

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ

**CURSO: ATUALIZAÇÕES DA
LEGISLAÇÃO DO ICMS**

Prof.: Antonio Eliezer Pinheiro (*)

Fortaleza – CE

ABRIL/2024

CURSO: ATUALIZAÇÕES DA LEGISLAÇÃO DO ICMS

LOCAL: CURSO ON-LINE – Via Zoom

PERÍODO: 17 e 18/04/2024

HORÁRIO: 18:30 às 21:30h

CARGA HORÁRIA: 6 h/a

PÚBLICO-ALVO: Profissionais e Estudantes da Contabilidade.

OBJETIVOS:

Atualizar os treinandos com as novas regras aplicáveis ao ICMS no Estado do Ceará, no que diz respeito às novas alíquotas e à Nova Lei do ICMS – Lei Estadual nº 18.665/2023. E aos pontos mais relevantes dos Novos RICMS que foram divididos em livros (decretos) e publicados separadamente.

CONTEÚDO PROGRAMÁTICO:

INTRODUÇÃO

1. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
2. LEIS COMPLEMENTARES E O ICMS
 - 2.1. LEI COMPLEMENTAR 87/1996
3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL
 - 3.1. LEI ESTADUAL Nº 18.665/2023 (ICMS)
 - 3.1.1. Critério Material
 - 3.1.2. Critério Temporal
 - 3.1.3. Não Incidência
 - 3.1.4. Isenção e Benefícios Fiscais
 - 3.1.5. Diferimento e Suspensão
 - 3.1.6. Critério Espacial
 - 3.1.7. Critério Pessoal
 - 3.1.8. Critério Quantitativo
 - 3.1.9. Sistemática de Apuração do ICMS
 - 3.1.10. Obrigações Acessórias
 - 3.1.11. Fiscalização e Ação Fiscal
 - 3.1.12. Penalidades
 - 3.1.13. Autorregularização
 - 3.1.14. Consultas
 - 3.2. Decreto nº 33.327/2019 (Livro I do RICMS)
 - 3.3. Decreto nº 35.061/2022 (Livro II do RICMS)
 - 3.4. Decreto nº 34.605/2022 (Livro IV do RICMS)
 - 3.5. Decreto nº 24.569/1996 (Livro III do RICMS)
4. BIBLIOGRAFIA

(*) Antonio **Eliezer** Pinheiro: Bacharel em Ciências Contábeis pela UFC. Especialista em Administração Fazendária pela UNICHRISTUS e Mestre em Economia no CAEN da UFC. Auditor Fiscal da Receita Estadual – Aposentado, Consultor Tributário e sócio das empresas Eliezer Pinheiro Consultoria Tributária e Bunker Consultoria e Compliance Empresarial.

INTRODUÇÃO

Prezados alunos, o objetivo desse material é discutirmos as últimas alterações ocorridas na legislação do ICMS no Estado do Ceará. Trataremos em especial sobre a Lei Nº 18.665/2023 – a nova lei do ICMS, aprovada no apagar das luzes de 2023, que trouxe uma série de novidades sobre diferentes assuntos, tais como: produtos da cesta básica, infrações, penalidades, autorregularização.

Inicialmente abordaremos o ICMS na sua origem constitucional e na Lei Complementar 87/1996 que o regulamentou, porém de forma muito resumida e tratando basicamente das últimas alterações ocorridas, em especial com a LC-192/2022.

Trataremos também da forma como a Secretaria da Fazenda vem adotando para atualizar o Regulamento do ICMS, que tem sido feito de forma particionada em pelo menos 4 decretos, no entanto teceremos algumas críticas, pelo fato de terem editado decretos em 2023, um pouco antes da publicação da nova lei do ICMS e com isso um sem-número de artigos desses decretos já não podem mais ser aplicados, pois o novo comando legal foi alterado.

Portanto não trataremos nesses RICMS de forma detalhada, mas apenas nos assuntos mais relevantes, que não foram alterados pela nova lei do ICMS. São eles o Decreto nº 33.327/2019 – Livro I; Decreto nº 35.061/2022 – Livro II e Decreto nº 34.605/2022 – Livro IV. Ressalte-se que o Livro III ainda está incluído na parte não revogada do Decreto nº 24.569/1997 de temas que foram aprovados na Lei Estadual de forma diversa.

Boa sorte e bons estudos a todos

1. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

As primeiras determinações legais acerca do ICMS encontram-se na Constituição Federal, a qual delegou a competência para a sua instituição aos Estados e ao Distrito Federal. Vejamos a redação atual do artigo 155:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I -

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

III -"

Além da disposição geral do *'caput'* do artigo, o ICMS é um dos tributos que possui o maior número de disposições previstas na Constituição Federal – cinco parágrafos do Art. 155, sendo que o § 2º é composto por cerca de doze incisos e cada um desses incisos, diversas alíneas. Sem dúvida, as características do ICMS, destacando-se a **não-cumulatividade** e a **competência compartilhada** entre os Estados e o DF, são as principais causas desta grande 'constitucionalização' das suas regras.

Apresentamos a seguir as principais disposições constitucionais acerca do ICMS:

- 1) **Não cumulatividade** – deverá ser compensado o ICMS devido em cada operação ou prestação, com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores;
- 2) Não terá direito ao crédito ou este será **anulado**, quando saída subsequente isenta ou não tributada;
- 3) O ICMS poderá ser **seletivo** (alíquotas diferenciadas), em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- 4) Senado Federal ficou obrigado a definir as **alíquotas interestaduais** e de exportação;
- 5) Também ao Senado Federal foi atribuída de forma facultativa, a determinação de **alíquotas internas mínimas e máximas**, porém em relação à alíquota mínima, a própria CF definiu que esta não poderia ser inferior às alíquotas interestaduais;
- 6) A EC-87/2015 definiu a responsabilidade do remetente no recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota (**DIFAL**), nas operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte do ICMS, consumidor final, iniciando de forma incipiente a adoção do princípio do destino como premissa da tributação sobre o consumo.
- 7) O ICMS tem data certa para **extinção definitiva** que será em **01/01/2033**, de acordo com o Art. 126 do ADCT da CF-88, incluído pela EC-132/2023 (Reforma Tributária). Será substituído pelo IBS – Imposto sobre Bens e Serviços de competência e arrecadação partilhada entre Estados, DF e Municípios. No período de 2026 a 2032 teremos o período de transição em que conviveremos com ambos os tributos.

2. LEIS COMPLEMENTARES E O ICMS

Na matriz legal da tributação do Brasil encontramos a já consagrada regra de reserva de competência para a Legislação Complementar, sempre que o corpo dos constituintes acordarem que determinados preceitos devam ser aprovados por um número mais representativo dos parlamentares da legislatura ordinária.

No campo do ICMS temos quatro Leis Complementares principais, destinadas a atender tais reservas. As mais conhecidas são a LC 24/75 e a LC 87/96, já que ambas atendem a necessidade de instituir o imposto e administrar a competência compartilhada. Juntam-se a estas as leis 63/90 e 116/03, a primeira para tratar da participação dos municípios na receita do ICMS e a segunda para atender, entre outros objetivos, ao previsto no inciso I do Art. 146, dirimindo os conflitos de competência que poderiam surgir na imposição do ICMS e do ISS.

Trataremos nessa apostila apenas da LC 87/96 e suas alterações posteriores, sempre com o enfoque nos objetivos que estamos abordando neste curso, quais sejam as mais recentes alterações na LC, como alíquotas do ICMS, essencialidade dos produtos, dentre outros.

