

**ESCOLA SUPERIOR ABERTA DO BRASIL – ESAB  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM  
CONTROLADORIA E FINANÇAS**

**ANTONIO VALTER LIMA**

**EVITANDO INFRAÇÕES FISCAIS NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS**

**VILA VELHA – ES  
2010**

**ANTONIO VALTER LIMA**

**EVITANDO INFRAÇÕES FISCAIS NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças como pré requisito para a obtenção do título de especialista em Controladoria e Finanças, sob orientação da Prof **Luciana Genelhú Zonta**.

**VILA VELHA – ES  
2010  
ANTONIO VALTER LIMA**

## EVITANDO INFRAÇÕES FISCAIS NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_

**Banca Examinadora**

---

---

---

Dedico este trabalho à minha esposa Rosangela, companheira sempre aguerrida, pelo incentivo, compreensão e apoio.

## AGRADECIMENTOS

A DEUS, sem o qual nada seria possível, aos meus filhos, que me impulsionam, aos meus pais, principais responsáveis na minha formação e à equipe de professores da ESAB.

“O bem que praticares em alguma parte,  
será teu advogado em todo lugar”

**Chico Xavier**

## RESUMO

Ao mesmo tempo em que as empresas envidam grandes esforços no sentido de otimizar custos e reduzir despesas para alcançarem a competitividade necessária à sobrevivência no mercado, é comum observar a geração de passivos fiscais, através da aplicação de multas pelas autoridades tributárias, em virtude de erros simples, que poderiam ser evitados. Por isso, o presente trabalho teve como objetivo, estudar alguns procedimentos que podem vir a ser adotados pelas empresas, para diminuir a quantidade de infrações fiscais ou pendências nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, ao passarem pelas divisas do Estado do Ceará. A pesquisa foi do tipo exploratória, com estudo de caso no Posto Fiscal de Queimadas, neste Estado, tendo os dados coletados através de análise documental.

**Palavras-chave:** Despesas, Infrações fiscais, procedimentos.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - AUTOS DE INFRAÇÃO APLICADOS PERÍODO PESQUISADO ....	38
Tabela 2 - DADOS AGRUPADOS .....	40

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - AUTOS DE INFRAÇÃO POR MÊS .....	39
Gráfico 2 - DADOS AGRUPADOS .....	40

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AIDF – Autorização para impressão de documentos fiscais

CAF – Sistema Controle de Ação Fiscal

CTN – Código Tributário Nacional

DANFE – Documento auxiliar da nota fiscal eletrônica

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação.

NCM/SH – Nomenclatura comum do MERCOSUL – Sistema Harmonizado.

NFe – Nota fiscal eletrônica

SEFAZ-CE – Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará

SINIEF – Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

SINTEGRA – Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços

STF – Supremo Tribunal Federal

UFIRCE – Unidade fiscal de referência do Estado do Ceará

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1	PROBLEMA .....	13
1.2	JUSTIFICATIVA .....	13
1.3	OBJETIVO GERAL .....	14
1.4	OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	14
1.5	METODOLOGIA .....	14
<b>2</b>	<b>REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>16</b>
2.1	ESTADO E SEU PODER FISCAL .....	16
2.2	TRIBUTO .....	18
<b>2.2.1</b>	<b>Impostos .....</b>	<b>20</b>
2.3	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	20
<b>2.3.1</b>	<b>Obrigação tributária principal .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Obrigação tributária acessória .....</b>	<b>22</b>
2.4	SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA OBRIGAÇÃO .....	23
<b>2.4.1</b>	<b>Sujeito ativo da obrigação tributária .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Sujeito passivo da obrigação tributária .....</b>	<b>23</b>
2.5	FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	24
2.6	INFRAÇÕES FISCAIS .....	26
2.7	ICMS .....	28
2.8	DOCUMENTOS FISCAIS .....	29
<b>2.8.1</b>	<b>Obrigatoriedade da nota fiscal .....</b>	<b>30</b>
<b>2.8.2</b>	<b>Nota fiscal eletrônica (NFe) .....</b>	<b>31</b>
<b>2.8.3</b>	<b>Nota fiscal inidônea .....</b>	<b>32</b>
<b>2.8.4</b>	<b>Formalidades legais previstas na legislação .....</b>	<b>33</b>
2.9	SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARA .....	34
<b>2.9.1</b>	<b>Histórico .....</b>	<b>34</b>
<b>2.9.2</b>	<b>Missão .....</b>	<b>35</b>
<b>2.9.3</b>	<b>Visão .....</b>	<b>36</b>
<b>2.9.4</b>	<b>Competência .....</b>	<b>36</b>
<b>2.9.5</b>	<b>Posto fiscal de queimadas .....</b>	<b>37</b>
<b>3</b>	<b>RESULTADO DA PESQUISA .....</b>	<b>38</b>

3.1	LEVANTANDO AS CAUSAS DAS INFRAÇÕES .....	38
3.2	COMENTÁRIOS E PROCEDIMENTOS SUGERIDOS .....	41
<b>3.2.1</b>	<b>Mercadorias sem documento fiscal .....</b>	<b>42</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Mercadorias acompanhadas de documento fiscal inidôneo .....</b>	<b>43</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Falta do cumprimento de formalidades previstas na legislação .....</b>	<b>47</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>49</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>51</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Com a alta competitividade das empresas forçando a redução da margem de lucro, os gestores, por necessidade, devem atentar-se para todo e qualquer tipo de custo ou despesa desnecessários. O Estado, cumprindo a sua função de arrecadar, exerce a fiscalização com rigor e não é raro observar a aplicação de multas por infração à legislação tributária, em virtude de erros, causados por descuido ou por desconhecimento dos procedimentos legais. Os valores, geralmente elevados, impactam negativamente os resultados da entidade.

Com o propósito de contribuir, ainda que de forma modesta para a prevenção de parte destes passivos, o presente estudo visa conhecer quais os casos mais freqüentes, como ocorrem, porque ocorrem e como evitá-los.

Para isso, vale-se de um estudo de caso, junto a um posto fiscal do Estado do Ceará, onde são fiscalizadas as mercadorias que entram ou saem do Estado. É no processo de fiscalização que são detectadas as irregularidades e aplicadas as sanções previstas na legislação.

A pesquisa será estruturada da seguinte forma: No capítulo 1, apresenta a introdução, descrição do problema da pesquisa, suas justificativas, os objetivos gerais e específicos e a metodologia utilizada.

Já no capítulo 2, traz a revisão de literatura, abordando o Estado e seu poder fiscal, tributos, obrigações tributárias, sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, fiscalização tributária, infrações fiscais, ICMS, documentos fiscais e apresentação da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Na sequência, o capítulo 3 traz os resultados da pesquisa de campo, com os tópicos Levantando as causas das infrações e comentários e procedimentos sugeridos.

A conclusão do trabalho com sugestão de novos estudos é apresentada no capítulo 4.

## 1.1 PROBLEMA

Quais procedimentos podem ser adotados pelas empresas, para diminuir a quantidade de infrações ou pendências nas operações interestaduais de circulação de mercadorias ao passarem pelas divisas do Estado do Ceará?

## 1.2 JUSTIFICATIVA

O planejamento tributário e a prevenção de custos constituem uma parcela importante da atividade de controladoria, que por sua vez tem o papel de subsidiar a gestão com informações.

A circulação de mercadorias é uma atividade do cotidiano na maioria das empresas e de grande importância, requerendo atenção e cuidado, quanto aos seus procedimentos legais.

A prevenção de despesas desnecessárias pelas empresas, impacta também para os consumidores, visto que parte delas, pode ser repassada ao preço das mercadorias.

Desta forma, o exercício de entender e buscar evitar tais custos, apresenta importância significativa tanto para a ciência da contabilidade, incluindo controladoria e finanças, como para as empresas e consumidores.

### 1.3 OBJETIVO GERAL

Estudar os procedimentos que podem ser adotados pelas empresas, para diminuir a quantidade de infrações ou pendências nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, ao passarem pelas divisas do Estado do Ceará.

### 1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Levantar as operações que geram o maior número de infrações ou pendências, ao passar pelo Posto Fiscal de Queimadas no Estado do Ceará;

Analisar os motivos das irregularidades;

Apresentar sugestões para orientar na correção dos procedimentos.

### 1.5 METODOLOGIA

A pesquisa será do tipo exploratória, com estudo de caso no Posto Fiscal de Queimadas no Estado do Ceará.

