituída quase que em sua totalidade por impostos incidentes sobre o patrimônio. Nesse período foram instituídos os primeiros tributos incidentes sobre o consumo, na França e na Alemanha.

O Brasil foi também um dos primeiros países a tributar o consumo, mediante o imposto sobre Vendas Mercantis, instituído pela lei federal nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, de competência da União, era imposto federal. A Constituição de 1934 estendeu a incidência do Imposto sobre Vendas Mercantis às operações de consignações mercantis. Estava criado, então, o Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, que passou a ser cobrado a partir de 1936, quando entrou em execução a discriminação de rendas da Lei Maior de 1934. Pela constituição de 1937, a arrecadação passou a ser de competência dos Estados.

Em 1965, o IVC foi substituído pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, incorporando a não cumulatividade das incidências, através da possibilidade jurídica de abater-se em cada operação mercantil o valor do tributo pago na operação anterior apurado pela confrontação de débitos e créditos. Débitos quando da saída de mercadorias e créditos relativos a sua entrada no estabelecimento do contribuinte. Na atual Constituição, o ICM sofreu alterações substanciais com uma importante ampliação do limite material deste imposto, passando a incidir sobre minerais, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica. (ICHIHARA, 1997), e mudou o nome do imposto de ICM para ICMS, ou seja, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. O ICMS apresenta-se como principal fonte de receita dos Estados. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que é competência dos Estados e do Distrito Federal, tem sua base legal no art. 155, I, b, da Constituição Federal de 1988, que também estabeleceu limitações a essa competência, fixando os princípios norteadores da atividade tributária.

### **2.3 Incidência**

O imposto incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou no ato da prestação do serviço, sendo não cumulativo, isto é, podendo ser compensado através do crédito obtido quando da entrada de bens de produção e/ou produtos destinados à comercialização. O princípio da não-cumulatividade consiste

em, para efeito de apuração do tributo devido, deduzir-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

A Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre as normas gerais do ICMS, considera que qualquer movimentação de bens, independentemente da relação comercial que exista, implica na ocorrência de um fato gerador, desde que o agente possa ser considerado contribuinte do imposto. Assim, várias operações realizadas por estes contribuintes podem ser tributadas, mesmo que não estejam vinculadas a transações comerciais. O art. 2º, da referida Lei, trata de explicitar as situações necessárias e suficientes para autorizar a cobrança do imposto, enquadrando nos tipos legais previsto. O princípio da tipicidade cerrada no Direito Tributário exige não só a descrição legal do fato, mas também a subsunção do fato, do seu conceito, ao conceito legal previsto na norma de incidência para que possa surgir a obrigação jurídica concreta.

As principais incidências são:

- Operações relativas à circulação de mercadorias;
- Recebimento de mercadorias, destinadas ao consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra Unidade da Federação;
- Sobre mercadorias importadas do exterior;
- Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou a industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente;
- No caso de serviços ele incide: .Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal [...] na prestação onerosa de serviços de comunicação [...] e no fornecimento de energia elétrica. (VIANA NETO, 1997).

## 2.4 Base de cálculo e alíquotas

As alíquotas apresentam-se como o percentual de carga específica que se lançará sobre o valor (base de cálculo); que tem relação com o ato/fato que gerou a obrigação tributária.

O ICMS é um tributo que possui uma razoável diferenciação de alíquotas. No antigo ICM, existia um sistema de alíquotas que variavam de acordo com a destinação dos bens, relativamente aos Estados da Federação. A operação sofria incidência diversa, se fosse realizada dentro do mesmo Estado ou efetuada com contribuinte localizado em outra Unidade da Federação (UF).

Com o novo tributo, redefinido pelas novas regras constitucionais, foi acrescentada a seletividade, isto é, a possibilidade de onerar diferencialmente os produtos e serviços, em função de sua essencialidade.

Existe um grupo de produtos e serviços que suporta uma alíquota mais elevada, e tomando alguns exemplos pode-se verificar que se tratam de situações onde os bens são considerados como supérfluos ou de serviços concedidos para consumidores finais: jóias, perfumes, bebidas, serviços de telecomunicação, entre outros. De outro lado, encontram-se produtos e serviços de primeira necessidade (cesta básica), energia elétrica rural, e, ainda outros casos, onde por interesse político se busca incentivar setores ou produtos - informática, biotecnologia.

Algumas outras situações merecem destaque - as operações e prestações provenientes do exterior são oneradas com a alíquota interna. O mesmo ocorre quando o destinatário dos bens ou serviços se localiza em outra UF e pode ser classificado como consumidor final não contribuinte do ICMS.

A parcela do imposto a ser paga terá como base o valor da operação comercial ou o preço da prestação do serviço. Conforme Viana Neto (1997), A base de cálculo do imposto corresponde à totalidade dos elementos econômicos ínsitos à

operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços e representáveis em moeda.

A alíquota será de:

- 17 % - para operações internas e prestação de serviços de comunicação realizadas no Estado, energia elétrica, urbana e rural;
- 13% - nas operações ou prestações que destinem mercadorias ao exterior;
- 12% - nas operações interestaduais, transportes interestaduais e intermunicipais, energia elétrica a produtor rural e outros, e nas operações com produtos da cesta básica;
- 25% - Operações com energia elétrica, prestação de serviço de comunicação, operações com gasolina automotiva e álcool carburante. Operações internas, inclusive importações e outros materiais classificados na NBM (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias), como armas e munições, bebidas alcoólicas, fumo, jóias, entre outros.

## **2.5 Não incidência**

Existem diversas situações nas quais mesmo ocorrendo comercialização de mercadorias ou prestação de serviços, não haverá incidência do imposto. Viana Neto (1997) distingue a não-incidência em duas espécies: “uma constitucional e outra legal. A constitucional conhecida como imunidade tem sentido amplo [...] com casos previstos na constituição. A não-incidência legal compreende aquelas criadas através de normas infraconstitucionais”.

As não-incidências explicitadas nas leis tributárias devem ser entendidas necessariamente como meramente exemplificativas em razão do princípio tributário da tipicidade cerrada (art. 150, I, da CF). Não havendo previsão legal de todos os elementos de incidência da norma tributária sobre determinado fato ou situação,

este, configura-se como uma não-incidência cuja explicitação na norma tributária é dispensável.

As principais não-incidências:

- Operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- Operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior;
- Operações com ouro, quando definido em Lei como ativo financeiro;
- Operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo;
- Operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a serem utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída;
- Operações de qualquer natureza que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- Operações de arrendamento mercantil.

## **2.6 Benefícios fiscais no ICMS**

Os benefícios fiscais no ICMS são concedidos de acordo com acertos realizados entre as unidades federativas. São situações onde o pagamento do imposto fica dispensado, diminuído, postergado ou suspenso. Para cada respectivo caso apresentam-se as figuras tributárias das isenções, das reduções da base de cálculo, dos diferimentos e das suspensões. Os setores beneficiados são muitos, destacando-se o setor primário e outros que se tornam objeto de políticas econômicas e sociais.

A figura tributária da isenção apresenta-se como o tratamento mais benéfico e em sua maioria se destinam aos setores e mercadorias de cunho social. Geralmente são vigentes apenas para as operações que ocorram dentro do próprio Estado e são concedidas para as operações de consumo final ou para toda a cadeia de comercialização, de forma a evitar que a tributação normal em etapas posteriores anule o tratamento isencional.

O benefício da suspensão é uma simples dispensa de pagamento do imposto numa operação intermediária. Neste tratamento se pressupõe sempre que a mercadoria ou bem retornará ao local de saída, para ser posteriormente comercializada efetivamente. As suspensões, ao contrário dos demais benefícios, ocorrem muitas vezes também no caso de operações interestaduais.