2.1. LEI COMPLEMENTAR 87/96

No resguardo dos interesses dos Estados, os constituintes introduziram uma diretiva no Art. 34, §8º, dando prazo de sessenta dias contados a partir da promulgação da Constituição para instituição de tal Lei Complementar. Na sua ausência seria celebrado um convênio entre os Estados e DF, para fixar provisoriamente as normas acerca da matéria. Através desta exceção ao princípio de reserva legal, foi então celebrado o Convênio ICMS 66/88, no intuito de suprir esta lacuna. Foi este Convênio que deu o suporte legal ao ICMS desde dezembro de 1988 até outubro de 1996 (sete anos e oito meses), e as legislações estaduais que instituíram o ICMS foram promulgadas com base nas determinações nele contidas.

No ano de 1996 foi sancionada a Lei Complementar 87/96, que veio corrigir esta lacuna. Nela, o Governo Federal negociou e conseguiu **o fim da tributação sobre as exportações de produtos primários e semi-elaborados**, e aprovou também a possibilidade da apropriação de **créditos do imposto**, relativamente às entradas destinadas ao **ativo fixo e para uso e consumo** das empresas (minorando neste caso a baixa propensão ao investimento produtivo frente às altas taxas de juros reais praticadas naqueles anos). Foi alterado também o dispositivo referente ao diferencial de alíquotas, já que passou a ser permitido o crédito financeiro. Dadas estas perdas, para a aprovação da LC foram oferecidas compensações temporárias aos Estados, que perduram até hoje, porém com algumas contestações jurídicas por parte da União.

2.1.1. ASPECTO QUANTITATIVO NA LC 87/96

Dentre os diversos aspectos disciplinados na LC 87/96, estudaremos a Base de Cálculo, que em conjunto com as alíquotas disciplinadas na CF ou em resoluções do Senado, definem o *quantum* deve ser apurado do ICMS em cada operação ou prestação. No que diz respeito à base de cálculo encontramos quatro artigos na LC disciplinando esse elemento, quais sejam os artigos 13 ao 16. Lembramos, no entanto, que a melhor forma de estudarmos a aplicabilidade desses elementos é através do estudo da Lei Estadual 18.665/2023 ou de forma mais detalhada no próprio Decreto 33.327/2019 (Livro I do RICMS), em função de seus aspectos mais detalhistas, próprios da regulamentação, que veremos adiante.

Um aspecto importante em relação à definição da Base de Cálculo inserto na LC 87/96, trata-se da composição das parcelas relativas à importação, bem como o disciplinamento do cálculo, como indicados abaixo:

- I) A LC-194/2022 incluiu no campo da NÃO INCIDÊNCIA do ICMS os encargos referentes aos serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica (a saber a TUST, TUSD e Encargos Setoriais). No entanto, governadores de 12 estados ingressaram com a ADI nº 7.195 contestando partes da LC-194/2022 e com isso os Estados continuam cobrando ICMS sobre esses encargos;
- II) Outro tratamento específico previsto na LC 87/96, trata-se da incidência do ICMS nas transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que foi tornado inconstitucional pelo STF através da ADC 49, no entanto os Estados ao tempo que faziam cumprir a decisão judicial, criaram em substituição a figura da TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS nas operações interestaduais da mesma natureza, nos termos da LC-204/2023.

OBS.: Esse tema ainda está nebuloso e não foi regulamentado nem pelo Confaz nem pelos Estados que estão adotando a mesma sistemática de 2023 nas operações de transferências interestaduais, no entanto anotando nas Informações Complementares das NFE o um texto sugerido por uma Nota Orientativa do CONFAZ e no caso do Ceará através de um Comunicado publicado em 22/01/2024, com o seguinte teor: 1. A emissão dos Documentos Fiscais Eletrônicos (DFe) nas transferências de bens e mercadorias seguirá a legislação vigente no ano de 2023, adotando os campos de ICMS já utilizados, ainda que não reflitam o significado jurídico da não incidência, para documentar o valor do crédito a ser transferido. 2. Os Documentos Fiscais Eletrônicos devem ter o campo de informações adicionais do fisco preenchido com o texto "**Nota fiscal de transferência de bens e mercadorias não sujeita à incidência de ICMS, de que trata a ADC 49, emitida de forma a operacionalizar a transferência de crédito de ICMS**".

3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL

No sistema tributário brasileiro o ICMS tem a sua instituição prevista na Carta Constitucional de 1988 e nas Constituições das 27 unidades federadas. Por conta da competência concorrente entre as esferas de governo a própria carta constitucional reservou para a LC a definição dos núcleos das hipóteses de incidência tributária e diversos outros dispositivos necessários para nortear as leis instituidoras do ICMS na Unidades Federadas. Ao longo de 27 anos convivemos com a Lei Estadual nº 12.670/1996 que foi revogada em 27/12/2023, com a edição da Lei nº 18.665/2023 – a Nova Lei do ICMS no Ceará.

Analisaremos os principais e mais polêmicos pontos dessa nova lei do ICMS bem como alguns dispositivos dos Decretos que representam os livros do Regulamento do ICMS.

3.1. LEI ESTADUAL 18.665/2023 (Nova Lei do ICMS)

O ICMS foi instituído no Ceará por meio da Lei 12.670/1996 que teve sua vigência até dezembro/2023, quando foi revogada pela Nova Lei Estadual 18.665/2023. Nela encontramos as disposições sobre o ICMS, sobre as normas gerais dessa tributação, sobre a administração dos tributos, sobre a fiscalização e penalidades.

Nesta lei estadual estão definidos os elementos essenciais à existência do ICMS e conforme citado anteriormente estudaremos alguns desses elementos que têm causado dúvidas e polêmicas no meio produtivo e entre os profissionais que militam com esse tributo.

Analisaremos a sequência dos dispositivos legais com alguns comentários necessários para a compreensão sobre os assuntos tratados:

3.1.1. DO CRITÉRIO MATERIAL

Esse critério define o próprio objeto principal da lei que é a sua incidência e considerando que esse critério está definido na LC-87/1996, a lei estadual não pode fugir muito do texto legal da incidência e de sua origem constitucional, dessa forma o art. 2º da nova lei não difere substancialmente da Lei 12.670/96.

Apesar dos dispositivos que tratam da INCIDÊNCIA não terem sido substancialmente alterados pela nova lei, estes tiveram que observar o disposto na LC-87/1996, no entanto, uma vez que ao aprovarem o Projeto de Lei na ALECE, o PLP-116/2023 (depois transformado na LC-204/2023) ainda não havia sido promulgado pelo Presidente da República, foi incluído na lei um dispositivo que remete ao Chefe do Poder Executivo os poderes para regulamentar as alterações decorrentes da ADC-49, que trata da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Dessa forma o legislador estadual incluiu nas Disposições Finais e Transitórias o art. 194, que assim dispõe:

"Art. 194. Fica o Chefe do Poder Executivo **autorizado a incorporar** à legislação tributária estadual e a **regulamentar as disposições que vierem a ser editadas** no âmbito da legislação nacional que se refiram à transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em observância à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49." (GN)

3.1.2. DO CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal indica o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS e mais uma vez esse critério da materialidade temporal tem sua origem na Lei Kandir e os estados não podem fugir a esse comando maior. A principal mudança em relação à lei anterior foi em relação do inciso I do art. 3º que tinha a seguinte redação na lei anterior: "**Art. 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**"

Com a decisão do STF na ADC-49 e a alteração da Lei Kandir através da LC-204/2023, a nova redação desse inciso na Lei 18.665/2023 ficou assim: "**Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;**"

Nesse critério temporal temos a primeira de tantas presunções de ocorrência de fatos geradores, como esse caso do §5º do art. 3º a saber:

"Art. 3º (...)