Será utilizado o instrumento da análise documental, tendo por base os autos de infração aplicados no período de Outubro de 2009 a Setembro de 2010, dos quais, serão selecionados 03 (três) meses, através de sorteio, para estudo detalhado.

Os dados serão tabulados no software Excell e serão apresentados na forma de gráficos e tabelas.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 ESTADO E SEU PODER FISCAL

O Estado surgiu da necessidade de resolver os conflitos entre os indivíduos e dar organização à vida em sociedade, alcançando objetivos que não seriam possíveis de maneira individualizada. Passou por diversas transformações ao longo da história e, na interpretação de Martins (2007, p. 32), “O Estado moderno está amparado na Lei, que é votada em duas casas”.

Segundo Alexandrino e Paulo (2008, p. 13):

O Estado é pessoa jurídica territorial soberana, formada pelos elementos povo, território e governo soberano. Esses três elementos são indissociáveis e indispensáveis para a noção de um Estado independente: o povo, em um dado território, organizado segundo sua livre e soberana vontade.

Para Martins (2007, p. 32), “Estado é a sociedade política e juridicamente organizada, dotada de soberania, dentro de um território, sob um governo, para a realização do bem comum do povo”.

Desta forma, tendo como objetivo principal o bem comum, o Estado presta diversos serviços públicos. Para Meirelles (apud Alexandrino e Paulo, 2008, p. 565): “serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado”.

Já para Melo (apud Alexandrino e Paulo, 2008, p. 565):

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo.

Para prestar à sociedade os serviços públicos, necessários para alcançar o bem comum, como segurança nacional, segurança pública, saúde, educação, serviços judiciais, etc. o Estado necessita de recursos, que arrecada através da chamada receita pública.

A receita pública é classificada como receitas originárias e receitas derivadas. Sendo as originárias, oriundas do patrimônio do Estado, como aluguéis de imóveis, exploração de atividades industriais, etc. Neste caso, o Estado está em pé de igualdade com o particular, estas relações são tratadas pelo Direito Privado. Já nas receitas derivadas (tributos, multas, etc.) o Estado usa o seu poder de império, está acima do particular, é o princípio da supremacia do interesse público. As relações são regidas pelo regime de Direito Público.

O presente trabalho está inserido no contexto das receitas derivadas, onde o Estado exerce o seu poder fiscal. Segundo Martins, 2007, p. 34:

O Estado tem o poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo deles contribuições derivadas e compulsórias. É seu poder fiscal.

Consiste o poder fiscal na faculdade que o Estado tem de criar tributos e exigi-los dos particulares que estão sujeitos a sua soberania territorial.

O fundamento do poder fiscal do Estado não é de troca, pois em certos casos, ele não faz qualquer contraprestação ao contribuinte. Quem paga o tributo não tem o direito de querer exigir do Estado uma atividade.

Pensamos que quando ele diz que o contribuinte não tem o direito de exigir do Estado uma atividade, refere-se a uma “atividade específica” em relação ao contribuinte, pois indiretamente os recursos são carregados para toda a sociedade. Vejamos o que diz Alexandre, 2010, p. 38:

Na obtenção de receitas derivadas, o Estado, agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de direito público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade. Como exemplo, aquele que auferiu rendimento será devedor do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (imposto de renda) independentemente de qualquer manifestação volitiva.

## 2.2 TRIBUTO

No Brasil, a definição legal de tributo, encontra-se no Art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Para melhor entendimento é necessário analisar cada um dos elementos constitutivos da definição de tributo. Segundo Ribeiro Neto (2009, p. 122) podemos analisar assim:

- A) **prestação pecuniária** – tem natureza econômico-financeira, na medida em que transfere recursos em sentido econômico, significando um aumento do patrimônio público e uma redução no patrimônio do sujeito passivo. É uma obrigação jurídica consistente em dinheiro transferido, coativamente para o patrimônio do sujeito ativo;
- B) **compulsória** – A prestação tributária é sempre compulsória, pois decorre da lei, não sendo fruto da liberalidade do sujeito passivo;
- C) **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir** – a quantificação da prestação pecuniária é estabelecida com base no padrão monetário. Assim, não se considera um direito público subjetivo do sujeito passivo a obtenção de quitação ou extinção de sua dívida tributária a não ser pelo pagamento, consistente este na entrega de dinheiro, e não de outros bens;
- D) **que não constitua sanção de ato ilícito** – Tal significa que é inadmissível um tributo em cuja hipótese de incidência seja considerada prática de um ato ilícito. Entretanto, isto não impede a tributação de um rendimento auferido em atividade ilícita. Ora, no caso do imposto de renda, por exemplo, a hipótese de incidência é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Não a atividade que gera a renda, porém sim, o próprio auferimento desta, não se configurando, portanto, como elemento integrativo da hipótese de incidência a ilicitude, posto que, auferir renda não é, em si mesmo, algo ilícito;
- E) **instituída em lei** – tal significa que a prestação pecuniária é sempre instituída por lei ordinária do ente tributante (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios). Excepcionalmente, pode ocorrer a instituição de tributo por medida provisória, editada pelo Presidente da República, obedecendo-se o princípio da anterioridade e da noventena e exceto as matérias reservadas à lei complementar;
- F) **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada** – tal significa que a atividade administrativa deve ser praticada de conformidade com a lei, de forma objetiva, sem qualquer apreciação subjetiva, portanto.

Quanto à classificação dos tributos em espécies, o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 5º diz: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de

melhoria” (BRASIL, 1966). A doutrina apresenta classificações diferentes entre si. A este respeito, Alexandre, 2010, p. 50, diz:

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira, dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; a segunda, tripartida, tricotômica ou tripartite, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; a terceira a pentapartida ou quinquipartida, que a estes acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Segundo o autor, as duas teorias mais relevantes no direito brasileiro, são a tripartida e a pentapartida, sendo esta última, adotada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em seus julgados mais recentes.

Não importa a denominação, destinação ou outras definições adotadas pela lei, a natureza jurídica do tributo é sempre determinada pelo fato gerador. Nesse sentido, o CTN determina em seu art. 4º, que:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação.

A atividade de cobrança de todos os tributos é sempre vinculada (de acordo com a lei), porém, para analisar o fato gerador, o dividimos em vinculados e não vinculados. Aqui, com um sentido diferente, vinculado quando houver alguma atividade estatal específica em relação ao contribuinte e não vinculado, quando não houver esta atividade específica. Neste sentido, vejamos a lição do professor Alexandre, 2010, p. 51:

Para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo não vinculado; se positiva, o tributo é vinculado (...).

Dessa forma, as taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados e os impostos são tributos não vinculados.

## 2.2.1 Impostos

O Art. 16 do CTN, traz a seguinte definição de imposto: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). O Estado necessita de recursos para prestar os serviços necessários e a obrigação de pagar o imposto, existe ao sujeito passivo, independente da sua vontade e sem que haja uma prestação estatal específica em relação a ele. A esse respeito, Ribeiro Neto, 2009, p. 128, argumenta:

(...) cuja característica essencial é a de que não há a existência de uma atuação específica do ente tributante, de sorte a justificar sua cobrança, sendo seu objetivo, na verdade a captação pura e simples da riqueza para a Fazenda Pública. Este caráter de não ser contraprestacional torna-se mais evidente no art. 167, inciso IV, da CF/1988, ao proibir, salvo algumas exceções constitucionalmente previstas, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

O imposto é portanto, um tributo não vinculado. Por exemplo, caso um sujeito passivo aufera rendimentos, independentemente da sua vontade, estará sujeito ao pagamento do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, devido à União, que utilizará os recursos em benefício de toda a coletividade e não como uma contraprestação direta ao sujeito passivo.

## 2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA

Para falar de obrigação tributária, primeiramente veremos seu conceito no Direito Civil, para em seguida, chegarmos à seara do direito tributário. No entendimento de Monteiro (apud Alexandre, 2010, p. 273):

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devido pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.

Para melhor elucidar, trazemos as palavras de Alexandre, 2010, p. 274, onde afirma: “Os estudiosos do direito civil, classificam as obrigações como de dar, fazer, ou deixar de fazer algo, sendo as duas primeiras modalidades positivas (pois importam um dever de agir), e a última negativa (importa um dever de se omitir)” Em seguida, continua:

Em direito tributário, a obrigação pode assumir as três formas previstas pelos civilistas: a obrigação de pagar tributo ou multa caracteriza-se como uma obrigação de dar (dinheiro); as obrigações de escriturar livros fiscais e de entregar declarações tributárias são obrigações de fazer; as obrigações de não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os documentos fiscais previstos na legislação são obrigações de deixar de fazer.