No caso do diferimento, o pagamento do imposto apenas fica postergado para o momento em que ocorrer uma saída posterior da mercadoria beneficiada. O imposto é então recolhido integralmente de forma englobada com o da operação seguinte.

## **2.7 Estudos de previsão do ICMS**

Para efeitos de previsão do ICMS, além do trabalho citado anteriormente (CORVALÃO, 1999), para o Estado de Santa Catarina, baseado em modelos unidimensionais extrapolativos, encontram-se os seguintes:

- Arraes e Chumvichitra (1996), fizeram uma aplicação de modelos unidimensionais autoregressivos para o Estado do Ceará, utilizando dados trimestrais, obtendo um erro percentual absoluto médio de 3,5%;
- Ferreira (1996), em sua dissertação de mestrado, emprega além de modelos unidimensionais, função de transferência para a previsão do ICMS no Estado do Ceará no período de 1970 a 1995. Apresentou um erro percentual absoluto médio de 4,8%;
- Coccaro (2000), faz comparação das previsões usando redes neurais, modelo estrutural e modelo unidimensional ARIMA no Estado do Rio Grande do Sul, usando dados mensais de janeiro de 1981 a junho de 1999. Na melhor situação obteve um erro percentual absoluto médio de 3,85% com redes neurais;
- Silveira (2000), utilizou modelo unidimensional ARIMA na previsão do ICMS em Goiás, valendo-se de dados mensais de janeiro de 1995 a dezembro de 1999.

Apresentou previsões fora da amostra para um período de três meses nos setores ação fiscal (EPAM = 5,65%) e dívida ativa (EPAM = 25,36%);

- Bernardo (2001) empregou técnicas econométricas para previsão do ICMS no Estado de Roraima, não reportou o critério de acurácia para as previsões efetuadas.

Exceto o trabalho de Silveira (2000), que apresenta valores de previsão fora da amostra, os demais ora citados mostraram seus resultados de adequação do modelo com previsões feitas dentro do período amostral, tomando o último ano para as comparações.

### **3 O SELO FISCAL E A EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA DO ESTADO**

A eficiência administrativa estadual está intimamente relacionada com a eficácia das ações fazendárias, uma vez que, quanto mais eficaz a captação de recursos via impostos recolhidos, melhor a relação entre o que é arrecadado e o que é gasto pelo estado.

Neste sentido, o selo fiscal adquire importância frente à necessidade do estado de tornar-se eficiente, pois assegura que os impostos devidos sejam corretamente recolhidos, minimizando a possibilidade de fraude ou sonegação.

#### **3.1 A eficiência**

Para que possamos desenvolver neste trabalho questões relativas ao erro de selagem das notas fiscais, é crucial que compreendamos aspectos relativos à eficiência, uma vez que a mesma, como veremos, é fundamental para a administração pública dos nossos dias.

Dever de Eficiência – É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros (MEIRELLES, 1991, p. 86).

Por conta disso, a eficiência e a eficácia da SEFAZ refletem diretamente na eficiência da administração pública estadual, no sentido da garantia da receita, recolhida via imposto.

Ainda, para Meirelles (1991), a verificação da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, para aquilatar do seu rendimento

efetivo e do custo operacional. Essa avaliação envolve as visões administrativas, econômicas e técnica.

Conforme Chiavenato, apud Baleeiro (2003, p. 56), a eficiência é

Um conceito muito importante para a Administração Científica é o conceito de eficiência. A eficiência significa a correta utilização dos recursos (meios de produção) disponíveis. (...) Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos de trabalho) a fim de que os recursos (pessoas, máquinas, matérias primas etc.) sejam aplicados de formas mais racional possível. A eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos mais indicados, que precisam ser planejados a fim de assegurar a otimização dos recursos disponíveis...”

Para Mirshawka e Báez (1993, p. 95),

A Eficiência, o Rendimento e o Aproveitamento são termos que medem de alguma forma o grau de utilização dos recursos, mão-de-obra, capital e matérias-primas, respectivamente. Não são outra coisa que relações entre produtividades parciais, reais e padrões de mão-de-obra, capital e matérias primas.

Ainda segundo esses autores, a eficiência é medida pela relação que existe entre os recursos utilizados e os efetivamente necessários (padrão) na produção de alguma utilidade. Para o Tribunal de Contas da União, segundo Nascimento, (2001, p.165):

Eficiência: relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo.

Nascimento (2001) diz, ainda, que a eficiência é a razão entre o custo real e o programado, sendo considerado eficiente, quando o resultado for igual a um, ou ineficiente, se o resultado for inferior à unidade e, ainda, muito eficiente quando superar o índice um. Para Kashiwakura, (1998, p. 578):

O teste da eficiência na avaliação das ações governamentais busca considerar os resultados em face dos recursos disponíveis. Busca-se representar as realizações em índices e indicadores, para possibilitar comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com

padrões já alcançados anteriormente. Tais medidas demonstram maior ou menor capacidade de consumir recursos escassos, disponíveis para a realização de uma determinada tarefa.

O Decreto-lei 200, de 1967, já apresentava um conceito de eficiência, quando no artigo 30, § 3º, dizia:

É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a **imprimir máximo rendimento** e a reduzir os custos operacionais da administração. (grifo nosso)

Observe-se adiante que os conceitos de desenvolvimento e subdesenvolvimento de uma comunidade, conforme o Dicionário Aurélio Eletrônico (1996), dão a perfeita dimensão da importância da avaliação de eficiência:

Desenvolvimento - Estágio econômico, social e político de uma comunidade, caracterizada por altos índices de rendimento dos fatores de produção, i.e. recursos naturais, o capital e o trabalho (grifo nosso)

Subdesenvolvimento – Estágio econômico, social e político de uma comunidade, caracterizada por baixos índices de rendimentos dos fatores de produção, i.e., recursos naturais, o capital e o trabalho. (grifo nosso)

Examinando em conjunto os aspectos legais e conceituais, já citados, parece não haver dúvida de que a intenção do legislador é medir o volume de recursos, financeiros ou não, e a produção de bens e serviços, para avaliar o grau de rendimento (produtividade) da verba pública.

Neste sentido, é essencial a compreensão da relação entre o selo fiscal e a eficiência administrativa do estado, uma vez que o mesmo se propõe a minimizar problemas relativos à evasão fiscal.

### 3.2 O Selo Fiscal

Existem dois tipos de selos fiscais, o de autenticidade e o de trânsito, em anexo. Foram instituídos no Estado do Ceará em janeiro de 1993, através da Lei 11.961/92 e regulamentado pelo Decreto nº 22.322/92 e pela Instrução Normativa nº 148/94, além da Norma de Execução nº 02/97. São uns dispositivos de segurança que tem como finalidade controlar a impressão dos documentos fiscais, buscando combater a impressão de “notas frias”.

Por conta disso, desde o citado ano, o selo fiscal de autenticidade é obrigatório nos documentos fiscais, inclusive formulários contínuos, sendo este que lhes dá autenticidade. É apostado na 1ª via dos documentos pelo estabelecimento gráfico credenciado. O selo é confeccionado na Casa da Moeda e possui vários dispositivos de segurança (anexo). Tais dispositivos impedem que a nota seja, por exemplo, digitalizada através de um *scanner* e impressa novamente, com o mesmo número

O Selo de Trânsito tem como finalidade comprovar as operações e prestações concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Comunicação - ICMS. É apostado pelo Fisco, no verso da 1ª via dos documentos, por ocasião da passagem nos postos fiscais de fronteira, para comprovação das operações e prestações interestaduais e internacionais. Na impossibilidade de colocar no verso da 1ª via, deve ser apostado no anverso, sem prejuízo das informações do documento. Também são considerados postos fiscais de fronteira os portos e aeroportos.

