

A COBRANÇA DE ICMS NA ENTRADA DE MERCADORIAS ORIUNDAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL NO ESTADO DO CEARÁ

Autor:

Álison Rafael Fraga da Costa

OAB/RS 74.259

Sócio do Escritório Costa & Koenig Advogados Associados

I. Introdução

O ICMS é um imposto que possui inúmeras facetas em decorrência tanto da guerra fiscal existente entre os Estados membros, como também pela veia arrecadatória dos mesmos.

Por tal razão e pela complexidade do sistema tributário do país, muitas vezes os Estados no afã de angariar mais recursos ao erário, acabam por criar normas legais que não observam os ditames constitucionais atinentes ao tributo tratado, neste caso o ICMS.

É neste ponto que se inserem a Lei nº. 14.237/2008 e o Decreto Estadual nº. 29.560/2008, nos quais o Estado do Ceará pretendeu criar uma alíquota adicional de ICMS.

Estes normativos legais citados tratam do regime de substituição tributária, nas operações dos contribuintes do ICMS e prevê a exigência de um adicional do imposto sobre a entrada de mercadorias ou



bens de outras unidades da federação para pessoas físicas ou jurídicas não inscritas no Cadastro Geral da Fazenda do Ceará.

Ocorre que as regras estabelecidas nestas normas não se coadunam com os contornos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, merecendo uma análise específica e pontual.

II. A alíquota adicional do ICMS do Estado do Ceará

O artigo 155 da Constituição Federal estabelece o que segue:

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

(...)

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

Restrita, portanto, está a competência para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Nesta mesma esteira o artigo 155 da Carta Magna determina em seu inciso VII o que segue:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (Grifo nosso)



Depreende-se do referido artigo que nas operações interestaduais em que o destinatário da mesma não seja contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável será a correspondente à interna do Estado de origem da mercadoria.

Portanto, a alíquota aplicável sobre as notas fiscais emitidas por contribuinte do Estado do Rio Grande do Sul para um não contribuinte do Estado do Ceará é a de 17% (dezessete por cento), conforme estabelece o artigo 12, II, j' da Lei nº. 8.820/89 do Estado do Rio Grande do Sul.

No entanto, o Estado do Ceará, por meio do Decreto nº. 29.560/08, alterado pelo Decreto nº. 29.817/09, vem exigindo das empresas que remetem mercadorias àquele Estado uma diferença de ICMS a ser paga no ingresso destas mercadorias no território daquele Estado.

Determina o artigo 6-A do Decreto nº. 29.560/08:

Art. 6º-A. Nos termos do art. 11 da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, quando da entrada, no território deste Estado, de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação, **deverá ser exigido do fornecedor ou do transportador, no momento de sua passagem pelo posto fiscal de entrada neste Estado**, o recolhimento do ICMS correspondente à carga tributária líquida a seguir indicada, aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, independentemente de sua origem:

I - 10% (dez por cento), nas operações realizadas com produtos sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);



II - 7,5% (sete virgula cinco por cento), nas demais operações.
(Grifo nosso)

Neste artigo, há referência expressa ao artigo 11 da Lei nº. 14.237/08, que assim leciona:

Art. 11. Nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no Cadastro Geral da Fazenda deste Estado, **em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial**, será exigida o recolhimento do ICMS correspondente a uma carga tributária líquida, entre 3% (três por cento) e 10% (dez por cento) por cento, aplicada sobre o valor da operação constante do respectivo documento fiscal, conforme disposto em regulamento. (Grifo nosso)

Conforme se denota da leitura de ambos os artigos, há uma leve alteração do artigo 11 da Lei nº. 14.237/08 para o artigo 6º-A do Decreto nº. 29.560/08, mas que se resume em uma grave ilegalidade.

Desta forma, analisam-se tais imposições frente aos princípios norteadores do direito tributário.

III. A ofensa ao princípio da legalidade

O princípio da legalidade vem insculpido no artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988 c/c artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Isto é, ninguém poderá ser compelido a pagar um tributo sem que haja uma lei (em sentido lato) que o estabeleça. Ou seja, está se garantindo tanto às pessoas jurídicas quanto às pessoas físicas que os



tributos, para terem validade constitucional e poderem ser efetivamente exigidos, estejam previstos em norma legal.

Sobre este princípio, bem aduz Paulo de Barros Carvalho¹:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento jurídico há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributariam (...).

Partindo-se deste conceito, há que se analisar a lei e o decreto que estabeleceram a cobrança de uma diferença de alíquota de ICMS no momento em que mercadorias de outros Estados ingressarem no Estado do Ceará.

Primeiro, o artigo 6º-A do Decreto nº. 29.560/08 omite uma parte importante do artigo da lei a qual faz referência, pois deixa de incluir o trecho que assim prevê: “em quantidade, valor ou habitualidade que caracterize ato comercial”.

Ora, pela Lei está implícito que o imposto será cobrado daquela pessoa que, embora não inscrita no cadastro de contribuintes, pratica atividade mercantil no território do Estado do Ceará.

Ou seja, o bem adquirido para uso e consumo próprio do estabelecimento comprador situado no Estado do Ceará não poderia ser

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 158/159.



objeto de tributação por parte do ICMS instituído, visto que a própria lei respeitou os limites de incidência do imposto.

Fere o princípio da legalidade no momento em que o decreto que deveria regulamentar a lei e passa a alterar as determinações desta. Passa a criar sobre a lei que estabelece a cobrança, desrespeitando a hierarquia das normas legais.