Os elementos da obrigação tributária, segundo Martins, 2007, p. 164, são:

- A) Sujeito ativo, que é a pessoa que pode exigir a obrigação tributária: o Estado;
- B) Sujeito passivo, que é a pessoa física ou jurídica obrigada pela lei a cumprir a prestação tributária;
- C) Causa: a lei que determina a obrigação jurídica tributária e não a vontade da pessoa;
- D) Objeto: é a prestação positiva ou negativa a que está obrigado o contribuinte em decorrência da lei.

O Código Tributário Nacional assevera em seu Art. 113, que: “A obrigação tributária é principal ou acessória” (BRASIL, 1966).

### **2.3.1 Obrigação tributária principal**

A obrigação tributária principal é sempre uma obrigação de dar (pagar) e nunca de fazer ou deixar de fazer. O CTN em seu art. 113, § 1º assim a define: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de

tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (BRASIL, 1966). Alexandre, 2010, p.275 afirma:

(...) a multa é exatamente, o que o tributo, por definição legal, está impedido de ser: a sanção por ato ilícito. Entretanto, a obrigação de pagar a multa tributária foi tratada pelo CTN como obrigação tributária principal. Vale dizer, multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária.

O fato gerador da obrigação tributária principal, decorre da lei e é aquele que determina a obrigação ao sujeito passivo de pagar um tributo ao sujeito ativo. O CTN em seu art. 114, assim o conceitua: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966). Ou ainda, no dizer de Nogueira, 1987 (apud Martins, 2007, p. 167), fato gerador é: “o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos”.

### **2.3.2 Obrigação tributária acessória**

A obrigação acessória é sempre de fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Decorre da legislação tributária. O CTN em seu art. 113, § 2º, assim preceitua: “A obrigação 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”. (BRASIL, 1966). No entendimento de Oliveira, 2009, p. 96:

Obrigação acessória é aquela que tem por objeto uma prestação de serviço (fazer, não fazer, tolerar algo em função da arrecadação e fiscalização dos tributos), cujo objeto é instrumentalizar o cumprimento da obrigação principal. Pode ocorrer que por isenção ou não incidência não haja a obrigação principal. Neste caso, contudo, a obrigação acessória torna-se exigível, posto que não depende da principal.

São exemplos de obrigações de fazer, a entrega de declarações, como a do imposto de renda e de imposto de renda retido na fonte (DIRF), a escrituração de livros

fiscais, etc. Já como exemplo das de não fazer, temos não receber mercadorias sem documento fiscal, não romper lacres apostos pela fiscalização, etc.

O não cumprimento das obrigações acessórias, faz com que a obrigação do pagamento da penalidade converta-se em obrigação principal.

O fato gerador da obrigação acessória é definido no art. 115 do CTN da seguinte forma: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal”. (BRASIL, 1966).

## 2.4 SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.4.1 Sujeito ativo da obrigação tributária

Segundo o artigo 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966). Figurando portanto, no pólo ativo da relação jurídico-tributária. É aquele com competência para fiscalizar, lançar e exigir o cumprimento da obrigação, mesmo em juízo se necessário.

Há que se fazer uma distinção entre sujeição ativa e competência tributária. Enquanto esta é a capacidade de editar leis com o propósito de instituir tributos e segundo nosso ordenamento jurídico, indelegável, aquela é uma atividade administrativa, podendo ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público.

### 2.4.2 Sujeito passivo da obrigação tributária

Como vimos anteriormente, a obrigação tributária é sempre de dar (principal) ou de fazer ou deixar de fazer algo (acessória), nesse sentido, o CTN define como sujeito passivo a pessoa obrigada a tais prestações. Vejamos o Art. 121: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. e no Art. 122: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto”(Brasil, 1966).

No caso do sujeito passivo da obrigação tributária principal, o CTN, no parágrafo único do Art. 121, divide-o em duas categorias, contribuinte e responsável. Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (Brasil, 1966)

O contribuinte pode ser chamado ainda de sujeito passivo direto e o responsável, sujeito passivo indireto. Para melhor entendimento, vejamos as palavras de Martins, 2007, p. 171:

Responsável é a pessoa, sem revestir-se da condição de contribuinte, cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei. É o que poderia ser chamado de sujeito passivo indireto. O empregador é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos feitos a seus empregados. O empregador não é contribuinte do imposto no exemplo citado, pois não é obrigado ao pagamento do tributo, mas é responsável, porque a lei lhe atribui essa condição.

No exemplo citado por Martins, o contribuinte de fato, ou sujeito passivo direto, seria o empregado, que auferiu renda e por isso foi tributado.

## 2.5 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A fiscalização, ao identificar e punir aqueles que não cumprem com suas obrigações tributárias, tem por objetivo estimular o cumprimento espontâneo destas mesmas obrigações pelas demais pessoas. No entendimento de Alexandre (2010, p.518):

A atividade de fiscalizar e arrecadar tributo é, talvez, a mais importante atividade-meio do Estado, pois dos recursos dela advindos dependem todas as atividades-fim estatais, como a prestação dos serviços de segurança, saúde e educação.

A constituição federal de 1988, contemplou esta importância da fiscalização ao proclamar em seu art. 37, incisos XVIII e XXII, o seguinte:

XVIII – a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei:

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, na forma da lei ou convênio (BRASIL, 1988).

O poder de fiscalização deve ser entendido como um poder-dever, já que os atos do agente enquadram-se no campo dos atos vinculados, não cabendo discricionariedade na atuação. Em vista de determinada situação ele deve proceder exatamente como a lei o determina. Nesse sentido, o Regulamento do ICMS do Ceará, Decreto n. 24569, 1997, em seu art. 871, ordena:

Sempre que for identificada infração a algum dispositivo da legislação tributária, o agente do fisco deverá adotar as providências acautelatórias dos interesses do Estado e, se for o caso, promover a autuação do infrator, sob pena de responsabilidade por omissão ao cumprimento do dever (CEARA, 1997).

Na visão de Alexandre (2010, p. 519): “O poder não deve ser um fim em si mesmo, mas apenas um meio para atingir um fim maior”. Nesse sentido, o CTN recomenda:

Art. 194 – A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Ou seja, o poder não é ilimitado, concentrando-se no que for estritamente necessário para atingir seus objetivos, variando em função da natureza de cada tributo e ainda, respeitando os direitos individuais e coletivos.

A fiscalização conta também com o Art. 200 do CTN, que assim diz:

As autoridades administrativas federais, poderão requisitar o auxílio de força pública federal, estadual ou municipal e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (BRASIL, 1966)

Não esquecendo que o agente do fisco deve respeitar os direitos individuais previstos na Constituição, neste caso, principalmente a garantia de inviolabilidade do domicílio.

A fiscalização abrange inclusive as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não e até mesmo as que gozam de imunidade ou isenção. Tal previsão é necessária por vários motivos, dentre eles a necessidade de comprovação da satisfação de requisitos para fruição de benefícios, possibilidade de ser contribuinte indireto ainda que não o seja de forma direta ou ainda, para coleta de informações necessárias à fiscalização de outras entidades que com eles tenham transacionado.

Os deveres das autoridades fiscais, também estão listados no Código Tributário Nacional, dos quais se destacam: Dever de documentar o início do procedimento de fiscalização, fixando de acordo com a lei, o prazo máximo para conclusão; Dever de não divulgar informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Vale ressaltar que há algumas exceções ao sigilo, como requisição de autoridade judicial ou intercâmbio de informação sigilosa no âmbito da administração pública.

## 2.6 INFRAÇÕES FISCAIS

Existem diversas maneiras de se diminuir o valor dos impostos a pagar, geralmente, são classificados conforme a licitude do ato em elisão e evasão fiscal. Elisão significa economia de imposto, através de um trabalho de planejamento fiscal. O contribuinte busca formas lícitas para diminuir o montante a pagar. Já evasão fiscal

é a diminuição por meios ilícitos. Como exemplos de evasão fiscal, podemos citar a sonegação, simulação, etc.

O conceito de infração no tocante ao ICMS do Estado do Ceará, encontra-se descrito no Art. 117, da Lei 12.670/1996, nos seguintes termos: “Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS” (CEARA, 1996).