Antes da selagem, de posse dos documentos fiscais, o funcionário deverá analisá-los em todos os seus pormenores, verificando se estão de acordo com os requisitos exigidos pela legislação, como a validade dos documentos, origem, destino, data de emissão, dados do transportador e do veículo, regimes especiais de tributação, etc.

### **3.3 Selagem de notas como controle de cobrança do ICMS antecipado, a substituição tributária e o diferencial de alíquota**

O ICMS Antecipado não se aplica a operações com mercadorias:

- 1 - Destinadas para insumo de estabelecimento industrial;
- 2 - Sujeitas a Regime Especial de fiscalização e controle;
- 3 - Sem destino certo;
- 4 - Mel de abelha, quando destinado a estabelecimento industrial;
- 5 - Produtos derivados da farinha de trigo oriundo dos estados signatários do protocolo ICMS nº 46/00.

Substituição tributária - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destine bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

Nas operações e prestações interestaduais com as mercadorias a que se referem os correspondentes convênios ou protocolos, fica atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de contribuinte substituto, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

O contribuinte substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas, ressalvadas as de caráter acessório, previstas na legislação.

Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido (art. 431 RICMS/ CE):

- Nas operações internas, até o décimo dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria;
- Nas operações internas e interestaduais objeto de convênio ou protocolo, até o 9º (nono) dia do mês subsequente ao da saída da mercadoria ou em prazo específico fixado nos respectivos instrumentos;
- Na entrada de mercadoria oriunda de outro Estado, sem que haja sido feita a retenção do ICMS pelo estabelecimento remetente, caberá ao destinatário o pagamento do imposto devido, por ocasião da passagem no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado.

Excepcionalmente, na hipótese do parágrafo anterior, mediante requerimento do contribuinte ou responsável, a Secretaria da Fazenda poderá autorizar o recolhimento do imposto na rede arrecadadora do seu domicílio, através do documento de arrecadação, até o 20º (vigésimo) dia após o mês em que ocorrer a entrada neste Estado.

#### Diferencial de Alíquotas

O ICMS devido na operação e prestação com bem do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da Federação, será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observado o disposto no inciso XI do art. 25 (art. 589)

O contribuinte obrigado a manter escrituração fiscal deverá recolher o ICMS de que trata o caput no prazo de recolhimento do imposto fixado na legislação. Os contribuintes não obrigados à escrituração fiscal e apuração do ICMS deverão recolher o ICMS no momento da passagem do bem no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado. Excepcionalmente, mediante requerimento do contribuinte, o CEXAT de sua circunscrição fiscal, poderá autorizar que o recolhimento do ICMS a que se refere o parágrafo anterior seja feito na rede arrecadadora credenciada, até o

20º (vigésimo) dia após o término do mês em que ocorrer a entrada do bem neste Estado.

## 4 ERROS DE SELAGEM - PESQUISA QUANTITATIVA

Durante os meses de janeiro a junho de 2004, solicitações de alteração dos selos das notas fiscais na Célula de Execução da Administração Tributária (CEXAT) em Horizonte foram analisadas. Durante este período, foram alterados cerca de 650 selos. Deste universo, foram amostrados 473, distribuídos em 17 erros diferentes.

Nas aquisições de mercadorias em outras unidades da federação, há a obrigatoriedade da selagem das notas fiscais. Neste momento, são lançados os dados da nota fiscal de aquisição: CGF, CGC, Razão Social, tipo de mercadoria, valor da nota, valor do crédito de ICMS de origem, tipo de ICMS que poderá ser recolhido, por exemplo, se é antecipado - a cobrança sobre todas as mercadorias que adentrarem no estado do Ceará, exceto das destinadas a insumo e que já tem uma sistemática própria, a exemplo da Substituição Tributária.

O prazo de recolhimento será:

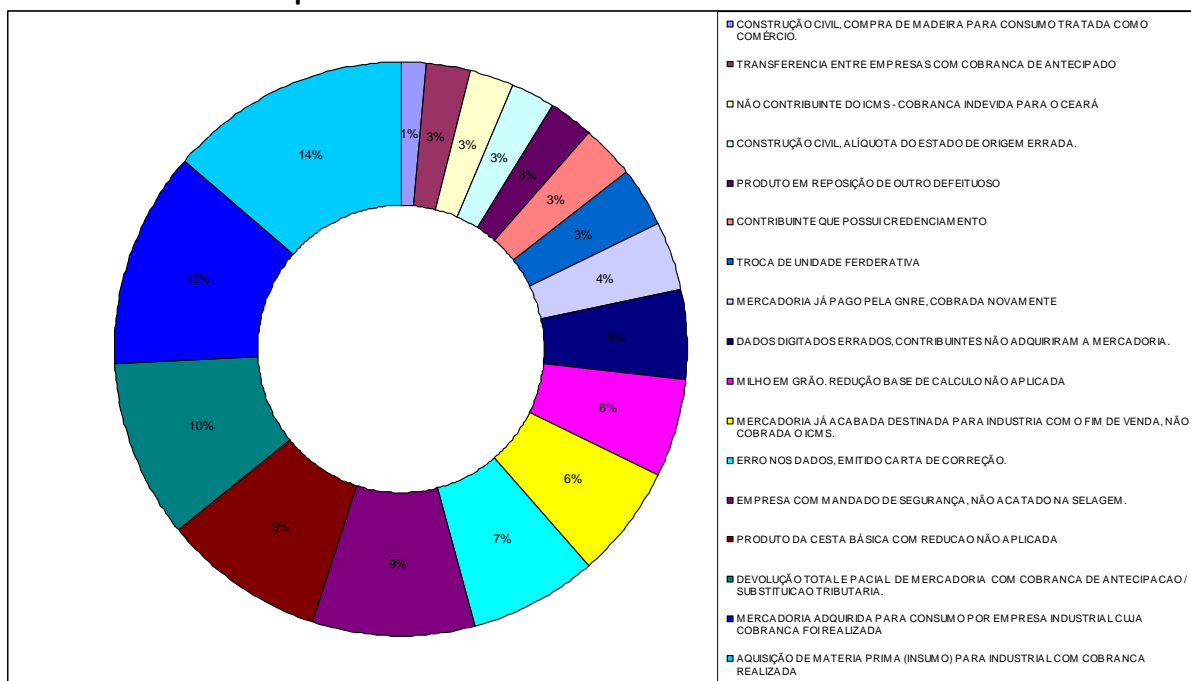
- a) Quando da passagem no primeiro posto fiscal de entrada no estado;
- b) Para os contribuintes credenciados o prazo de recolhimento será até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente à entrada da mercadoria neste Estado;
- c) Excepcionalmente para os contribuintes cuja atividade esta descrita no Anexo Único do Dec. 26.594/97, até 20º (vigésimo) dia do quarto mês subsequente ao da entrada da mercadoria neste estado.