§ 5º *Presume-se:*

I - entrada e saída do estabelecimento a mercadoria não declarada pelo contribuinte, cuja operação de aquisição tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte remetente, pelo transportador ou comprovada por outros meios de que dispõe o Fisco, inclusive eletrônicos;

II - prestado o serviço não declarado pelo prestador, cuja prestação tenha sido informada ao Fisco pelo contribuinte tomador ou comprovada por outros meios de que dispõe o Fisco, inclusive eletrônicos.

Essa presunção decorre dos cruzamentos de informações que o Fisco deverá promover tanto com os documentos fiscais emitidos, como com o SPED Fiscal, quando um terceiro participante informar uma operação ou prestação, não informada pelo destinatário ou remetente.

Outra novidade nesse critério temporal foi a previsão da Transferência de Crédito do ICMS, nas operações de transferência interestadual de mercadorias ou bens entre estabelecimentos da mesma empresa, com a mesma redação definida na LC-204/2023, conforme §8º do art. 3º, como segue:

"Art. 3º (...)

§ 8º **Não se considera ocorrido o fato gerador** do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade, mantendo-se o crédito relativo às operações e prestações anteriores em favor do contribuinte, inclusive nas hipóteses de **transferências interestaduais em que os créditos** serão assegurados, nos termos do § 4º do art. 12 da Lei Complementar nacional nº 87, de 13 de setembro de 1996:

I – **pela unidade federada de destino**, por meio de transferência de crédito, limitados aos percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada;

II – **pela unidade federada de origem**, em caso de diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o transferido na forma do inciso I deste parágrafo.

Por esse dispositivo não há incidência e sim transferência com as mesmas alíquotas interestaduais de 4%, 7% ou 12% conforme o caso. Dessa forma mudou apenas o nome do dispositivo legal de cobrança pelo Fisco, mas o valor cobrado será o mesmo.

Esse critério temporal ora estudado nos apresenta uma grande novidade nessa nova lei do ICMS, que é a possibilidade do Fisco **desconsiderar atos ou negócios jurídicos**, que os entenda que estão descaracterizando a ocorrência do Fato Gerador do ICMS, em observância ao disposto no art. 130 da mesma lei estadual e do Parágrafo Único do art. 116 do CTN, introduzido que foi pela LC-104/2001. Ainda hoje persistem diversas ações judiciais questionando esse dispositivo legal, no entanto os entes federados o têm regulamentado, sendo que no Estado do Ceará essa é a primeira vez que esse assunto é tratado na lei, após 23 anos de aprovação do comando normativo do Código Tributário Nacional. Vejamos o que dispõe o art. 4º e na sequência o art. 130, por esse referido:

"Art. 4º A autoridade fiscal poderá **desconsiderar** ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo, nos termos da legislação de regência, e observado o disposto no art. 130, quando for o caso." (GN)

"Art. 130. São **passíveis de desconsideração**, para fins de fiscalização e lançamento de ofício do crédito tributário, os atos ou negócios jurídicos praticados **com a finalidade de dissimular a real natureza dos elementos constitutivos** da obrigação tributária, visando a redução do valor do tributo, o seu não pagamento ou postergação deste, ou, ainda, a ocultação dos verdadeiros aspectos do fato gerador.

§ 1º Na desconsideração de ato ou negócio jurídico, levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

I – **falta de propósito** negocial;

II – abuso de forma jurídica.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se:

I – indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato;

II – abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

*§ 3º Os procedimentos para desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo obedecerão às **condições previstas em regulamento.**” (GN)*

Portanto essa desconsideração do ato jurídico nos termos do art. 4º e do art. 130 da nova lei do ICMS ainda requer regulamentação e não trata-se de um dispositivo que poderá ser aplicado antes de definidos esses procedimentos inclusive o direito à ampla defesa e ao contraditório do sujeito passivo.

3.1.3. DA NÃO INCIDÊNCIA

A não incidência é o critério mais amplo que poderíamos supor, pois além da negação direta do critério material da incidência, abrange tanto as definições contidas na Constituição Federal, que ganham uma aura de imutabilidade e por isso recebe o pomposo nome de imunidade, como os casos definidos na própria LC-87/1996 e outros critérios definidos na lei estadual. Diríamos em outras palavras que tudo aquilo que a lei não prevê como incidência pode-se considerar como não incidência, no entanto a definição específica é pra deixar fora do campo da incidência alguma operação ou prestação que se não fosse o dispositivo legal que afasta essa ocorrência, poderia ingressar no espectro da cobrança do tributo.

Nesse campo da não incidência as inovações foram a ampliação da não incidência para os chamados livros eletrônicos, como segue o inciso I do art. 5º:

"Art. 5º O ICMS não incide sobre:

*I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, ainda que gravados por meio eletrônico (**e-book**), bem como os suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como **leitores de livros eletrônicos (e-readers)**, ainda que possuam funcionalidades acessórias;*

Outra novidade foi a retirada do campo da não incidência do ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica ao consumidor de classe residencial com consumo mensal inferior a 50kwh, ao produtor rural e ao consumidor enquadrado na classe residencial "baixa renda" com consumo de 51 a 140kwh. Observar que esses dispositivos foram enquadrados na nova lei, no campo da ISENÇÃO, que na prática resulta em não pagamento, porém juridicamente tem um diferente tratamento.

3.1.4. DAS ISENÇÕES E DAS DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE BENEFÍCIOS FISCAIS

Da mesma forma que a não incidência é a negação da regra da materialidade do imposto, a isenção é a regra da dispensa do imposto após ocorrido o fato gerador, ou seja, a isenção é uma dispensa legal, prevista em lei e na maioria dos casos necessitando de autorização dos demais entes federados, através de Convênio ICMS. A nova lei trata tanto das regras gerais da isenção, como dos casos anteriormente previsto na Lei 12.670/96 com poucas mudanças.

Vale ressaltar que o Decreto nº 33.327/2019 (Livro I do RICMS) trata desse instituto da isenção e em seu Anexo I elenca quase 200 itens e um sem-número de subitens que detalham todos os casos de isenção do ICMS no Ceará.

Não ocorreram mudanças significativas na nova lei nesse quesito das isenções e das disposições gerais sobre os benefícios fiscais.

Destacamos apenas os seguintes itens da isenção:

- Inclusão da energia elétrica destinada ao produtor rural, ao consumidor de até 50Kwh e ao consumidor baixa renda de 51 a 140Kwh;
- Queijo tipo coalho saiu da Cesta Básica e ficou apenas na Isenção, junto com queijo manteiga, nas saídas dos produtores rurais e cooperativas;
- Carnes de ovinos e caprinos também foram excluídos da Cesta Básica ficando apenas na Isenção;

3.1.5. DO DIFERIMENTO E DA SUSPENSÃO

O diferimento é a postergação da cobrança do ICMS, para um momento em que o Fisco definir em regulamento e ocorre nas operações ou prestações internas.

Quanto à suspensão geralmente aplica-se nas operações ou prestações interestaduais, nos casos em que a incidência do imposto ficar condicionada a evento futuro, na forma estabelecida em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ ou conforme dispuser o regulamento.