Portanto, não importa a intenção do agente, basta que se verifique a infração para que seja responsabilizado. O art. 121 do mesmo diploma legal é ainda mais enfático: “Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (CEARA, 1996). Para melhor compreensão, vejamos o que diz Ribeiro Neto (2009, p. 914):

Diferentemente do que ocorre no direito penal, cuja responsabilidade do agente é sempre subjetiva, a responsabilidade por infração à legislação tributária é de caráter eminentemente objetivo, isto é, basta que se verifique a existência da infração. Assim, em direito tributário, não há que se falar na vontade, na intenção do agente ou responsável em praticar a infração; é bastante que ela ocorra para que o agente seja responsabilizado. Assim, um determinado comerciante que efetue uma venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal será penalizado pela infração à legislação do ICMS, que o obriga a emitir nota fiscal sempre que vender uma mercadoria...

Quanto ao alcance dos responsáveis assim, diz o art. 122, da Lei 12.670/96: “Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que de qualquer forma, concorram para a sua prática ou dela se beneficiem” (CEARA, 1996).

Para as infrações à legislação do ICMS-CE, serão aplicadas, isoladas ou conjuntamente as penalidades de multa, sujeição a regime de fiscalização, cancelamento de benefícios fiscais e cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais. Serão apuradas de acordo com as formalidades processuais específicas e aplicadas por intermédio da competente autuação (CEARA, 1996).

As multas terão como base, o valor do ICMS, o valor da operação ou da prestação, o valor do faturamento do estabelecimento e o valor da UFIRCE (Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará) ou qualquer outro índice que venha a substituí-la. (CEARA, 1997).

## 2.7 ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, teve a competência para instituição atribuída pela Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal. Para sua compreensão é fundamental o conceito de mercadoria que segundo Alexandre (2010, p. 591) é:

De maneira simplificada, o “conjunto das coisas” compreende tudo o que existe no universo, exceto as pessoas. O “conjunto dos bens” é composto por todas as coisas com valor econômico (é subconjunto das coisas). Já o “conjunto das mercadorias” compreende os bens móveis que estão no mundo dos negócios com finalidade comercial.

Contribuinte do ICMS, segundo o Art. 4º da lei complementar nº 87/1996 é:

qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

O ICMS é um imposto que pode ser seletivo, conforme permissão dada pela constituição federal. Isso significa que o Estado poderá adotar alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do produto, isto é, alíquotas menores para produtos essenciais e alíquotas maiores para produtos supérfluos.

Outra característica importante do ICMS é a “não cumulatividade”, significando dizer que poderá ser compensado em cada operação o que já foi pago nas operações anteriores para o mesmo ou outro Estado ou o Distrito Federal.

A base de cálculo do ICMS inclui o próprio imposto, isto é, trata-se de um imposto “por dentro”. Dessa forma, a alíquota efetiva do ICMS acaba por ser maior que a nominal, uma vez que o tributo incide sobre o seu próprio valor (Alexandre, 2010).

O lançamento do ICMS é feito por homologação, pois é o próprio sujeito passivo quem apura o valor a recolher, informando posteriormente ao sujeito ativo. Nas palavras de Alexandre (2010, p.621):

O ICMS é lançado por homologação, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada período de tempo determinado na lei, respeitando a sistemática de débitos e créditos, calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas.

## 2.8 DOCUMENTOS FISCAIS

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo que cada unidade da federação tem a sua legislação própria. Considerando a necessidade de uniformizar procedimentos, padronizar os documentos fiscais, facilitar a permuta de informações entre os Estados e ainda, de simplificar e harmonizar as exigências legais, foi criado o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-fiscais, SINIEF, através do convênio s/nº de 15 de dezembro de 1970, que estabeleceu a obrigatoriedade da utilização por parte dos contribuintes deste imposto, de inscrição no cadastro nos órgãos fazendários, do código nacional de atividades econômicas, do código fiscal de operações, dos livros e documentos fiscais, etc. Nas palavras de Ribeiro Neto (2009, p. 502):

(...) Portanto, quando o regulamento dispõe sobre a obrigatoriedade, por parte dos contribuintes do ICMS, de emitir documento fiscal em determinada série, ou escriturar determinado livro fiscal, o faz com base nos convênios SINIEF, prescindindo assim, da lei em sentido estrito, isto é, elaborada pelo poder legislativo. Por conseguinte, não é o decreto regulamentar que institui obrigações de natureza acessória, mas sim os convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal com respaldo em lei complementar.

Portanto, o uso de documentos fiscais é obrigatório, devendo ser observado em cada situação, quais e de que forma devem ser utilizados, sob pena de incorrer em infração à legislação tributária. O Art. 127, do RICMS/CE, cita os documentos fiscais que deverão ser emitidos por seus contribuintes, vejamos alguns exemplos: Nota fiscal, modelo 1 ou 1-a; Nota fiscal de venda a consumidor; nota fiscal de produtor; cupom fiscal; Conhecimento de transporte rodoviário de cargas; Guia nacional de recolhimento de tributos estaduais (GNRE); etc.

### **2.8.1 Obrigatoriedade da nota fiscal**

Nota fiscal no entendimento de Diniz, apud Ribeiro Neto, 2009, p. 536, é:

o documento exigido pela legislação fiscal que comprova uma compra, com indicação de preço, e serve de controle ao fisco de toda e qualquer operação realizada pela empresa-contribuinte que constitua fato gerador de tributo ou tenha relevância para a fiscalização tributária.

A obrigatoriedade de emissão de nota fiscal para contribuintes de todos os Estados e do Distrito Federal, está disciplinada no Art. 6º do Convênio s/n de 1970. Já no RICMS/CE o assunto é tratado no Capítulo VI (Art. 169 a 203), reportando-se aos diversos tipos de notas fiscais e segundo Ribeiro Neto (2009): “[...] apresentando suas características, requisitos para sua emissão, seus tipos, séries e modelos, quantidade de vias e destinação das mesmas, etc.”

No caso da nota fiscal modelo 1 ou 1-A, transcrevemos a íntegra do Art. 169 da lei 24.569/97 (RICMS):

Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I – sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

II – na transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, quando estes não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;

III – sempre que, no estabelecimento, entrarem mercadoria ou bem, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 180 (CEARA, 1997).

A penalidade aplicada para a falta de nota fiscal é de 30% (trinta por cento) do valor da operação, sem prejuízo do pagamento do imposto devido. Ou seja, paga-se a multa e também o imposto. A penalidade descrita no Art. 878, inciso III, alíneas a e b, do RICMS, alcança qualquer uma das partes envolvidas da transação, pois cabe a quem: “entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias, ou ainda, prestar ou utilizar serviços sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea [...]” (CEARA, 1997).

### **2.8.2 Nota fiscal eletrônica (NFe)**

O ajuste Sinief nº 7/2005, instituiu a nota fiscal eletrônica (NF-e), documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, antes da ocorrência do fato gerador. Gradativamente, ela deverá substituir a emissão de notas fiscais em papel. Segundo Ribeiro Neto (2010, p.543):

A NF-e tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico que venha a substituir a sistemática atual de emissão de documento fiscal em papel, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, simplificando, assim, as obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco.

A utilização da NFe, traz inúmeros benefícios para os envolvidos; vendedores, compradores, transportadores e à sociedade em geral. Dentre eles, podemos citar a diminuição do uso de papel, a simplificação de obrigações acessórias, a diminuição do tempo de parada dos caminhões nos postos fiscais, melhor planejamento de logística, incentivo ao comércio eletrônico, diminuição dos erros no preenchimento dos documentos fiscais, etc.

O uso da nota fiscal eletrônica foi disciplinado no Ceará através da inclusão dos artigos 176-A a 176-Q, ao RICMS. Atualmente é bastante utilizada em substituição ao modelo 1 e 1-A, sendo obrigatória para diversos segmentos de atividade econômica.

### 2.8.3 Nota fiscal inidônea

Ao emitir um documento fiscal, o contribuinte deverá atentar-se para a legislação tributária, para atender a todos os requisitos regulamentares exigidos, principalmente no tocante às variáveis que determinam o valor do imposto, como base de cálculo, alíquota, valor tributável, etc. Pois os erros e omissões, podem levar o fisco a considerar o documento como “inidôneo”. Na ótica de Machado, apud Ribeiro Neto, 2009, p. 512:

Documento inidôneo é aquele que não corresponde às exigências legais. Pode ser um documento autêntico, mas diverso do exigido para o fim de acompanhar a mercadoria. Ou pode ser o documento legalmente exigido, que em princípio é a nota fiscal, mas ter sido objeto de fraude, sendo portanto, um documento fraudulento.