**Tabela 1 – Tabela indicativa dos erros constatados em relação à selagem de notas fiscais quanto aos tipos de erros, representados em sua totalidade e em números percentuais em ordem crescente de importância.**

ORD.	ERROS CONSTATADOS	QUANT	%
1.	AQUISIÇÃO DE MATERIA PRIMA (INSUMO) PARA INDUSTRIAL COM COBRANCA REALIZADA	65	13,74%
2.	MERCADORIA ADQUIRIDA PARA CONSUMO POR EMPRESA INDUSTRIAL CUJA COBRANCA FOI REALIZADA	57	12,05%
3.	DEVOLUÇÃO TOTAL E PACIAL DE MERCADORIA COM COBRANCA DE ANTECIPACAO / SUBSTITUICAO TRIBUTARIA.	47	9,94%
4.	PRODUTO DA CESTA BÁSICA COM REDUCAO NÃO APLICADA	44	9,30%
5.	EMPRESA COM MANDADO DE SEGURANÇA, NÃO ACATADO NA SELAGEM.	43	9,09%
6.	ERRO NOS DADOS, EMITIDO CARTA DE CORREÇÃO.	34	7,19%
7.	MERCADORIA JÁ ACABADA DESTINADA PARA INDUSTRIA COM O FIM DE VENDA, NÃO COBRADA O ICMS.	30	6,34%
8.	MILHO EM GRÃO. REDUÇÃO BASE DE CALCULO NÃO APLICADA	27	5,71%
9.	DADOS DIGITADOS ERRADOS, CONTRIBUINTES NÃO ADQUIRIRAM A MERCADORIA.	24	5,07%
10.	MERCADORIA JÁ PAGO PELA GNRE, COBRADA NOVAMENTE	18	3,81%
11.	TROCA DE UNIDADE FERDERATIVA	16	3,38%
12.	CONTRIBUINTE QUE POSSUI CREDENCIAMENTO	14	2,96%
13.	TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS COM COBRANCA DE ANTECIPADO	12	2,54%
14.	NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS – COBRANCA INDEVIDA PARA O CEARÁ	12	2,54%
15.	CONSTRUÇÃO CIVIL, ALÍQUOTA DO ESTADO DE ORIGEM ERRADA.	12	2,54%
16.	PRODUTO EM REPOSIÇÃO DE OUTRO DEFEITUOSO	12	2,54%
17.	CONSTRUÇÃO CIVIL, COMPRA DE MADEIRA PARA CONSUMO TRATADA COMO COMÉRCIO.	6	1,27%
	TOTAIS	473	100%

FONTES: PESQUISA DE CAMPO

**Gráfico I - Gráfico indicativo dos erros constatados em relação à selagem de notas fiscais quanto aos tipos de erros, representados em sua totalidade e em números percentuais em ordem crescente de importância.**



FONTES: PESQUISA DE CAMPO

## **4.1 Análise da alteração de selos/erros constatados**

A partir da realização da pesquisa de campo, conforme metodologia, foram encontrados os seguintes erros, divididos em 17 categorias:

### **4.1.1 TROCA DE UNIDADE FEDERATIVA**

Nas operações e prestações interestaduais, nas vendas entre estados a alíquota é de 12% nas vendas dos estados que compõem a região Nordeste, norte e Centro-oeste e 7% nas vendas dos estados que compõem as regiões Sudeste e Sul, exceto o estado do Espírito Santo que é de 12%.

No antecipado da origem da região NE, CO e NO o valor apagar equivale a 5%. Nas regiões Sul e Sudeste a 10%. Existe então o erro de digitação, pois em vez de digitar um estado da região NE, digitou outro da região Sudeste, existindo uma diferença a menos de 5%, bem como o diferencial de alíquota que segue o mesmo sistema.

### **4.1.2 MERCADORIA ADQUIRIDA PARA CONSUMO POR EMPRESA INDUSTRIAL CUJA COBRANÇA FOI REALIZADA**

O ICMS devido nas operações e prestação com bens do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da federação será calculado com base na aplicação da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais

sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observando o disposto no inciso XI do art. 25, do Dec 24.569/97 - RICMS (art.589)

A propósito da interpretação do termo recolhimento do imposto constante no parágrafo primeiro do art. 589 do Dec 24.569/97-RICMS, no caso de apuração do diferencial de alíquota pelo contribuinte do Regime de Recolhimento Normal, o Parecer nº 07/99 - CATRI, fixou o entendimento de que:

Deve-se interpretar a palavra 'recolhimento' como simples débito no 'Outros débitos' do Livro de Registro de Apuração do ICMS, ao qual corresponde, como se sabe, um crédito de igual valor no campo 'Outros Créditos' do mesmo livro, quando se trata de contribuintes obrigados à manutenção de escrita fiscal, que são aqueles inscritos no CGF no regime de recolhimento normal. Portanto, entendemos que o contribuinte que mantém escrituração fiscal regular apenas debita-se do diferencial de alíquotas do ICMS - ao mesmo tempo em que se credita do mesmo valor - não sendo obrigado a recolher aos cofres públicos em moeda, o referido valor.

Na digitação, foi lançado um valor para cobrança em moeda, podendo ser pago na fronteira do estado ou na circunscrição para os credenciados.

#### **4.1.3 EMPRESA COM MANDADO DE SEGURANÇA NÃO ACATADA NA SELAGEM**

Através de liminar, foi retirada a obrigatoriedade do ICMS lançado para o contribuinte específico, embora o lançamento não poderia ter sido feito por causa da determinação judicial que era desconhecida pelo posto que realizou a selagem. Não se configura como um erro, uma vez que foi realizado o procedimento correto.

#### **4.1.4 AQUISIÇÃO DE MATERIA PRIMA (INSUMO) PARA INDUSTRIA COM COBRANÇA REALIZADA**

As mercadorias procedentes de outras unidades da Federação estão sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS, sobre a saída subsequente (art.767, do Dec. 24.569/97-RICMS), exceto quando destinadas como matéria prima (insumo) do estabelecimento industrial. Na digitação aconteceu a cobrança do antecipado, de maneira equivocada.

#### **4.1.5 PRODUTO DA CESTA BÁSICA COM REDUÇÃO NÃO APLICADA**

Nas operações internas e de importação com os produtos da cesta básica, a base de cálculo do ICMS será reduzida em 58,82 (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento).

Na digitação aconteceu erro pelo fato de não ter sido dada a redução prevista em Lei.

#### **4.1.6 MERCADORIA JÁ PAGO PELO GNRE, COBRADA NOVAMENTE**

O recolhimento do ICMS antecipado poderá se efetuado em qualquer instituição da rede arrecadadora credenciada, independentemente do domicílio tributário do contribuinte, mediante Documento de Arrecadação Estadual (DAE, na versão DAE rede arrecadadora credenciada ou na versão DAE eletrônico. (art.770, do Dec. 24.569/97-RICMS)).

O imposto retido pelo contribuinte substituto na forma do § 7º do art. 435, dec 24.569/97- RICMS, deverá se recolhido na forma a seguir:

I - Nas operações internas, através do Documento de Arrecadação Estadual (DAE) em agência de banco autorizado neste Estado;

II - Nas operações interestaduais por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em agência de banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais (ASBACE), localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.

Na digitação foi debitado o valor do ICMS substituição tributária, no qual o imposto já tinha sido pago por GNRE.

#### **4.1.7 TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS COM COBRANÇA DE ANTECIPADO**

A substituição tributária salvo disposição em contrário, não se aplica:

1- Às operações que destinem mercadorias a contribuinte substituto da mesma mercadorias; 2- Às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída subsequente da mercadoria com destino a empresa diversa. Selada com lançamento de ICMS, em razão da entrada interestadual, sem que se tenha observado a titularidade.

#### **4.1.8 CARTA DE CORREÇÃO**

A nota fiscal será emitida:

V - em complementação ou correção a outra anteriormente emitida, na forma prevista na legislação.

A Instrução Normativa nº 139/94 –SEFAZ-CE, abaixo reproduzida, regulamentou o inciso V do art. 174, inciso V que trata da complementação ou correção da nota fiscal anteriormente emitida, nos seguintes termos: "Art. 1º - O contribuinte de ICMS, ao emitir documentos fiscais que contenham erros de dados ou indicações, quando não for possível o seu cancelamento e desde que não haja repercussão no cálculo do imposto devido deverá adotar os seguintes procedimentos: I - Emitir outro documento fiscal do mesmo tipo, efetuando a correção dos dados do documento anterior, fazendo constar como natureza da operação ou prestação, a expressão Correção de Dados, mencionando ainda em seu corpo o número, série, subsérie e a data do documento a que se refere, bem como os dados ou indicações deste, corrigidos pelo novo documento emitido.