Nesse caso também o Decreto nº 33.327/2019 (Livro I do RICMS) dispõe em seu Anexo II sobre os casos de Diferimento do ICMS no Estado do Ceará e nele estão contidos mais de 50 itens e subitens detalhando procedimentos nos casos específicos desses diferimentos.

3.1.6. DO CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial contido na lei tem o objetivo de definir com clareza o local da ocorrência do fato gerador e tem sua importância ainda maior e a definição da maioria dos casos na própria Lei Complementar 87/1996, em razão da competência compartilhada desse tributo, evitando dessa forma que um ente federativo exija o ICMS sobre operações ou prestações fora de sua jurisdição legal.

Destacamos nesse critério espacial, que na prática seria o local da operação ou prestação, dois dispositivos legais:

- Inclusão das hipóteses de **incidência compartilhada** no caso do ICMS DIFAL de operações e prestações destinadas a consumidor final em outra Unidade da Federação, nos termos da EC 87/2015;
- Definição do **destino jurídico** das mercadorias, nos casos de importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

Nesse critério espacial identificamos também um outro caso de presunção da ocorrência do fato gerador, definido no §6º do art. 24, *in verbis*:

"Art. 24 (...)

§ 6º **Presume-se interna** a operação quando o contribuinte **não comprovar a saída da mercadoria** do território deste Estado com destino a outra unidade da Federação ou a sua efetiva exportação."

Em relação a esse tema, no ano de 2017 a Secretaria da Fazenda encaminhou uma lei à ALECE retirando as penalidades referentes às saídas interestaduais de mercadorias, cujas Notas Fiscais não haviam sido seladas nos Postos Fiscais de fronteira do Estado. Acredito que retornar com essa presunção seja um retrocesso, considerando que o próprio Fisco dispõe das informações acerca de todas as Operações Interestaduais declaradas por quaisquer contribuintes do país que tenham emitido ou recebido quaisquer documentos fiscais de contribuintes cearenses e os tenha transmitido no SPED Fiscal.

3.1.7. DO CRITÉRIO PESSOAL

No critério pessoal temos a figura do Sujeito Passivo do fato gerador do ICMS que de acordo com a LC-87/1996 e o próprio Código Tributário Nacional, refere-se ao Contribuinte de fato e ao Responsável Tributário.

Tratando-se de Contribuinte a própria LC-87/1996 os definiu e a lei estadual apenas reproduz o que diz a norma prevista na CF-88. No entanto, quanto ao Responsável Tributário existem algumas definições na LC-87/1996, como o caso do Responsável por Substituição Tributária, porém o próprio ente federado poderá definir quais os responsáveis tributários e em que circunstâncias a estes são atribuídas as obrigações tributárias, na sua lei estadual.

A nova lei do ICMS não mudou o conceito de contribuinte herdado da lei anterior, que já observara a Lei Kandir, portanto nenhuma novidade nesse conceito.

No que se refere ao Responsável Tributário, a nova lei menciona a responsabilidade de terceiros **por excessos de poderes** conforme definido no art. 135 do CTN (Lei 5.172/66). A nova lei do ICMS reproduziu todas as regras anteriormente incorporadas à Lei 12.670/96, promovidas pela Lei nº 17.845/2021, acrescentando algumas condições que conferem ao agente público novas formas de identificação e responsabilização desses terceiros na caracterização de excesso de

poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa por estes administrada.

Algumas alterações foram feitas na nova lei, como forma de ampliar os critérios de definição das infrações cometidas por esses terceiros e as consequências punitivas dos atos praticados, como por exemplo a responsabilização do real proprietário da empresa, quando constituída por interposta pessoa (laranja), a saber:

"Art. 29 (...)

*§ 5º A imputação da responsabilidade **será extensível inclusive** às pessoas que **exerciam de fato a administração** da empresa de forma contemporânea à ocorrência dos fatos geradores, **ainda que não detentores de poderes formais** de gestão consignados nos atos constitutivos da empresa."*

A nova lei definiu ainda, com riqueza de detalhes, as regras e procedimentos para imputação de responsabilidade a terceiros, no entanto remeteu para regulamento o disciplinamento desses procedimentos.

Ainda em relação a essa imputação de responsabilidade a terceiros que necessita de regulamentação, já consta na própria lei alguns critérios insertos nos art. 31 a art. 33, em relação aos momentos em que essa imputação poderá ocorrer:

- 1) No decorrer da Ação Fiscal;
- 2) No ato do julgamento do Processo Administrativo pelo CONAT; ou
- 3) Na constituição definitiva do Crédito Tributário que não tenha sido extinto, que será feita pela PGE.

Em relação às operações ou prestações interestaduais destinadas a pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, a novidade foi a responsabilização destas, nos casos em que o remetente não fez a retenção e recolhimento do ICMS DIFAL, a saber:

"Art. 30 São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

(...)

*XIV - qualquer pessoa que, na condição de **não contribuinte consumidor final**, adquira mercadoria, bem ou serviço em operações interestaduais."*

Esse é um dos motivos que a Secretaria da Fazenda já está lançando esse imposto no SITRAM, para pessoas físicas ou Jurídica não contribuinte do ICMS, cujo remetente não recolheu o DIFAL. Basta consultar na página da Sefaz (Serviço -> SITRAM), com os dados do CPF ou CNPJ de não contribuinte e estará disponível o DAE para recolhimento do ICMS nessas situações.

Quanto à responsabilidade por Substituição Tributária, essa regra tem como origem a LC-87/1996 e não ocorreram alterações das regras gerais da ST nessa nova lei do ICMS, inserta nos art. 34 ao art. 43.

A novidade em relação à Responsabilidade por Substituição Tributária deve-se apenas ao aumento substancial dos produtos sujeitos a ST (Anexo Único da Lei), dentre eles destacamos:

- Suplementos nutricionais, inclusive proteicos, e os que possuam funções estimulante e energética para melhora de desempenho na prática de esportes;
- Ração animal (**antes apenas animais domésticos**);
- Requeijão e demais produtos lácteos, inclusive similares;
- Produtos de cama e mesa, **toucador ou cozinhas**;
- Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas;
- Papéis, plásticos e vidros;
- Pedras, rochas ornamentais, mármore e granitos;
- Máquinas e equipamentos;
- Lâmpadas elétricas **e eletrônicas**;
- Extratos, essências e concentrados de chá, mate ou à base de café;
- Crustáceos e molusco;
- Cal hidratado e moído;
- Dentre outros.

3.1.8. DO CRITÉRIO QUANTITATIVO

Em relação ao critério quantitativo estão presentes dois elementos essenciais à existência do Imposto, como segue:

- 1) Base de Cálculo
- 2) Alíquota

3.1.8.1. DA BASE DE CÁLCULO

Em relação à Base de Cálculo a lei definiu os casos específicos para sua identificação e muitos deles estão insertos na própria LC-87/96, portanto a lei estadual apenas os reproduz, haja vista estarem vinculados ao critério material (hipótese de incidência) e ao critério temporal (fato gerador).

A lei estadual define as formas de alteração dessa base de cálculo, quer seja com o acréscimo de valores imputados ao valor original da operação, como nos casos de agregação na Substituição Tributária, como as parcelas adicionadas ao valor da mercadoria, nos casos das Importações.