No RICMS-CE, o assunto é tratado no art. 131, pela importância que representa para o trabalho, o transcreveremos na íntegra conforme segue:

Art. 131. Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou ainda quando:

I – omita indicações que impossibilitem a perfeita identificação da operação ou prestação;

II – não se refira a uma efetiva saída de mercadoria ou prestação de serviço, salvo os casos previstos na legislação;

III – contenha informações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;

IV - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;

V – seja emitido por contribuinte fictício ou que não mais exerça suas atividades, bem como por pessoa jurídica cuja inscrição no CGF tenha sido baixada, de ofício ou a pedido, suspensa ou cassada;

VI – não for o legalmente exigido para a operação ou prestação, salvo o emitido por contribuinte deste Estado e que não implique em redução ou exclusão do pagamento do imposto;

VII – emitido:

- a) após expirado o prazo de validade;
- b) após ser excluída do CGF a inscrição do emitente
- c) por equipamento de uso fiscal, sem a devida autorização do fisco;

VIII – sendo retido por falta da 1ª via, tenha expirado o prazo de 3 (três) dias, sem a devida regularização.

IX – o documento fiscal que não contiver o selo fiscal de autenticidade ou for selado com inobservância das exigências legais, desde que impressos para contribuintes deste Estado;

X – revogado;

XI – acobertar operação com combustível derivado ou não de petróleo em desacordo com a legislação federal competente, inclusive as normas emanadas pela agência nacional de petróleo – ANP;

XII – tratando-se de nota fiscal modelo 1 ou 1-A, ou de documento substituto desta, ainda que autorizado por regime especial, seja emitida, a partir de 1º de abril de 2008, por contribuinte obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica (NF-e), nos termos do protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007.

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso XII do caput deste artigo as Notas Fiscais, modelo 1 ou 1-A, emitidas nas operações de venda de mercadoria realizadas fora do estabelecimento, caso o contribuinte obtenha regime especial de tributação para esta finalidade, com vigência a partir de 1º de abril de 2008 (CEARA, 1997).

Caso a fiscalização do Estado do Ceará depare-se com operação acompanhada de documento inidôneo, aplicará a penalidade de multa de 30% (trinta por cento) do valor da operação.

#### **2.8.4 Formalidades legais previstas na legislação**

As formalidades legais previstas na legislação, estão no campo das obrigações acessórias a que o sujeito passivo tem o dever de se submeter. Há uma ampla gama destas formalidades, sujeitas a penalidades diferentes, de acordo com sua gravidade. Como exemplo, podemos citar: Faltas decorrentes apenas do não cumprimento de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas: multa equivalente a 200 (duzentas) UFIRCE's (RICMS, Art.

878, VIII, d); falta de cumprimento de formalidades previstas em termo de acordo: multa de 1.200 (um mil e duzentas) UFIRCE's (RICMS, Art. 878, VIII, f), etc...

## 2.9 SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARA

### 2.9.1 Histórico

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará ou simplesmente SEFAZ Ceará é uma das mais antigas instituições públicas da administração estadual, considerando a sua criação por meio da Lei nº 58, de 26 de setembro de 1836, há 170 anos, quando José Martiniano de Alencar - pai do escritor cearense José de Alencar - era o Presidente da Província do Ceará.

Inicialmente o órgão recebeu a denominação de Thesouraria Provincial, em cujo Art. 1º da lei consta a seguinte constituição: “Art. 1: Haverá um inspector, um contador, um thesoureiro, um primeiro escriptuario, dous segundos, um porteiro e um continuo, que formarão a repartição, por onde se arrecadará a receita, e se fará a despeza da provincia.” Desde então são decorridos 170 anos de uma história institucional que se confunde com a do próprio Estado, de incontáveis serviços em defesa dos reais interesses dos cearenses, haja vista que muitos “cobradores de impostos e taxas”, como são chamados os agentes do fisco, perderam a vida no cumprimento do dever.

Em 1993 foi comemorado o “Centenário da Sefaz”, na gestão do então Secretário João de Castro Silva, período marcado por uma série de eventos institucionais que abrangeram a capital e o interior do Estado, procurando integrar os fazendários do passado e do presente, aproximando ainda mais a organização do contribuinte.

Referido marco histórico-temporal aludia às mudanças político-administrativas decorrentes da Proclamação da República (15 de novembro de 1889). Com a Constituição Política do Ceará em 1891, o órgão arrecadador do Estado teve seu nome alterado para Secretaria dos Negócios da Fazenda, ocorrendo a sua instalação em 28 de setembro de 1891. Esta mudança ocorrida há 115 anos foi tão

significativa que a feição institucional da Sefaz de hoje, a despeito das sucessivas atualizações de gestão do fisco estadual ao longo dos decênios, deram-se a partir de um novo país que emergia com o fim da Monarquia, com a destituição de D. Pedro II.

Em 22 de junho de 1837, ainda no período imperial, foi baixado o Regulamento de nº 9 para organização da Thesouraria Provincial, atendendo ao disposto nos arts. 3 e 7 da Lei que a instituiu, do qual destaque-se: “Art. 1. Fica creada uma thesouraria, cujos empregados serão na forma do 1º artigo da lei, um inspector, um contador, um thesoureiro, um primeiro escripturario, dous segundos, um porteiro, e um continuo, a qual será a repartição por onde o governo provincial arrecade a receita e faça a despeza na província na forma da lei do orçamento, e mais leis e regulamentos em vigor. Esta repartição é inteiramente subordinada ao presidente da província, e considerada como secretaria das finanças do governo provincial.”

Sete anos depois, a necessidade de interiorização e descentralização das atividades fazendárias resultou na criação das Coletorias, por meio da Lei nº 252, de 15 de novembro de 1842, que em seu Art. 13 consta: “Em todos os lugares onde o inspector, depois de ouvir o contador e procurador-fiscal julgar conveniente, haverão collectorias, que serão compostas de um collector e um escrivão.”

Fazendo jus às suas origens, à missão institucional de “Captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade”, a Secretaria da Fazenda prossegue célere na construção do futuro, no cotidiano de suas ações, tendo no desempenho de seus profissionais do passado e do presente o testemunho de comprometer-se com um Estado que seja digno do Ceará, “Terra da Luz” (SEFAZ-CE, 2010).

## **2.9.2 Missão**

Captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade (SEFAZ-CE, 2010).

### **2.9.3 Visão**

Alcançar até 2011, a liderança nacional no desempenho da arrecadação tributária e administração financeira, com a satisfação dos clientes internos e externos (SEFAZ-CE, 2010).

### **2.9.4 Competência**

- ❖ auxiliar diretamente e indiretamente o Governador na formulação da política econômico-tributária do Estado;
- ❖ realizar a administração fazendária pública ;
- ❖ dirigir, superintender, orientar e coordenar as atividades de arrecadação, tributação, fiscalização, recolhimento e controle dos tributos e demais rendas do erário ;
- ❖ elaborar, em conjunto com a Secretaria de Planejamento e Gestão, o planejamento financeiro do Estado;
- ❖ administrar o fluxo de caixa de todos os recursos do Estado e desembolso dos pagamentos;
- ❖ gerenciar o sistema de execução orçamentária financeira e contábil-patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Estadual;

- ❖ superintender e coordenar a execução de atividades correlatas na Administração Direta e Indireta;
- ❖ exercer outras atribuições necessárias ao cumprimento de suas finalidades nos termos do Regulamento (SEFAZ-CE, 2010).

### **2.9.5 Posto fiscal de Queimadas**

O Posto Fiscal de Queimadas, está localizado no Km 340, da Rodovia BR 222, no município de Tiangua – CE, próximo à divisa com o Estado do Piauí. Pertence à estrutura da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, tendo como principais atribuições a fiscalização das mercadorias em trânsito, cobrança do ICMS antecipado e por substituição tributária na entrada de mercadorias no estado e do registro das operações no banco de dados da Secretaria da Fazenda.

### 3 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

Conforme projeto inicial, ficou definido que a pesquisa seria do tipo exploratória com estudo de caso no posto fiscal de Queimadas. O período a ser pesquisado era de um ano, entre os meses de outubro de 2009 a setembro de 2010. Foi realizado um sorteio para selecionar três meses, para estudo detalhado, resultando na escolha dos meses de maio, junho e setembro de 2010.