Art. 2º - Na hipótese do artigo anterior, caso as operações ou prestações de serviços sejam oriundas de outras Unidades da Federação, deverá o contribuinte adquirente deste Estado solicitar do estabelecimento remetente, a correção do documento fiscal, nos termos deste ato normativo, ou qualquer outro documento de corretivo, adotados e visado pelo fisco de origem.

Como o contribuinte remetente não emitiu a nota fiscal de correção e sim a carta de correção, que é permitida em outros estados, foi solicitada a alteração de selo, baseada na mesma, sabendo que a correção pode acontecer tanto no CGF, CGC, razão social, etc.

#### **4.1.9 NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. COBRANÇA INDEVIDA PARA O CEARÁ**

As Alíquotas do ICMS são:

I-nas operações internas:

a)25% (vinte e cinco por cento), para bebida alcoólica, arma e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, jóia, ultraleve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;

b)17%(dezesete por cento), para as demais mercadorias (art.55, do Dec. 24.569/97-RICMS).

As alíquotas internas são aplicadas quando?

V - o destinatário de mercadoria ou serviços, localizado em outro Estado, não for contribuinte do ICMS;

Mercadorias remetidas com alíquota interestadual para pessoa física. Observando a operação, é emitida outra nota complementar para equiparar a alíquota interna, sendo assim retirado o diferencial de alíquota, que foi cobrada indevidamente.

#### **4.1.10 DEVOLUÇÃO TOTAL E PACIAL DE MERCADORIA COM COBRANÇA DE ANTECIPADO / SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

O Convênio ICMS 54/00, ratificado e incorporado à legislação pelo dec. 26.044/2000- CE estabelece regras para a devolução de mercadorias ou bem em operação interestadual, nos seguintes termos:

Cláusula primeira. Na operação interestadual de devolução, total ou parcial de mercadoria ou bem, inclusive recebida em transferência, aplicar-se-á a mesma base de cálculo e a mesma alíquota constante

do documento que acobertar a operação anterior de recebimento da mercadoria ou bem".

O digitador incluiu antecipado, como a mercadoria é devolução, não se aplica; existindo somente o crédito, para anular o débito da venda.

#### **4.1.11 MERCADORIA JÁ ACABADA DESTINADA PARA INDUSTRIA, COM O FIM DE VENDA NÃO COBRADA O ANTECIPADO**

O Parecer Satri nº 1133/2002, firmou o entendimento de que “na cobrança do ICMS antecipado, passou a incidir sobre as entradas de todas as mercadorias no território cearense destinado a estabelecimento comercial - ou industrial, (desde seja comercializada sem que sofra processo de industrialização) não incidirá: 1. sobre as operações de entradas destinadas ao processo industrial; 2. sobre a entrada de mercadorias cujas saídas subseqüentes do estabelecimento ocorram com isenção; 3. sobre as operações de entradas de produtos sujeitos a redução de base de cálculo (caso em que o ICMS antecipado será reduzido na mesma proporção).

Foi erroneamente digitado, em inclusão do débito de antecipado. Como a mercadoria é para venda e não insumo, o selo foi alterado de normal para antecipado.

#### **4.1.12 CONSTRUÇÃO CIVIL, ALÍQUOTA DO ESTADO DE ORIGEM ERRADA**

São hipóteses de incidência do ICMS:

II -o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;

III- o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, com indicação expressa da incidência do ICMS, como definida na lei complementar - Anexo I.

A construção Civil esta citada na Lista de Serviços Anexa LC 116/03. (dec. 27.197/03- CE), no item 34.

Em razão da empresa vendedora não saber que é uma construtora, emitiu a nota fiscal com alíquota interestadual, na fronteira foi digitado com diferencial de alíquota, após a observação, foi emitida uma nota fiscal complementar e alterado o selo fiscal, para alíquota interna; em outro caso, não foi emitida a nota fiscal complementar, pois a alíquota já era interna. Nos dois casos não é permitido cobrar o diferencial de alíquota, pois construção civil equipara-se a consumidor final.

#### **4.1.13 CONSTRUÇÃO CIVIL, COMPRA DE MADEIRA PARA CONSUMO TRATADA COMO COMÉRCIO.**

O regime de substituição tributária não alcança as empresas de construção civil. Em resposta a Consultoria Tributária as Satri, através do Parecer nº 3/99, declarou:

Respondendo especificamente às questões formuladas, ressaltamos que a aquisição pela consulente de madeira (a ser utilizada em obras de construção civil) em não está sujeita à substituição tributária, visto que não existe operação subsequente, dado que a mercadoria será utilizada como insumo em serviço da construção civil. Ademais, o parágrafo único do art. 537 prevê que a substituição tributária em operações de aquisição de madeira não se aplica quando o adquirente é considerado consumidor final, que é o caso da empresa de construção civil

#### **4.1.14 CONTRIBUINTE POSSUI CREDENCIAMENTO**

O imposto devido por substituição tributária, sem que haja sido feita a retenção do ICMS pelo estabelecimento remetente e o imposto devido por antecipação, nas estradas de mercadorias oriundas de outro Estado, caberá ao destinatário o pagamento do imposto devido, por ocasião da passagem no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado.

Excepcionalmente, mediante requerimento do contribuinte ou responsável, a Secretaria da Fazenda poderá autorizar o recolhimento do imposto na rede arrecadadora do seu domicílio, através de documento da arrecadação, até 20º (vigésimo) dias após o mês em que ocorrer a entrada neste Estado.

Como na digitação foi lançado o débito do imposto sem o credenciamento, a empresa seria obrigada a pagar multa e juros, caso não pagasse o imposto na entrada do estado. Como a mesma era credenciada, solicitou a alteração do selo, incluindo a mesma como credenciada.

#### **4.1.15 MILHO EM GRÃO REDUÇÃO BASE DE CALCULO NÃO APLICADA**

Além de outras hipóteses previstas na legislação, fica diferido o pagamento do ICMS nas operações internas relativas a:

IX - milho em grão destinado a estabelecimento de produtor, cooperativa de produtor, indústria de ração animal ou órgão estadual de fomento e desenvolvimento agropecuário, para a saída subsequente, dispensando do pagamento do ICMS diferido, caso essa saída seja isenta ou não tributada.

No art. 50. do dec 24.566/97 - CE, reza:

A base de cálculo do ICMS nas operações com milho em grão será reduzida nos seguintes percentuais:

I - 58,82%, nas operações internas e de entrada interestadual;

II - 76,47% na operação de importação.

§ 1º. O pagamento do imposto a que se refere o "caput" será efetuado:

I - nas operações interestaduais de entrada, no momento da passagem pelo primeiro posto fiscal deste Estado, quando destinadas a produtor, cooperativa de produtores, indústria de ração animal ou órgão estadual de fomento e desenvolvimento agropecuário;

II - nas operações de impositação, por ocasião do desembarço aduaneiro.

Como o milho nas operações internas é diferido para estabelecimento de produtor, na digitação é suprido o ICMS, nesta operação, não observando o Art. 50 , § 1º, inciso I do dec 24.567/97 – do RICM-CE, exigem o pagamento do ICMS, fazendo, assim, alteração do selo.

#### **4.1.16 PRODUTO EM REPOSIÇÃO DE OUTRO DEFEITUOSO**

A mercadoria é em substituição da mercadoria vendida com defeito, em virtude da garantia, a empresa vendedora é obrigada a fazer a troca, existindo a nota fiscal de remessa do produto defeituosa, o recebimento não existe pagamento de ICMS na entrada do estado, pois não se trata de compra e sim uma troca, sendo qualificado nos critérios de devolução.

#### **4.1.17 DADOS DIGITADOS ERRADOS, CONTRIBUINTE NÃO ADQUIRIU A MERCADORIA**

O servidor ao digitar a nota fiscal, trocou o CGF da empresa por outro ficando registrada no sistema a empresa errada e aparecendo o débito na mesma. Em alguns casos a empresa admite ser a compradora. Em outros casos alega que foi um erro de digitação. Isso se dá quando ocorre a cobrança do débito.