Em relação à Base de Cálculo podemos destacar o que está na nova lei do ICMS podemos destacar o detalhamento que o Fisco promoveu em relação à **arbitragem** do valor, utilizando critérios objetivos e outros relacionados ao procedimento de fiscalização. Vejamos o que reza o art. 55 da nova lei:

*"Art. 55. Nas seguintes hipóteses, e observado, quando for o caso, o disposto nos arts. 50 e 51, o valor das operações ou das prestações **poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal**, sem prejuízo das penalidades cabíveis:*

I – não exibição ou entrega, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros, equipamentos, arquivos ou documentos fiscais;

II – fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

III – declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente no mercado local ou regional das mercadorias ou dos serviços;

IV – transporte ou estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais ou sendo estes inidôneos;

V – em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, livros, esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

§ 1º Para efeitos de arbitramento de que trata este artigo, quando for o caso, o Fisco poderá adotar os seguintes parâmetros:

I – o valor mínimo de referência;

II – o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

III – o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

IV – o custo das mercadorias ou dos serviços, acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento ou do lucro bruto apurado com base na escrita contábil ou fiscal;

V – o valor fixado por órgão competente, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, o valor identificado por meio do Catálogo Eletrônico de Valores de Referência – CEVR, bem como o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, conforme o caso;

VI – o valor estabelecido por avaliador designado pelo Fisco;

VII – o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior ou, também na falta deste, posterior, na hipótese dos incisos I e V do caput deste artigo.

§ 2º Para fins do disposto no inciso IV do §1º, são consideradas despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, inclusive as seguintes:

I – salários, comissões, pró-labore, benefícios e retiradas;

II – aluguel, água, luz e telefone;

III – tributos;

IV – demais despesas que, direta ou indiretamente, sejam usuais na atividade da respectiva empresa.

§ 3º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no §1º será adotado o valor que se aproximar dos referidos parâmetros.” (Grifamos)

Esses são os critérios de arbitramento da Base de Cálculo, nos casos em que o contribuinte não consiga comprovar o real valor de suas operações ou prestações ou quando o Fisco detectar subfaturamento.

Uma outra novidade em relação à base de cálculo foi o detalhamento que o Fisco promoveu nos casos em que forem identificadas aquisições de mercadorias por **pessoa física ou jurídica não inscrita no CGF**, em volume que caracterize o intuito comercial, determinando legalmente que os documentos que acobrem essas operações sejam considerados inidôneos e definindo o arbitramento da base de cálculo para fins de cobrança do ICMS, nos termos do art. 58 da nova lei, a saber:

*"Art. 58. Ressalvado o disposto no § 4º do art. 27, nas **operações interestaduais de que decorra a entrada de mercadorias destinadas à pessoa física ou jurídica não inscrita no CGF**, bem como quando esta tenha adquirido mercadorias em **operações internas**, caso seja constatada pela autoridade fiscal, a partir dessas operações, a sua condição de contribuinte, decorrente da **verificação de habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial**, o documento fiscal será considerado inidôneo, na forma do art. 123, inciso XI, e será antecipada a cobrança do ICMS devido relativamente à operação subsequente a ser realizada pelo destinatário enquadrado como contribuinte, sendo devido, por ocasião da entrada das mercadorias neste Estado ou da aquisição interna, conforme o caso, imposto cuja base de cálculo corresponderá ao montante do valor da operação, nele incluídos o IPI, se incidente, frete, seguro e demais despesas debitadas ao adquirente, **acrescido do percentual de agregação correspondente a 30% (trinta por cento)**, observado o disposto no §2º.*

*§1º Caso a mercadoria adquirida pela pessoa física ou jurídica não inscrita no CGF esteja sujeita a **regime de substituição tributária**, o regime de tributação previsto neste artigo prevalecerá, e, caso a sistemática de substituição preveja a aplicação de **percentual de agregação diverso**, este será utilizado na composição da base de cálculo de que trata o presente artigo, em substituição ao referido no caput.*

*§2º Ocorrendo a situação prevista neste artigo, a mercadoria, quer **esteja depositada ou em trânsito**, será **considerada em situação irregular**, conforme art. 154, ficando caracterizada a infração prevista no art. 177, inciso III, alínea "a", item 2, sem prejuízo da cobrança do imposto de que trata este artigo.*

§3º O cálculo do ICMS devido a este Estado será efetuado mediante a observância dos seguintes critérios:

*I - **não serão considerados eventuais créditos destacados** no documento fiscal inidôneo de que trata o §2º;*

*II - sobre a base de cálculo será aplicada a **alíquota interna** correspondente à respectiva mercadoria.*

§4º Não será devido o imposto de que trata este artigo nos casos em que as mercadorias adquiridas **já tenham sido tributadas por regime de substituição tributária** abrangente de toda a cadeia de circulação da mercadoria, até o consumidor final, sem prejuízo da aplicação da penalidade prevista no art. 177, inciso III, alínea "a", item 2, decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

§5º O disposto neste artigo não desobriga o contribuinte de **providenciar a sua inscrição no CGF**, em observância ao disposto no art. 107, caso se verifique a continuidade da prática de operações com **habitualidade ou em volume** que caracterize intuito comercial, a enquadrá-lo na condição de contribuinte do ICMS.

§6º Na hipótese do §5º, a pessoa física ou jurídica que não promover a regularização de sua situação cadastral poderá ficar **sujeito a regime especial de monitoramento e fiscalização das operações que continuar praticando**, os quais poderão ser abrangentes inclusive da realização de procedimento simplificado, sumário e automatizado de aplicação de penalidades, conforme dispuser a legislação."

Esse arbitramento poderá alcançar as operações **ocorridas nos últimos 5 anos** destinadas a Pessoas Físicas ou Jurídicas sem Inscrição no CGF, considerando o disposto no §1º do art. 144 do CTN, como segue:

"Art. 144 (...)

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, **posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração** ou processos de fiscalização, **ampliado os poderes de investigação** das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

3.1.8.2. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Uma outra forma de modificação do valor originário da mercadoria para efeito de identificação da Base de Cálculo, são os casos de Redução da Base de Cálculo, pelos mais diferentes motivos, sendo o principal, presente na nova lei do ICMS, como em todas as anteriores, os produtos da chamada cesta básica.

A seção que trata da Redução da Base de Cálculo é bem abrangente dessa forma optamos por agrupá-la de acordo com os tipos de redução, tecendo alguns comentários acerca desses dispositivos

- a) **Redução de BC dos produtos da Cesta Básica** – essa redução está prevista nos art. 61 e 62 da nova lei do ICMS e foi alvo de muitas alterações em relação à lei anterior, por utilizar uma série de critérios bastante restritivos em relação aos produtos antes alcançados por esse benefício fiscal, a exemplo de tipos específicos de produtos, como arroz, açúcar, frangos, ovos, dentre outros. O que entendemos como estranho

foi terem incluído carne de rã como produto da cesta básica, ao tempo em que retiraram aves e ovos que não fossem de frangos. Considerando a nova alíquota modal do ICMS no Ceará em 20%, vigente desde 01/01/2024, essas reduções ficaram definidas como 65% e 40%, equivalentes a uma carga tributária de 7% e 12% respectivamente, semelhante à carga tributária anterior.