Após a definição dos meses a serem estudados, passou-se à pesquisa, cuja principal fonte foi o sistema CAF – Controle de ação fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, onde foram gerados relatórios com os dados gerais dos autos de infração aplicados no posto fiscal pesquisado.

#### 3.1 LEVANTANDO AS CAUSAS DAS INFRAÇÕES

De posse dos relatórios, passou-se a separar os autos de infração por códigos de infração conforme tabela 1 a seguir:

Tabela 1 – Autos de infração aplicados no período pesquisado

Código	Relato resumido infração	Autos aplicados			Total do período
		05/10	06/10	09/10	
501	Internar mercadoria no território cearense	2	2	0	4
503	Transporte mercadoria s doc fiscal transportadora	3	3	1	7
515	Remessa mercadoria com doc fiscal Inidôneo	10	19	16	45
523	Transporte Mercadoria sem doc fiscal por PF	21	22	18	61
525	Falta do cumprimento formalidades prev legislação	1	3	2	6
528	Remessa mercadoria a contribuinte baixado	2		1	3
534	Transporte mercadorias com doc fiscal inidôneo	5	7	6	18
535	Entrega mercadoria com nota fiscal inidônea	1	2	1	4
538	Embaraçar, dificultar ou impedir a ação fiscal	1			1
550	Falta recolhimento imposto ret por subst tributária	1			1
633	Remeter mercadoria sem documento fiscal	1	2	1	4
634	Transportar mercadoria sem documento fiscal	14	5	6	25
635	Receber mercadoria sem documentos fiscal	2	1		3
636	Estocar mercadoria sem documento fiscal	2			2

639	Prestar serviço sem documento fiscal	1			1
641	Remeter mercadoria com doc fiscal inidôneo	10	9	9	28
643	Receber mercadoria com doc fiscal inidôneo		1		1
657	Promover saída com doc fiscal já utilizado		1		1
872	Infrações com oper não incidentes ou isenção			1	1
893	Entregar mercadoria c/ doc fiscal sem selo	1			1
<b>TOTAIS</b>		<b>78</b>	<b>77</b>	<b>62</b>	<b>217</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Conforme se observa, foram aplicados 217 (duzentos e dezessete) autos de infração no período analisado. Para uma melhor visualização da distribuição pelos meses da pesquisa, observemos o gráfico 1:

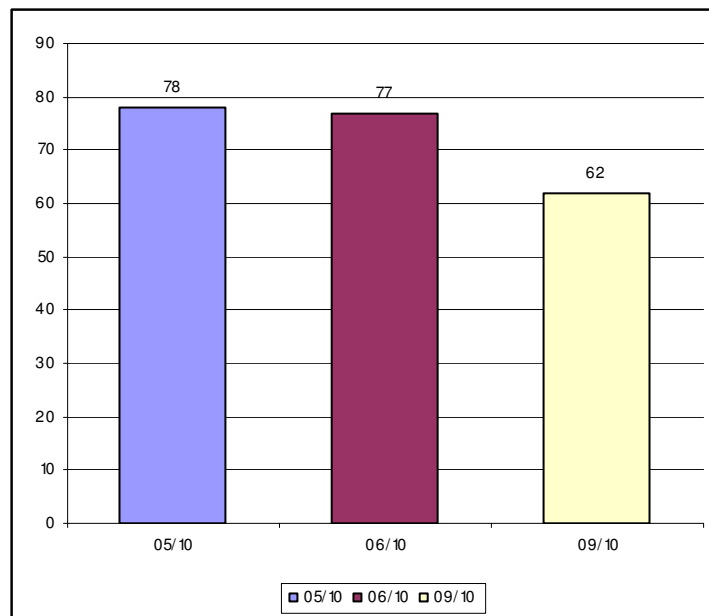


Gráfico 1 – Autos de infração por mês

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Observando a tabela 1, podemos notar que para um mesmo tipo de infração, são usados códigos diversos, em virtude da pessoa do infrator. Por exemplo, para mercadoria sem documento fiscal é usado o código 503, quando praticado por empresa transportadora, o código 523 por pessoa física e ainda outros para quem remete ou quem recebe a mercadoria. Desta forma, o passo seguinte foi agrupar os dados relativos às infrações de mesmo tipo, conforme se observa na tabela 2:

Tabela 2 – Dados agrupados

<b>Código</b>	<b>Relato resumido infração</b>	<b>Total do período</b>	<b>Percentual ocorrências</b>
A	Mercadorias sem documento fiscal	103	47,47%
B	Mercadorias acompanhadas doc fiscal inidôneo	96	44,24%
C	Falta do cumprimento formalidades prev legislação	6	2,76%
D	Outras infrações	12	5,53%
<b>TOTAIS</b>		<b>217</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Aqui constatamos um dado curioso. Quase 92% dos autos de infração aplicados no período, referem-se a apenas dois tipos de infração: Mercadorias sem documento fiscal e mercadorias acompanhadas por documento fiscal inidôneo, totalizando 199 ocorrências de um total de 217. O próximo tipo a se destacar é descumprimento de formalidades previstas na legislação, com 6 ocorrências, representando apenas 2,76% do total. Ficando para todas as outras infrações, apenas 12 ocorrências, representando 5,53%.

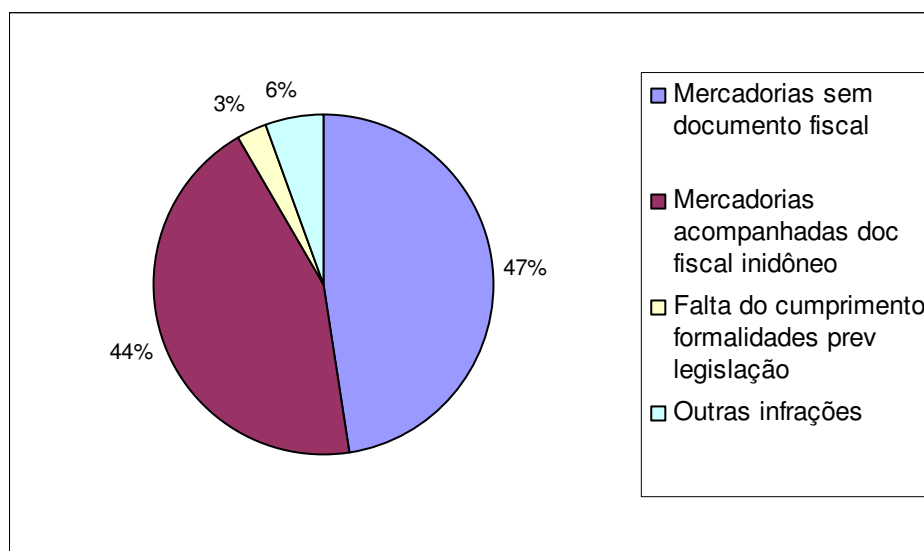


Gráfico 2 – dados agrupados  
Fonte: Dados da pesquisa (2010)

Vale aqui ressaltar que um dos objetivos específicos da pesquisa era “levantar as operações que geram o maior número de infrações ou pendências”. A intenção era identificar se além das operações comuns de compra e venda, haveria ocorrência significativa em outras operações diferenciadas, como por exemplo: Remessas por

conta e ordem, transferências, remessa de bens em comodato, operações com equipamentos usados, devoluções de mercadorias, etc. Caso houvesse esta significância a sequencia do trabalho, com análise de motivos e sugestões, seria dividida em tais operações.

Com intuito de alcançar referido objetivo, após a coleta e classificação dos dados acima, passamos a verificar “in loco” os autos de infração, para colher informações mais detalhadas, posto que os relatórios do sistema não dispunham de dados suficientes.

Verificou-se a impossibilidade de classificar os dados por operação, visto que os autos de infração não pagos no prazo inicial de 10 (dez) dias, são enviados pelo posto fiscal à assessoria jurídica e passam a integrar processos do contencioso administrativo tributário. Além disso, boa parte dos autos pagos, que permanecem no posto, não permitem tal identificação pela redação ou pelos demais documentos anexados.

Desta forma, optou-se por prosseguir o trabalho, considerando as infrações mais comuns identificadas. Não consideramos que tenha havido prejuízo à pesquisa, já que desta forma, analisando as infrações, estaremos abrangendo também as operações mais freqüentes.