#### 4.2. Quem ganha e quem perde

Para identificar quem ganha e quem perde com este processo, também foi analisado o volume financeiro das operações dos selos alterados de acordo com o beneficiário da mudança.

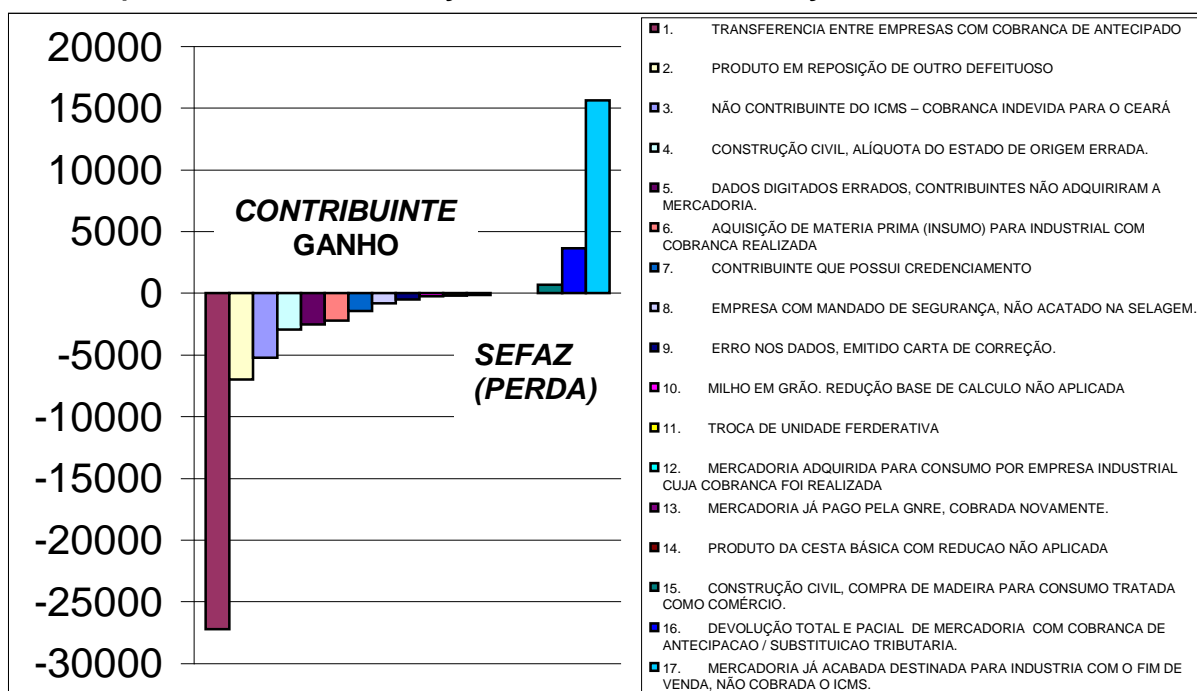
**Tabela 2 – Tabela indicativa dos erros constatados em relação à selagem de notas fiscais quanto aos tipos de erros, representados em sua totalidade e em alterações de valores e diferença de valores e percentuais com a indicação do beneficiário da alteração.**

ORD.	ERRO CONSTATADO	VALOR do ICMS		DIFERENÇA	
		SELADO	ALTERADO	R\$	%
1.	CONSTRUÇÃO CIVIL, COMPRA DE MADEIRA PARA CONSUMO TRATADA COMO COMÉRCIO.	169,78	859,10	689,32	406,01%
2.	TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS COM COBRANCA DE ANTECIPADO	27.216,40	0,00	27216,40	-100,00%
3.	NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS – COBRANCA INDEVIDA PARA O CEARÁ	5.240,04	0,00	5240,04	-100,00%
4.	CONSTRUÇÃO CIVIL, ALÍQUOTA DO ESTADO DE ORIGEM ERRADA.	2.925,36	0,00	2925,36	-100,00%
5.	PRODUTO EM REPOSIÇÃO DE OUTRO DEFEITUOSO	22.430,00	15.452,20	6977,80	-31,11%
6.	CONTRIBUINTE QUE POSSUI CREDENCIAMENTO	1.452,00	0,00	1452,00	-100,00%
7.	TROCA DE UNIDADE FERDERATIVA	171,28	0,00	171,28	-100,00%
8.	MERCADORIA JÁ PAGO PELA GNRE, COBRADA NOVAMENTE.	0,00	0,00	0,00	0,00%
9.	DADOS DIGITADOS ERRADOS, CONTRIBUINTES NÃO ADQUIRIRAM A MERCADORIA.	2.500,00	0,00	2500,00	-100,00%
10.	MILHO EM GRÃO. REDUÇÃO BASE DE CALCULO NÃO APLICADA	265,52	0,00	265,52	-100,00%
11.	MERCADORIA JÁ ACABADA DESTINADA PARA INDUSTRIA COM O FIM DE VENDA, NÃO COBRADA O ICMS.	0,00	15.650,22	15650,22	100,00%
12.	ERRO NOS DADOS, EMITIDO CARTA DE CORREÇÃO.	490,00	0,00	490,00	-100,00%
13.	EMPRESA COM MANDADO DE SEGURANÇA, NÃO ACATADO NA SELAGEM.	826,00	0,00	826,00	-100,00%
14.	PRODUTO DA CESTA BÁSICA COM REDUCAO NÃO APLICADA	364,00	364,00	0,00	0,00%
15.	DEVOLUÇÃO TOTAL E PACIAL DE MERCADORIA COM COBRANCA DE ANTECIPACAO / SUBSTITUICAO TRIBUTARIA.	0,00	3.656,12	3656,12	100,00%
16.	MERCADORIA ADQUIRIDA PARA CONSUMO POR EMPRESA INDUSTRIAL CUJA COBRANCA FOI REALIZADA	153,10	0,00	153,10	-100,00%
17.	AQUISIÇÃO DE MATERIA PRIMA (INSUMO) PARA INDUSTRIAL COM COBRANCA REALIZADA	8.420,00	6.228,10	2191,90	-26,03%
	<b>Antes da alteração da selagem a SEFAZ é beneficiada</b>	72623,50			
	<b>Depois da alteração da selagem o contribuinte é beneficiado</b>		42209,74		
	<b>Diferença a favor do contribuinte</b>	30413,74			

**FONTE: PESQUISA DE CAMPO**

Antes da alteração da selagem existia um crédito tributário de R\$ 72.623,50, depois da alteração este crédito diminuiu para R\$ 42.209,74, existindo uma diferença negativa para a SEFAZ de R\$ 30.413,74.