- b) **Redução de BC nas Prestações de Serviços de Transporte** – essa redução está definida no art. 63, referente ao serviço de transporte de passageiros e se manteve inalterada em 58,82% desde quando a alíquota modal do ICMS era de 17%. Com isso a carga tributária desse serviço de transporte de passageiros tem uma carga tributária equivalente a 8,23%.
- c) **Redução de BC nas Prestações de Serviços de Comunicação** – essa redução está definida no art. 64 que se aplica nas prestações de serviços de telecomunicações de empresas de telemarketing localizadas a no mínimo 60km de Fortaleza, que empreguem no mínimo 1.000 funcionários. Essa redução equivale a uma carga tributária de 8%.

3.1.8.3. DAS ALÍQUOTAS

A alíquota modal do ICMS no Estado do Ceará já sofrera alteração por meio da Lei Estadual nº 18.305, de 15 de fevereiro de 2023, dessa forma a Lei nº 18.665/2023 apenas detalhou tanto essa alíquota modal que foi alterada de 18% para 20%, com vigência a partir de 01/01/2024, como as demais alíquotas do ICMS, detalhadas por produtos, operações internas, interestaduais e de importação, bem como nas prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Uma das críticas que fazemos em relação a essa alíquota foi terem deixado a alíquota de 25% para álcool para quaisquer fins e reduzido para 20% o álcool combustível, embora que os Estados tenham sido obrigados por Lei Complementar Nacional a fazer essa redução das alíquotas para combustíveis, energia e serviços de comunicação.

São as seguintes as alíquotas vigentes em 2024:

- **NAS OPERAÇÕES INTERNAS**
 - a) **28% (vinte e oito por cento)** para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, rodas esportivas de automóveis e para os seguintes produtos, bem como suas partes e peças: aviões ultraleves, asas-deltas, drones, embarcações esportivas e de recreio, e jet-skis;
 - b) **25% (vinte e cinco por cento)** para joias e álcool para quaisquer fins, exceto quando combustível;
 - c) **20% (vinte por cento)** para operações com combustíveis, energia elétrica e para as demais mercadorias ou bens;
- **NAS PRESTAÇÕES INTERNAS:**
 - a) **20% (vinte por cento)** para prestações de serviços de comunicação e serviços de transporte intermunicipal;

- **NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS**

- a) **4% (quatro por cento)**, nas prestações de serviços de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal;
- b) **4% (quatro por cento)**, para as mercadorias ou bens importados do exterior por contribuintes do imposto;
- c) **12% (doze por cento)** para as demais prestações ou operações com bens destinados a contribuintes ou não do imposto.

IMPORTANTE: O Adicional FECOP não é matéria dessa lei do ICMS e sim da LC-37/2003 e a novidade é que a partir de 01/01/2024 não haverá mais FECOP para Energia Elétrica, Gasolina e Serviços de Comunicação, por terem sido declarados essenciais de acordo com a LC-194/2022 (Federal).

3.1.9. DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO ICMS

Literalmente o princípio da não cumulatividade está claramente definido na própria Constituição Federal e a Lei do ICMS apenas reproduziu essa norma que é garantidora desse princípio, nos termos do art. 67, como segue:

*"Art. 67. **O ICMS é não cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado."*

Esse capítulo da lei além de definir esse princípio constitucional, detalha as formas de compensação dos créditos do ICMS e outros procedimentos de apuração do imposto como os estornos, vedações e transferências de créditos e não trouxeram muitas alterações em relação à lei anterior.

Extrairíamos como uma boa novidade o detalhamento em relação ao crédito extemporâneo, tendo essa nova lei permitido o creditamento sem sequer a anuência do Fisco, nos termos dos §§6º e 7º do art. 69, como segue:

"Art. 69 (...)

*§ 6º Caso o contribuinte **tenha deixado de escriturar** o crédito do imposto no período em que ocorrer a **entrada real** ou **simbólica da mercadoria ou bem** em seu estabelecimento, bem como naquele em que houver sido prestado o serviço que lhe confira o direito ao crédito, a apropriação por meio de escrituração poderá ocorrer **de forma extemporânea, sem retroatividade**, observado o prazo quinquenal de utilização, previsto no art. 78, e **independentemente de autorização** do Fisco ou pagamento de taxas, desde que obedecidos os procedimentos previstos na legislação para fins de escrituração do respectivo crédito.*

*§ 7º O crédito de ICMS, inclusive o de que trata o § 6º, será **escriturado pelo seu valor nominal.**"*

3.1.10. DO RECOLHIMENTO DO ICMS E DA RESTITUIÇÃO

A Lei nº 18.665/2023 não fez alterações significativas nesse capítulo, que finda os elementos essenciais para a existência do imposto, com os prazos para recolhimento e as regras para parcelamento do ICMS e finaliza com o capítulo da restituição do ICMS, fechando com essas regras os dispositivos que compõem o Livro I do RICMS, inserto anteriormente no Decreto nº 33.327/2019, no entanto com tantas alterações que foram incluídas na nova lei do ICMS, fatalmente esse decreto deverá ser novamente editado e o que se espera é que dessa feita os quatro livros que compõem o Regulamento do ICMS sejam compilados em um único Decreto.

3.1.11. DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

No capítulo que trata das obrigações acessórias temos o texto base contido no próprio CTN, que conceitua o que são obrigações acessórias e em seguida foram incluídas na lei todas essas obrigações, a saber:

- 1) Da Inscrição no Cadastro Geral da Fazenda (CGF)
 - a. Suspensão do CGF;
 - b. Cassação do CGF;
 - c. Anulação de Ofício do CGF;
 - d. Cassação Sumária do CGF.
- 2) Das Disposições Gerais sobre Livros, Documentos e Escrituração Fiscal.

Os casos de suspensão, cassação e anulação de ofício (desde a origem) já estavam previstos na lei anterior. A novidade foi a criação da Cassação Sumária, quando a empresa for declarada inapta pela autoridade competente da Secretaria da Fazenda, ante a sua inexistência de fato, que nesse caso terá efeito a partir da data da desse evento.

Quanto a **Anulação de Ofício do CGF**, poderá ocorrer quando forem constatados um dos seguintes fatos:

- Simulação de existência do estabelecimento ou da empresa;
- Constituição da empresa por interpostas pessoas ("laranjas");
- Inexistência de estabelecimento para o qual foi efetuada a inscrição;
- Utilização de dados ou documentos cadastrais falsificados ou adulterados;
- Participação do contribuinte em organização ou associação criminosa, com:
 - a) fraude fiscal estruturada;
 - b) operações com mercadorias objeto de receptação, roubo, furto ou contrabando;
 - c) atos de produção, comercialização ou manutenção em estoque de mercadoria falsificada ou adulterada.

A Anulação de Ofício implica na **inidoneidade** de todos os documentos fiscais, caracterizando o perdimento, em favor do Estado do Ceará, dos bens e das mercadorias em estoque, bem como das mercadorias que estiverem em trânsito, repercutindo, desde então, nos créditos fiscais que tenham sido apropriados na EFD, inclusive por terceiros.

Em relação aos Livros, Documentos e Escrituração Fiscal nenhuma mudança mais significativa em relação à lei anterior, sendo remetido novamente para regulamentação as regras e procedimentos relativos a essas obrigações acessórias.

3.1.12. DA FISCALIZAÇÃO E DA AÇÃO FISCAL

Em relação à Fiscalização não ocorreu mudança de competência dos agentes públicos, apenas acrescentaram os critérios de fiscalização das empresas do Simples Nacional, já previstos na LC-123/2006.

Foi incluído no art. 130 dessa lei, os mesmos critérios de desconsideração de atos e negócios jurídicos previstos no Parágrafo Único do art. 116 do CTN, incluído pela LC-104/2001, já mencionados anteriormente.