### 3.2 COMENTÁRIOS E PROCEDIMENTOS SUGERIDOS

A seguir, apresentaremos comentários aos tipos mais comuns de infração, bem como sugestão de procedimentos a serem adotados, com intuito de prevenir ou atenuar a ocorrência das mesmas. O estudo não tem a pretensão de “esgotar” o assunto, oferecendo apenas uma modesta contribuição. Para fundamentar as sugestões, estaremos utilizando como base o Regulamento do ICMS do Estado do Ceará – RICMS, Lei nº 24.569/1997. Para não tornar-se repetitivo, quando informarmos apenas o artigo, entenda-se que se refere à citada Lei.

### 3.2.1 Mercadorias sem documento fiscal

**Comentário:** Historicamente se sabe que a venda de mercadorias sem nota fiscal é uma das formas de sonegação mais combatidas pelo fisco. Inúmeras são as ações levadas a cabo com este intuito. Não obstante, na presente pesquisa, constatou-se que esta infração foi a maior causa de aplicação de multas, com mais de 47% do total.

O objetivo da pesquisa é apresentar alguns procedimentos que podem ser adotados para diminuir o número de autos de infração. Esses procedimentos, podem ser úteis, principalmente, nos casos de erros involuntários, onde não haja a intenção de cometer a sonegação. Nos parece não ser o caso da venda de mercadorias sem nota fiscal, onde esta intenção, apresenta-se de forma clara.

Porém, os governos vem elaborando programas, para incentivar a saída da informalidade das pequenas empresas e dos pequenos empreendedores, com regimes simplificados de apuração e cobrança dos impostos, com baixos custos, em relação aos benefícios proporcionados.

**Procedimentos sugeridos:** A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ, disponibilizou recentemente em seu site na internet [www.sefaz.ce.gov.br](http://www.sefaz.ce.gov.br), a emissão de notas fiscais avulsas online, que poderão ser emitidas no conforto da residência do cidadão ou da sede das empresas, sem necessidade de dirigir-se ao órgão. Poderão utilizar-se do sistema pessoas físicas, pessoas jurídicas sem inscrição estadual, artesãos, empresas enquadradas no regime “outros” sem blocos de nota fiscal, órgãos públicos e micro-empendedor individual.

Para os pequenos empresários que querem formalizar a sua atividade, há a opção pelo enquadramento no simples nacional, que tem carga tributária reduzida e simplificada e ainda, o programa micro-empendedor individual, permitido para alguns tipos de atividades onde o pagamento de impostos é praticamente simbólico .

Em ambos os programas, são unificados a maioria dos impostos federais, estaduais e municipais. Maiores informações podem ser encontradas no site [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

O fisco conta com recursos cada vez mais sofisticados para cumprir o seu papel fiscalizador. É intenso o cruzamento de dados entre vendedores, compradores, operadoras de cartão de crédito, cartórios, operações bancárias, etc. Nesse sentido, a cada dia, diminuem as chances de sair ileso de uma tentativa de sonegação.

### **3.2.2 Mercadorias acompanhadas de documento fiscal inidôneo**

Segunda infração que mais aparece na pesquisa, com mais de 44% do total, e facilmente observado na prática, a inidoneidade de documento fiscal é muito comum. Podemos dizer que em grande parte, é causada por erros no preenchimento, devido à falta de conhecimento ou de atenção e que muitas vezes poderia ser evitado.

Conforme visto na revisão de literatura, o Art. 131 do RICMS-CE, traz os fatos que podem ensejar a desconsideração do documento, tornando-o inidôneo. Passaremos a comentar os itens que mais ocorrem na prática, conforme segue:

*Art. 131. Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou ainda quando:*

*I – omita indicações que impossibilitem a perfeita identificação da operação ou prestação;*

**Comentário:** Neste caso, é comum a falta de indicação da operação, ou uso de expressões genéricas como “outros”, sem oferecer maiores detalhes.

**Procedimento sugerido:** Observar e informar na nota fiscal o CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações, instituído pelo convênio s/nº de 1970, disponível em [http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/servicos\\_online/dief/cfop.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/servicos_online/dief/cfop.asp) (Acesso em 19/11/2010), bem como, acrescentar informações sempre que necessário, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal (Art. 425).

III – contenha informações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;

**Comentário:** É o caso por exemplo, de descrever o produto de uma forma genérica e ao analisar, constatar que trata-se de marcas, modelos, referências e inclusive, preços diferentes, ou informar uma operação quando trata-se de outra, ou incompatibilidades entre os dados de destino mencionados no documento e o local real da entrega, dentre outros.

**Procedimento sugerido:** Que o gestor certifique-se de que as pessoas responsáveis pela emissão de notas fiscais, recebam o treinamento devido e que estejam qualificadas para tal. O investimento em treinamento poder ser muito vantajoso se comparado aos altos valores que as penalidades por infração podem atingir; bem como que seja dada especial atenção às operações que não são rotineiras na empresa. Caso a irregularidade seja detectada antes do início de uma ação fiscal, poderá, dependendo do caso, valer-se de algumas alternativas, como cancelamento (Art. 138), Correção de dados pela emissão de outro documento para este fim (Art. 174) ou carta de correção (Art. 131-A).

IV - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;

**Comentário:** O documento fiscal é algo importante e não basta que apenas o emissor o entenda, é feito para utilização de diversas pessoas ou órgãos, portanto, clareza é fundamental.

**Procedimento sugerido:** Ao detectar a presença de emendas ou rasuras ou ainda que pode estar ilegível, é preferível que se cancele o documento e o substitua, antes do início da operação. Em alguns casos, poderá ainda utilizar-se do formulário denominado “carta de correção” (Art. 131-A e 138).

*V – seja emitido por contribuinte fictício ou que não mais exerça suas atividades, bem como por pessoa jurídica cuja inscrição no CGF tenha sido baixada, de ofício ou a pedido, suspensa ou cassada;*

**Comentário:** Esta infração é mais comum em pequenas empresas, quando o contribuinte efetua a sua inscrição, confecciona talões de nota fiscal e posteriormente, não cumpre as obrigações de prestar informações ao fisco, ou mesmo de pagamento dos impostos. Estas faltas resultam geralmente, na suspensão ou baixa de ofício. Ocorre que, em certo momento ele emite algum documento fiscal, sem estar apto a fazê-lo e o fisco, tomando conhecimento, procede à autuação.

**Procedimento sugerido:** Após a constituição de uma empresa deve-se ter em mente, que há obrigações a serem cumpridas, para que se esteja apto a exercer a atividade. Na época atual, com o advento da internet, é muito simples acompanhar a situação cadastral da empresa, no caso da inscrição estadual há um portal nacional, denominado SINTEGRA – Sistema integrado de informações sobre operações interestaduais com mercadorias e serviços, onde qualquer pessoa, consulta a situação cadastral de empresas nas Secretarias de Fazenda de todos os Estados e do Distrito Federal, no endereço <http://www.sintegra.gov.br/>, acessado em 19/11/2010.

*VI – não for o legalmente exigido para a operação ou prestação, salvo o emitido por contribuinte deste Estado e que não implique em redução ou exclusão do pagamento do imposto;*

**Comentário:** Conforme visto na revisão de literatura, há diversos tipos de documento fiscal, cada um com sua utilização específica, como nota fiscal de produtor, nota fiscal de venda a consumidor, modelos 1 e 1-A, etc. Não pode por exemplo, uma nota fiscal de consumidor acompanhar uma mercadoria em operação interestadual.

**Procedimento sugerido:** Observar as regras gerais para documentos fiscais nos artigos 127 a 143 e os diversos tipos de notas fiscais e quando devem ser utilizadas, nos artigos 169 a 183.

VII – emitido:

- a) após expirado o prazo de validade;
- b) após ser excluída do CGF a inscrição do emitente
- c) por equipamento de uso fiscal, sem a devida autorização do fisco;

**Comentário:** Existem dois tipos de prazo de validade para os documentos: O primeiro, refere-se ao prazo de 7 dias para entrega da mercadoria, em operações internas, após a emissão do documento, quando ele perde a validade jurídica e o segundo diz respeito ao prazo de 3 anos para utilização do documento, contados da data da emissão da AIDF – Autorização pra impressão de documentos fiscais, quando perde a validade.

**Procedimento sugerido:** No caso da mercadoria não ser entregue no prazo de 7 dias após a emissão da nota fiscal, o contribuinte deverá arquivar todas as vias do documento, anotando os motivos para tal. Ou ainda, pode procurar o fisco, para revalidar o documento, que poderá ser feito, caso sejam acatadas as justificativas apresentadas (Art. 428). No caso de expirar o prazo de 3 anos após a autorização, o documento não poderá mais ser utilizado, pode porém, requerer ao fisco a prorrogação da validade dos documentos fiscais (Art. 429).