**Gráfico 2 – Indicativo dos erros constatados em relação à selagem de notas fiscais quanto aos tipos de erros, representados em sua totalidade e em alterações de valores e diferença de valores e percentuais com a indicação do beneficiário da alteração.**



Portanto, os erros de selagem são maléficos para a SEFAZ e para o erário público, no sentido de que na maioria das vezes em que o contribuinte volta para solicitar a alteração ele sai favorecido economicamente. Não se sabe, por conta disso, a quantidade de contribuintes que foram beneficiados com o erro, uma vez que raramente estes voltam para solicitar a alteração

## CONCLUSÃO

Este exercício científico teve como objetivo principal a identificação dos erros mais freqüentes nas alterações de selos fiscais no Cexat Horizonte, indicando a quem cabe as perdas e ganhos de tais fatos. Desta maneira, após intenso trabalho de pesquisa concluímos que:

São em número de dezessete os tipos de erros mais freqüentes na alteração de selagem em Horizonte. Desses erros, pode-se destacar os cinco mais freqüentes de alterações:

O referente ao Mandado de Segurança, não acatado na selagem, que está cada vez mais se repetindo no cotidiano das ações fazendárias do nosso estado, sendo cobrado em razão do servidor não saber da existência do mesmo, existindo uma freqüência de 9,09%. Produto de cesta básica, com redução não aplicada, devido à redução da base de cálculo. Muitos servidores não observam o tipo de mercadoria, cadastrando no sistema como mercadoria comum, sem a redução, existindo uma freqüência de 9,30%; A devolução total e parcial de mercadorias com cobrança de antecipado / substituição tributária. Na maioria dos casos, o servidor não observa a natureza da operação ou mesmo, em dúvida, lança o tributo para que possamos verificar posteriormente; freqüência de 9,94%; Mercadoria adquirida para consumo por empresa industrial, cuja cobrança foi realizada. Foi ocasionado (o erro) pela falta de conhecimento do servidor, pois, para empresas industriais, a compensação é realizada na conta gráfica, freqüência de 12,05%; Aquisição de matéria prima (insumo) para indústria cuja cobrança foi realizada, o erro é ocasionado pela não observação do regime de pagamento, pois não existe pagamento de tributos nas aquisições de insumo para indústria, atingiu o maior número de percentual de 13,74%.

Outro fato constatado pela pesquisa que desta forma conclui os objetivos aqui propostos é haver poucas alterações que beneficiam a Secretaria da Fazenda

quanto ao aspecto financeiro. Na maioria dos casos a alteração beneficia o contribuinte no sentido da diminuição do valor ou mesmo na anulação da cobrança do pagamento. Entretanto, como órgão público, que deve preservar o estrito cumprimento legal, deve ser também analisado o fato de que é comum a cobrança indevida por parte da Sefaz, gerando retrabalho para seus servidores e perdas reais para contribuintes desatentos.

Como ficou demonstrado, o principal motivo da alteração é a falta de atenção do funcionário no ato da selagem, que muitas vezes deixa de ler todos os dados da nota ou mesmo não atenta para detalhes essenciais da mesma. Antes da selagem, de posse dos documentos fiscais, o funcionário deverá analisá-los em todos os seus pormenores, verificando se estão de acordo com os requisitos exigidos pela legislação, como a validade dos documentos, origem, destino, data de emissão, dados do transportador e do veículo, regimes especiais de tributação, etc.

Portanto, é necessário que se criem maneiras de minimizar o problema, evitando que muitos impostos deixem de ser recolhidos. Temos a consciência de que este trabalho pode vir a ser utilizado como norteador de processos de desenvolvimento e capacitação de pessoas envolvidas no processo como meio de minimizar as falhas, nitidamente humanas constatadas neste trabalho. Ou, através de um estudo mais minucioso e com recursos financeiros programados em longo prazo, deve-se aplicar meios de automatização da selagem, seja através de código de barras ou mesmo da implantação de chips eletrônicos nos selos, sendo regulamentado através de convênios. Isso evitaria que a selagem estivesse absolutamente na responsabilidade do funcionário fazendário, os quais, somente se preocupariam com a conferência dos dados, o que diminuiria a possibilidade de falha humana. Compreendemos que ações deste tipo carecem de tempo e de dinheiro pra serem efetivadas. Entretanto, somente através da objetivação e da busca de mecanismos mais eficazes poderemos alcançar a eficiência administrativa do estado e, em sua consequência, a justiça social.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão, in **Planejamento Fiscal - Teoria e Prática**, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1995.

BALEEIRO, Renan. **O princípio da Eficiência e os Tribunais de Contas**. Texto capturado da Internet, em maio de 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição, São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL – **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL - **Decreto 22.322**, de 23 de dezembro de 1992.

BRASIL - **Decreto-Lei 200**, de 25 de fevereiro de 1967.

BRASIL - **Lei 12.670**, de 27 de dezembro de 1996.

BRASIL - **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964.

BRASIL - **Lei Complementar 101**, de 05 de maio de 2000.

CANTO, Gilberto de Ulhõa. **Evasão e Elisão Fiscais - Um Tema Atual**, in Revista de Direito Tributário, vol. 63, São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

CARVALHO, Fábio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos pela Autoridade Administrativa, in **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**, São Paulo: Dialética, 2001.

DÓRIA, Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**, São Paulo: Lael, 1971.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2001.

FERREIRA JARDIM, Eduardo Maciel. **Dicionário Jurídico Tributário**, 3ª edição, São Paulo: Dialética, 2000.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, **El gasto público improductivo** – Um enfoque pragmático para el análisis de las medidas política, 1996. Série de Folhetos, número 48-s, Washington.

GODOI, Marciano Seabra de. A Figura da "Fraude à Lei Tributária" Prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CTN, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 68, São Paulo: Oliveira Rocha, maio 2001.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** - Interpretação e Crítica, São Paulo: RT, 1990.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**, São Paulo: Dialética, 1998.

HUCK, Hermes Marcelo, **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**, São Paulo: Saraiva, 1997

KASHIWAKURA, Helder Kioshi. **A Contabilidade Gerencial Aplicada ao Orçamento**-Programa como Instrumento de Avaliação de Desempenho. Monografia apresentada no II Prêmio STN de Monografia, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade** - Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN., in O Planejamento Tributário

e a Lei Complementar 104, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**, São Paulo: RT, 1984.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 16a Edição, Revista dos Tribunais, 1991.

MIRSSHAWKA, Victor & BÁES. Victor Eduardo. Produmetria: **Idéias para Aumentar a Produtividade**. São Paulo, Makron Books, 1993.

MODESTO, Paulo. NOTAS PARA UM DEBATE SOBRE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA. Texto capturado da Internet em maio de 2003.

NASCIMENTO, José Olavo. **A Despesa Pública** - Alguns enfoques preambulares. Porto Alegre. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2001.

**NOVO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO**, Rio/São Paulo: Co-edição Forense e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, São Paulo: Dialética, 2001.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. São Paulo, Atlas, 1978.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição Disfarçada de Lucros**, São Paulo: Dialética, 1996.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública**. Tese de Livre Docência defendida na Universidade Gama Filho, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário"**, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento

Tributário, in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação**, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo: Dialética, 2001.

## GLOSSÁRIO

**ALÍQUOTA** - É o fator que se deve aplicar à base de cálculo para a obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação.

**ANTECIPAÇÃO** - É uma técnica de arrecadação segundo a qual o imposto presumivelmente devido na operação subsequente é antecipadamente pago, fazendo o contribuinte a apropriação de todos os créditos para compensar com um possível débito remanescente, por ocasião das saídas das mercadorias.

**ATIVO FIXO OU IMOBILIZADO** - São bens do ativo fixo as instalações físicas, máquinas, os equipamentos, aparelhos, instrumentos, motores, móveis, utensílios e veículos cuja vida útil ultrapasse a doze meses de uso.

**BASE DE CÁLCULO** - É o valor previsto na legislação tributária como parâmetro para aferição do montante do tributo a ser pago, ou seja, a expressão pecuniária sobre a qual se aplicará a alíquota, que determinará a importância a ser recolhida aos cofres públicos pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Em face do convênio ICM 66/88, a base de cálculo do ICMS é diferida em função de sua hipótese de incidência.

**CONSUMIDOR FINAL** - Entende-se como consumidor toda pessoa que adquire mercadoria de um comerciante, para seu uso ou consumo (sem intenção de revendê-la). Ou, definindo-se de outro modo, é aquele contribuinte que adquire mercadoria ou bem para integração ao ativo imobilizado, uso ou consumo definitivo, encerrando, assim a circulação física, econômica ou jurídica da mercadoria ou bem.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO** - É o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, do contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

**DEVOLUÇÃO** - É o desfazimento de uma operação, parcial ou total, com restituição da mercadoria ou bem.

**DIFERIMENTO** - Ocorre quando o lançamento e o pagamento do imposto sobre a saída de determinada mercadoria é transferido para etapa ou etapas posteriores de sua comercialização, ficando o recolhimento do tributo a cargo do contribuinte destinatário, que pode ser o mesmo ou um terceiro.