O art. 132 da Lei Nº 18.665/2023 determina quais Pessoas Físicas ou Jurídicas estarão obrigadas a prestar informações ao Fisco, mediante intimação. Nesse rol de pessoas, o ente pode elencar alguns diferentes dos que estão previstos no art. 197 do CTN, que define exemplificativamente um rol com 7 tipos. A lei 12.670/96 havia elencado 11 tipos e a nova lei definiu 19 distintos tipos de pessoas que podem ser intimadas a prestar informações sobre operações ou prestações promovidas por empresas a estes relacionadas e entre essas novas pessoas físicas ou jurídicas destacamos as seguintes:

- Empresa prestadora de serviço de transporte no âmbito municipal;
- Transportador autônomo não inscrito no CGF;
- Administrador de rodovias, ferrovias, hidrovias, portos, aeroportos;
- Pessoas que administrem ou prestem serviços comerciais em ambientes virtuais.

3.1.13. DO LEVANTAMENTO FISCAL

Em relação ao Movimento Real Tributável indicado no art. 146, a redação do *caput* e dos parágrafos não sofreu nenhuma alteração, no entanto em relação à caracterização de Omissão de Receitas acrescentaram 5 critérios aos 7 existentes na lei anterior e criaram a presunção de Omissão de Entradas, também a partir da Análise Econômico-Financeira, com os seguintes critérios:

- **Diferença a menor entre o valor do estoque** inicial de mercadorias, somado ao custo das entradas de mercadorias e o valor do estoque final somado às saídas de mercadorias avaliadas pelo valor de custo, por item de estoque;

- Existência de **pagamentos sem registro contábil** ou não registrados como quitação de direitos de fornecedores, em relação aos quais o titular ou preposto, regularmente intimado a prestar informações, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a aplicação integral dos recursos utilizados nessas operações;
- **Diferença apurada pelo cotejo** entre as entradas registradas e o valor das entradas efetivamente praticadas.

Entendemos que essa presunção poderá suscitar os maiores problemas, considerando que nem sempre uma diferença a maior no disponível nem sempre indicará aquisição de mercadorias sem documento fiscal, mas por exemplo um lucro ou aquisições diversas.

3.1.14. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

No art. 148 indicaram no seu §3 dentre outras possibilidades previstas em Regulamento, 11 (onze) critérios pra requisição dos dados bancários do sujeito passivo, a saber:

- I) **subavaliação** de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de mercadorias, bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;
- II) **obtenção de empréstimo** pelo sujeito passivo de tributos estaduais, quando este deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;
- III) **fundada suspeita de inadimplência fraudulenta de tributos estaduais**, em razão de indícios da existência de recursos não regularmente escriturados ou contabilizados, ou, ainda, de transferência de recursos para empresas coligadas ou controladas, bem como para o titular ou sócios;
- IV) **fundadas suspeitas de irregularidades na escrita contábil ou fiscal** de sujeito passivo de tributos estaduais;
- V) **fundada suspeita de ocultação ou simulação de fato gerador** de qualquer dos tributos estaduais;
- VI) **indícios** de que o titular ou sócio de direito de pessoas jurídicas seria **interposta pessoa do sócio** ou titular de fato;
- VII) **indícios de subavaliação ou superavaliação** de valores relativos a operações ou prestações sujeitas à incidência de tributos estaduais;
- VIII) **indícios de subavaliação** de valores relativos à aquisição ou alienação de bens ou direitos;
- IX) nas hipóteses dos §§ 7º e 9º do art. 146;
- X) **indícios de realização de gastos**, investimentos, despesas ou transferências de valores em montante incompatível com a disponibilidade financeira declarada ou comprovada;
- XI) nos **casos de recusa injustificada por parte do sujeito passivo** da entrega de livros, documentos ou arquivos fiscais ou contábeis, inclusive eletrônico, solicitados por servidores da SEFAZ em ação fiscal, ou nos casos em que esses documentos estejam adulterados, sejam omissos ou seu conteúdo não mereça fé.

A lei manteve ainda como autoridades exclusivas para requisitar a quebra do sigilo bancário:

- Secretário da Fazenda;
- Secretário Executivo da Receita Estadual.

3.1.15. DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA – MONITORAMENTO FISCAL

A chamada autorregularização via monitoramento fiscal ganhou critérios específicos nessa nova lei do ICMS, a saber:

I – **análise comparativa** dos indicadores econômico-fiscais e dos cruzamentos de dados dos diversos sistemas corporativos da SEFAZ, bem como outros à disposição do Fisco;

II – **cobrança de tributos devidos** e de valores relativos a multas decorrentes do cometimento de infrações, observado o disposto na legislação;

III – verificação do **cumprimento de obrigações tributárias acessórias** e exigência de regularização, quando for o caso;

IV - análise do **desempenho da arrecadação**, no que se refere ao cumprimento das projeções estabelecidas e aos valores de ICMS arrecadados.

3.1.16. DAS PENALIDADES

As penalidades estão previstas nos art. 177 ao 181 da nova lei e esses dispositivos foram os que sofreram as maiores e mais significativas mudanças, como seguem de forma resumida por grupos de penalidades relativas aos tipos de infrações e dispostas em forma de incisos e alíneas:

- I) Em relação ao Recolhimento do ICMS - não mudou nada;
- II) Em relação ao crédito do ICMS:
 - *Alteraram o atenuante de redução da multa de 10% para 30% quando as empresas eram autuadas por crédito indevido e possuíam saldo credor, condicionada à realização do estorno;*
- III) Em relação Documentação e à Escrituração - nada mudou;
- IV) Em relação a impressos e documentos fiscais - também quase nada mudou;
- V) Em relação aos Livros Fiscais **(MAIORES ALTERAÇÕES)**:
 - *Inexistência ou extravio de qualquer livro fiscal ou contábil, aumentou a penalidade de 600 ou 800, para **5.000 UFIRCEs (R\$ 28 mil)**;*
 - *Informar Livro de Registro de Inventário (Bloco H da EFD) Zerado ou com valores que o Auditor não concorde: multa foi aumentada de 1.200 UFIRCEs, para o mínimo de 10.000 UFIRCEs e máximo de 400.000 UFIRCEs **(R\$ 57 mil a R\$ 2,3 milhões)**;*
- VI) Em relação apresentação de informações econômico-fiscais - nada mudou;
- VII) Em relação uso irregular de equipamento de uso fiscal - quase nada mudou;

- VIII) Em relação utilização irregular de equipamento de uso fiscal, de responsabilidade da empresa fabricante ou da credenciada a intervir em equipamento, também nada muito significativo foi alterado;
- IX) Em relação ao uso irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, também nada mudou;
- X) Outras Faltas (**Muitas mudanças**):
- *As multas genéricas aplicadas anteriormente quanto não havia uma penalidade específica, que eram aplicadas uma única vez para a ação fiscal, que eram de 200 UFIRCEs foram alteradas para 1.000 (mil) UFIRCEs por período em que for verificado o descumprimento da formalidade prevista na legislação;*
- XI) Parágrafos do art. 177
- *Os dispositivos que tratam do crédito indevido com o contribuinte possuindo saldo credor total ou parcial são uma afronta ao direito à ampla defesa e ao contraditório, com impedimento inclusive da empresa obter desconto nas multas.*
 - *Atenuante (§16) para **a multa de 20% do valor da NFE** não selada na entrada interestadual ou na importação. Caso a NFE esteja escriturada na EFD, a multa será reduzida para 2%.*

O art. 178 da nova lei determina que caso o contribuinte recolha apenas o ICMS que está em atraso estará sujeito às mesmas multas previstas no art. 177, inciso I, alíneas “c” e “e”.