XII – tratando-se de nota fiscal modelo 1 ou 1-A, ou de documento substituto desta, ainda que autorizado por regime especial, seja emitida, a partir de 1º de abril de

2008, por contribuinte obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica (NF-e), nos termos do protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007.

**Comentário:** A obrigatoriedade de emissão da nota fiscal eletrônica (NFe), começou a vigorar a partir de 01/04/2008, para alguns setores da economia e estendeu-se a outros gradativamente.

**Procedimento sugerido:** Verificar junto ao portal da NFe na internet, no endereço <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/assuntoagrupado1.aspx#sc016> (acessado em 19/11/2010), pelo ramo de atividade, se a empresa encontra-se obrigada. Para as atividades não alcançadas pela obrigatoriedade, a expectativa é que os contribuintes se interessem de forma voluntária e gradual a serem emissores da NFe, em virtude dos benefícios proporcionados (Art. 176-A).

### **3.2.3 Falta do cumprimento de formalidades previstas na legislação**

**Comentário:** As faltas relativas ao não cumprimento de formalidades previstas na legislação, são geralmente, aquelas causadas por erros ou omissões que não chegam a ser tão graves ao ponto de tornar o documento fiscal inidôneo. Procuraremos comentar as faltas relacionadas ao trânsito de mercadorias, objeto deste trabalho, pois estando compreendidas no campo das obrigações acessórias, tem alcance ligado a todas as atividades do contribuinte, como cadastro, prestação de informações, escrituração de documentos, etc.

A falta de uma informação obrigatória na nota fiscal, pode ensejar uma infração deste tipo. Por exemplo: É obrigatório informar o código do produto estabelecido na NCM/SH – Nomenclatura Comum do MERCOSUL/Sistema Harmonizado. Tal informação é necessária, pois muitos produtos, não conhecidos pela maioria das pessoas não podem ser identificados apenas pelo nome. Uma consulta à NCM, permite saber do que se trata, a que grupo pertence, para que serve. Então, caso não seja informada tal classificação, estará o sujeito passivo, correndo o risco de ser autuado por falta do cumprimento de formalidades previstas na legislação.

**Procedimentos sugeridos:** Há algumas formalidades que são comuns a todos os tipos de atividades, como requisitos e dados das notas fiscais. Porém, alguns tipos de atividades, ou operações, requerem o cumprimento de formalidades específicas. O ideal é que ao iniciar uma atividade, o contribuinte faça uma pesquisa à legislação ou uma consulta ao órgão de fiscalização, para identificar todas as obrigações a que está sujeito, evitando assim, o risco de sofrer autuação.

O Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (disponível em [www.sefaz.ce.gov.br](http://www.sefaz.ce.gov.br)), em seu livro terceiro, título II, traz um elenco de operações com regimes especiais de tributação, onde lista os procedimentos necessários a cada uma delas. Alguns exemplos são: Operações com bens do ativo permanente e consumo, depósito fechado, devolução de mercadorias, consignação, demonstração, remessas para conserto, vendas à ordem ou para entrega futura, realizada por estabelecimento de construção civil e assemelhados, microempresa e empresa de pequeno porte, etc.

## 4 CONCLUSÃO

Na conjuntura atual, para manter-se no mercado, a empresa deve buscar a excelência de forma contínua. É preciso ter competitividade para adaptar-se à complexidade do sistema econômico mundial. Além de aumentar a produtividade e as receitas, os gestores buscam a redução de custos. Neste sentido, são feitos grandes investimentos na reengenharia de produção, logística, etc. Porém, é comum, procedimentos simples na área fiscal serem negligenciados, gerando despesas inesperadas e desnecessárias com multas por infração à legislação tributária, anulando outros esforços para redução de custos.

O presente trabalho, através de um estudo de caso no Posto fiscal de Queimadas, Estado do Ceará, identificou as infrações mais comuns, que foram: Circulação de mercadorias sem documento fiscal, circulação de mercadorias com documento fiscal inidôneo e falta do cumprimento de formalidades previstas na legislação. Foram analisados os motivos de tais irregularidades e apresentadas algumas sugestões de procedimentos, visando a diminuição destas infrações.

Desta forma, os objetivos que haviam sido estabelecidos de, estudar os procedimentos que poderiam ser adotados pelas empresas, para diminuir a quantidade de infrações ou pendências nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, ao passarem pelas divisas do Estado do Ceará; analisar os motivos das irregularidades e apresentar sugestões para orientar na correção dos procedimentos, foram atingidos. Houve uma alteração apenas no objetivo de levantar as operações que geram o maior número de infrações ou pendências, conforme explicado no capítulo 3.1, devido à impossibilidade de fazer a identificação por operação, fizemos por tipo de infração, não trazendo prejuízo à pesquisa.

A contribuição da pesquisa, ainda que modesta, tem seu valor na medida em que alerta que com a adoção de procedimentos simples, poderiam ser evitados custos, que impactam no resultado da empresa e que direta ou indiretamente são repassados à sociedade de uma maneira geral.

A adoção da nota fiscal eletrônica (NFe) que vem sendo implantada no Brasil, pode ajudar a diminuir os erros, na medida em que o sistema faz algumas críticas de dados. Novos estudos poderiam ser feitos, comparando a ocorrência de erros entre a nota fiscal comum e eletrônica.

Por fim, de uma observação geral da pesquisa, constata-se que grande parte das infrações poderiam ser evitadas, apenas com o preenchimento completo da nota fiscal, respondendo a todos os campos, de forma clara, legível, não deixando dúvidas quanto à natureza da operação, partes envolvidas e produtos objeto da transação.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª Ed. São Paulo, Editora Método, 2010.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 16ª Ed. São Paulo, Editora Método, 2008.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Constitucional Descomplicado**. 3ª Ed. São Paulo, Editora Método, 2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. Um Curso Moderno e Completo. 6ª Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>, acesso em 21/11/2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> acesso em 21/11/2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. 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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)> acesso em 21/11/2010.

CEARA. **Decreto nº 24.569**, de 31 de julho de 1997. Regulamenta e consolida a legislação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_tributaria/gerados/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_tributaria/gerados/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em 21/11/2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.670**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe acerca do Imposto sobre operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – ICMS -, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao\\_tributaria/gerados/legislacao\\_disponivel.asp](http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_tributaria/gerados/legislacao_disponivel.asp)>. Acesso em 21/11/2010.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Ajuste SINIEF nº 07**. Institui a nota fiscal eletrônica e o documento auxiliar da nota fiscal eletrônica. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>> . Acesso em 21/11/2010.

\_\_\_\_\_. **Convênio S/Nº.** de 15 de dezembro de 1970. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/CVSN\\_70.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/CVSN_70.htm)> Acesso em: 21/11/2010.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo. **Resumo de Direito Comercial.** 37ª Ed. São Paulo – SP, Editora Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_, **Resumo de Direito Civil.** 35ª Ed. São Paulo – SP, Editora Malheiros, 2007.  
LINDEMBERG, Antonio Henrique. **Resumo de Direito Constitucional.** Rio de Janeiro – RJ, Editora Ferreira, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS.** São Paulo – SP, Editora Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_, **Curso de Direito Tributário.** 26ª Ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 6ª Ed., São Paulo – SP, Editora Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Francisco Wildys de. **ICMS & Processo Fiscal.** 11ª Ed. – Fortaleza – CE, Editora Expressão Gráfica, 2008.

PINTO, Antonio Luiz de Toledo et al. **Código Tributário Nacional.** Constituição Federal e Legislação Complementar. 15ª Ed. Editora Saraiva, 2009.

**PORTAL NACIONAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA.** Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/> > Acesso em 21/11/2010.

RIBEIRO NETO, José. **Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará:** Comentários, Doutrina e Jurisprudência. Fortaleza – CE, Editora Fortes, 2009.

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ - SEFAZ.** Disponível em < [www.sefaz.ce.gov.br](http://www.sefaz.ce.gov.br) >. Acesso em 21/11/2010.

**SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS – SINTEGRA.** Disponível em < [www.sintegra.gov.br](http://www.sintegra.gov.br) >. Acesso em 21/11/2010.

ZAPATERO, Jose Alexandre. **Manual Prático de Direito Tributário.** São Paulo – SP, BR Editora, 2006.