**EVASÃO FISCAL** - Evitar o pagamento do tributo devido reduzindo-lhe o montante, ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

**FATO GERADOR** - O conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação prevista em lei de pagar determinado tributo.

**FRAUDE** - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (Lei nº 4.502/64, art. 72).

**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA** - É o fato gerador em abstrato, antes de sua concretização, ou seja, a previsão legal do fato, ou conjunto de fatos que dá nascimento à obrigação tributária.

**IMUNIDADE** - Caracteriza-se pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.

**ISENÇÃO** - É parcela que a lei retira da hipótese de incidência da regra de tributação. As isenções, em relação ao ICMS, são concedidas ou revogadas através de convênios firmados pelos representantes dos Estados e do Distrito Federal. Como a isenção somente pode ser concedida por lei, a dispensa do crédito tributário

sem autorização legal implica na responsabilidade funcional do agente, apurada mediante processo administrativo.

**LANÇAMENTO** - É o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente para determinar a matéria tributável (vide definição deste verbete), calcular o montante do tributo devido, identificar sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**NÃO-INCIDÊNCIA** - É tudo o que está fora da hipótese de incidência tributária. Pode ser: de fato, se resulta da clara inoccorrência da hipótese de incidência da regra de tributação, e de direito, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA** - Decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (Art. 113, parágr. 2º e 3º do Código Tributário Nacional).

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL** - Surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (Art. 113, parágr. 1º, do Código Tributário Nacional).

**PUNIBILIDADE** - A punibilidade somente ocorre nos casos de dolo ou de culpa do agente ou responsável. Age com dolo o infrator que deliberadamente infringe o disposto na lei, com a intenção de praticar o evento ilícito. Age com culpa o infrator ou responsável que, embora sem intenção, age ou se omite contra a lei, por negligência, imprudência ou mero desconhecimento. No âmbito do Direito Tributário, na generalidade dos casos, para se configurar a infração fiscal basta o grau de culpa, seja por negligência, imprudência ou ignorância da lei. (Vide Art. 115 da Lei 11.530/89)

**RASURA** - Palavras ou números riscados, raspados ou apagados por qualquer meio, de modo que sua leitura se torne difícil ou impossível, dando margem a dúvidas ou suspeita de fraude. No caso da emissão de documentos fiscais, qualquer rasura deverá ser ressalvada pelo emitente no anverso do documento, com a sua assinatura.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA** - É a situação definida em lei que atribui a uma terceira pessoa, denominada responsável tributário, sem relação pessoal e direta com o fato gerador, o encargo do pagamento do crédito tributário. Na Lei nº 11.530/89, os casos de responsabilidade tributária estão previstos no Art. 14, incisos I a VII, e no Decreto 21.219/91 encontram-se reproduzidos no Art. 21 e seus incisos.

**SONEGAÇÃO** - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". (Lei nº 4.502/64, art. 71, in verbis). (Grifos nossos).

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** - É a sistemática de tributação em razão da qual a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por um determinado contribuinte é atribuída, por expressa determinação legal, a uma terceira pessoa, não restando, via de regra, mais nenhum imposto a ser pago nas operações ou prestações subseqüentes.

**SUSPENSÃO** - A suspensão do pagamento de tributo significa sua pendência de pagamento até que se verifique a condição a que está vinculada para que o tributo possa ser exigido.

**VISTO** - É o ato administrativo pelo qual o poder público controla outro ato da própria administração ou do administrado, aferindo a sua legitimidade formal para dar-lhe exequibilidade.



# **ANEXOS**

**ANEXO I****Selo de Autenticidade**

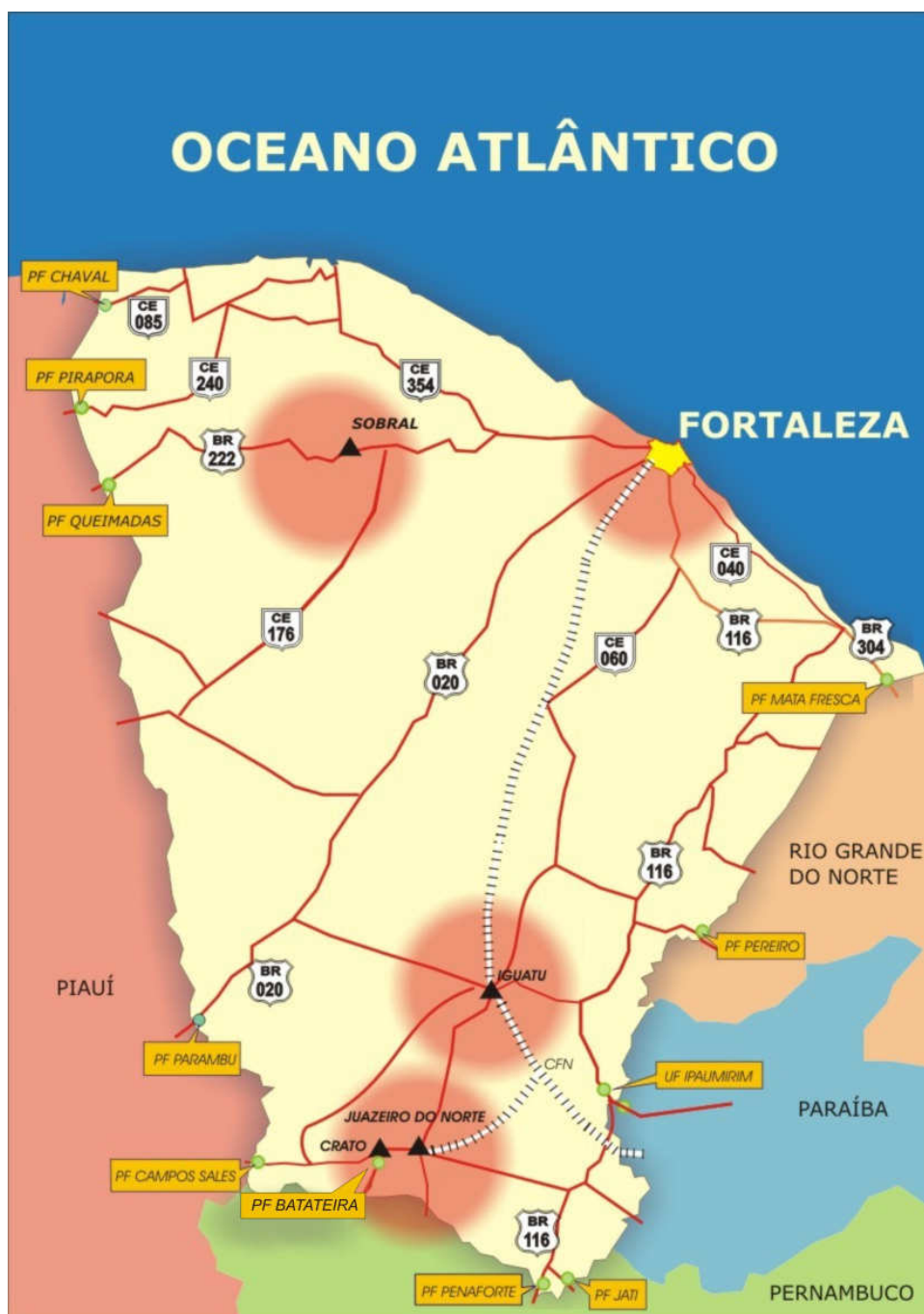
## **ANEXO II**

### **Selo de Trânsito**



## ANEXO IV

## Mapas





**ANEXO V****Documentos diversos**