3.1.17. DA AUTORREGULARIZAÇÃO (MULTA ESPONTÂNEA)

Os redutores aplicados quando das multas espontâneas nos casos de infrações detectadas em empresas normais e do SN permanecem os mesmos, de 90% e de 95% respectivamente, haja vista que estes já haviam sido alterados através da Lei nº 18.363, de 18/05/2023. Antes essa redução era de 70%.

A principal alteração, no entanto, está por conta da aplicação de penalidade mesmo quando o contribuinte **estiver sob monitoramento fiscal** ou quando este for intimado por ter transmitido o Registro do Inventário ZERADO ou em desconformidade em relação aos itens, cuja penalidade terá um redutor de 80%, caso a empresa recolha dentro dos prazos previstos no Termo de Intimação, conforme previsto no art. 186, como segue:

*"Art. 186. **Sem prejuízo da ação fiscal individual**, quando for o caso, o contribuinte que tenha deixado de informar o **Inventário de Mercadorias** ou que o tenha informado com desconformidade quanto à escrituração de itens, inclusive quando informados com valor total igual a 0 (zero) ou sem movimento, nos casos em que verificado, pelo Fisco, **antes do início de ação fiscal**, a referida desconformidade, definida como infração sujeita à aplicação de penalidade prevista na alínea "d" do inciso V do art. 177, o contribuinte poderá efetuar a regularização de sua situação mediante o pagamento, por meio de DAE, da respectiva penalidade, **com redução de até 80% (oitenta por cento)**, sem a lavratura de auto de infração, na forma e condições previstas na legislação." (GN)*

OBS.: A empresa poderá pagar uma multa no Monitoramento no valor mínimo de **R\$ 11.499,04**, apenas por ter entregado o Bloco H zerado na EFD de fevereiro.

3.1.18. DAS CONSULTAS

Nada foi alterado em relação às consultas, sendo mantido inclusive o Parágrafo Único no art. 187 idêntico ao Parágrafo Único do art. 128 da lei anterior, que prevê o seguinte:

"Art. 187 (...)

Parágrafo único. Nos casos em que a **solução da consulta envolva questão juridicamente relevante**, que, ultrapassando o interesse subjetivo do consultante, seja considerada de interesse geral, **poderão ser atribuídos efeitos normativos** à resposta ofertada, na forma definida em regulamento, hipótese em que **vinculará a todos os contribuintes**, bem como os órgãos e autoridades fiscais." (GN)

Obs.: Esse parecer normativo foi regulamentado pelos art. 178 e 179 do Decreto Nº 34.605, de 2022 (Livro IV do RICMS).

3.2. DECRETO Nº 33.327/2019 (LIVRO I DO RICMS)

Este decreto publicado em 2019 ainda sob as regras da Lei nº 12.670/1996 trata dos elementos essenciais para a existência do ICMS, insertos nos primeiros artigos da lei. Ele sofreu diversas alterações ao longo desses anos e provavelmente será substituído integralmente para se adequar à nova Lei 18.665/2023. Ele substitui e revoga o Livro Primeiro do Decreto nº 24.569/97. Vale destacar a forma como dispuseram os tratamentos especiais que alteram os elementos essenciais do ICMS, como a hipótese de incidência, o fato gerador, a base de cálculo e a apuração e o recolhimento do ICMS, por meio de Anexos compostos de tabelas com itens e subitens a saber:

- 1) Anexo I – DAS ISENÇÕES
- 2) Anexo II – DO DIFERIMENTO
- 3) Anexo III – DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS
- 4) Anexo IV – DO CRÉDITO PRESUMIDO

3.3. DECRETO Nº 35.061/2022 (LIVRO II DO RICMS)

Este decreto foi editado na SEFAZ-CE em 21/12/2022, no entanto só foi publicado no DOE em 25/04/2023, com vigência a partir de 01/05/2023. Ele substitui e revoga o Livro Segundo do Decreto nº 24.569/97 e trata das obrigações acessórias relativas aos seguintes temas:

- 1) Cadastro do CGF
- 2) Livros, Documentos e Escrituração Fiscal
- 3) Selos Fiscais de Trânsito
- 4) Selos de Controle de Águas, inclusive o Selo Eletrônico;
- 5) Documentos de Arrecadação Estadual e Nacional;
- 6) Livros Contábeis e Fiscais, dentre outros.

Este decreto também terá que ser alterado, especialmente para regulamentar a Cassação Sumária e a Imputação de Infrações a Terceiros previstas na Lei nº 18.665/2023, além de diversas outras mudanças que já ocorreram nas obrigações acessórias ao longo do último ano. Mas podemos afirmar que será o Livro do RICMS que sofrerá o menor número de alterações, por ser o mais recente que foi publicado.

3.4. DECRETO Nº 34.605/2022 (LIVRO IV DO RICMS)

Este decreto foi editado na SEFAZ-CE em 24/03/2022 e publicado no DOE em 30/05/2022, com vigência a partir de 01/06/2022. Ele substitui e revoga o Livro Quarto do Decreto nº 24.569/97 e apesar de ser o Livro IV do RICMS foi o segundo a ser publicado

O Decreto 34.605/2022 (Livro IV do RICMS) juntamente com o Livro I serão os mais alterados com a publicação da Nova Lei do ICMS e dessa feita espera-se que seja publicado um Regulamento Único do ICMS com os quatro livros que o compõem em um mesmo decreto, regulamentando todas as alterações ocorridas nos últimos anos.

Este decreto trata da fiscalização, das infrações, das penalidades, da consulta e das disposições finais do ICMS, sendo que as penalidades nele contidas por exemplo são todas as contidas na Lei nº 12.670/96, completamente modificadas com a nova lei do ICMS. Em relação aos outros temas serão necessárias algumas alterações, no entanto ressaltamos que os procedimentos de fiscalização, infrações e consultas estão adequados.

3.5. DECRETO Nº 24.569/1996 (LIVRO III DO RICMS)

Sempre que um novo decreto contendo um dos livros que compõem o Regulamento do ICMS era editado, a parte referente a esse livro era revogada do Decreto nº 24.569/97, restando apenas a parte referente ao Livro III, que trata das Regras Gerais e dos Regimes de Substituição Tributária, bem como dos Procedimentos Especiais relacionados com os diversos tratamentos tributários diferenciados. Este livro ainda não foi publicado e todas as regras referentes a esses temas estão vigentes no Decreto nº 24.569/1997.

Possivelmente ainda no ano de 2024 teremos um novo e grande Regulamento do ICMS que suprirá todas as necessidades de alterações dos Livros I, II e IV, a partir da Nova Lei do ICMS, bem como as novas regras do Livro III. Tudo isso enquanto esse que atualmente é o tributo de maior arrecadação do país ainda é vivo, pois seu final já foi anunciado para o dia 31/12/2032.

4. BIBLIOGRAFIA

- Constituição Federal/88 (art. 155)
- Lei Complementar N° 87/96 – União (Instituidora do ICMS)
- Lei N° 18.665/2023 – Estado do Ceará (Nova Lei do ICMS)
- Decreto N.º 33.327, de 30 de outubro de 2019
- Decreto N.º 35.061, de 21 de dezembro de 2022
- Decreto N.º 34.605, de 24 de março de 2022