Segundo, a Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 155, parágrafo 2º, incisos IV, V e VI o que segue:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;



O inciso IV do mencionado artigo estabelece que, por resolução do Senado Federal, estabelecer-se-á as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

No entanto, a lei e o decreto estão a determinar uma alíquota incidente sobre uma operação interestadual, haja vista que é cobrado no momento do ingresso no Estado do Ceará, porém sem que haja a respectiva resolução do Senado Federal a determiná-la.

Outrossim, mesmo entendendo-se que se trata de uma nova alíquota ou uma majoração de alíquota, esta só pode ser realizada por meio de lei complementar.

Trata-se de nítido desrespeito ao princípio da legalidade, na medida em que estabelece, por um meio inadequado, lei estadual ou decreto, uma nova alíquota ao ICMS cobrado pelo Estado do Ceará.

Terceiro, a Lei Complementar nº. 87/96, a qual dispõe sobre o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, estabelece as hipóteses de incidência de tal tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho² hipótese de incidência é assim conceituada:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 248.



Alguns autores a chamam de fato gerador, outros de hipótese tributária, como o autor acima mencionado, mas a sua essência é que a norma refere as hipóteses que realizadas no mundo real sofrerão a incidência do tributo.

Neste ponto, o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece as hipóteses de incidência do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte



habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Estas são as delimitações das hipóteses de incidência que os Estados devem respeitar e delas não podem se afastar.

No entanto, a Lei nº. 14.237/08 e o Decreto nº. 29.560/08 ao estabelecerem alíquotas incidentes sobre “mercadoria” no ingresso do produto no Estado do Ceará, usurpou de sua competência ao estabelecer um fato gerador que não foi elencado pela norma geral do imposto.

Não se diga que se trata apenas de uma nova alíquota sobre a circulação da mercadoria, posto que se não houver o ingresso no território em comento, não haverá cobrança do imposto.

O que se está a referir é que se criou uma hipótese de incidência diversa daquelas listadas na Lei Complementar nº. 87/96, o que fere, de plano, o princípio da legalidade.

Isto, pois, a Constituição federal é cristalina em seu artigo 146, III, a’ ao assim aludir:

Art. 146. Cabe à lei complementar:



(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, **a dos respectivos fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (Grifo nosso)

Qualquer criação ou alteração da hipótese de incidência (fato gerador) do imposto só pode ser promovida por meio de lei complementar, respeitando todos os trâmites do Congresso Nacional para tanto.

Portanto, o que o Governo do Estado do Ceará está a promover é completamente inconstitucional, posto que desrespeita ditames da Carta Magna de 1988.

Desta forma, é ilegal a cobrança que está sendo perpetrada pelo Estado em tela.

Quarto, a Lei Maior Brasileira estabelece em seu artigo 155, VIII o que segue:

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

(...)

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;



Determina-se que a diferença de alíquota será cobrada quando houver circulação de mercadoria interestadual entre duas pessoas contribuintes do imposto.

Contribuinte do ICMS é assim abordado por José Eduardo Soares de Mello e Leandro Paulsen³:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

(...)

Considera-se também contribuinte a pessoas física ou jurídica, ou mesmo o contribuinte não habitual, que realize operações de importação; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; e adquirida em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas.

No entanto, conforme já referido, a diferença de alíquota cobrada pelo Estado do Ceará incide sobre operações interestaduais quando o destinatário, localizado no Estado em comento, não for contribuinte do imposto.

Entretanto, esta regra não encontra respaldo na Constituição de 1988, pois esta, conforme já mencionado, determina que haja o pagamento de diferencial de alíquota apenas quando ambas as partes sejam contribuintes do ICMS, o que não ocorre na regra determinada na Lei e no decreto ora debatidos.

³ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, Estaduais e Municipais**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 253.



Portanto, novamente se percebe a inconstitucionalidade e o desrespeito ao princípio da legalidade.

Desta forma, não há como se corroborar com o imposto que está sendo cobrado pelo Estado do Ceará, da forma como o faz.

IV. A ofensa ao princípio da territorialidade

O princípio da territorialidade da tributação é assim determinado por Paulo de Barros Carvalho⁴:

Não se manifesta ostensiva na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importância, diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito federal.

A observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou.

O Decreto em comento faz uma alteração para que o imposto seja cobrado do fornecedor ou do transportador.

Ocorre que tal inclusão não tem previsão na lei, ou seja, está-se diante de uma alteração legal por mero decreto.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 166/167



O decreto quer estender suas determinações para além dos limites do território do Estado a que esta vinculada, visto que imputa ao fornecedor ou ao transportador a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Sinale-se que o imposto será cobrado de pessoa que não está ou não possui qualquer sede no território em que o ICMS abrange.

Desta forma, não há como se concordar com a cobrança que está sendo realizada pelo Governo do Estado do cerará, por desrespeitar o princípio da territorialidade em sua essência.

V. A ofensa ao princípio do não-confisco

O princípio do não-confisco vem insculpido na Constituição Federal no artigo 150, IV, que assim menciona:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

O princípio do não-confisco não é facilmente conceituado, mas é de extrema importância junto ao direito tributário por representar um empecilho a que o Ente Público adentre em área que se mostre restritiva sobre o direito de propriedade do contribuinte.

O direito de propriedade vem insculpido no artigo 5º, XXII e 170, II da Constituição Federal de 1988, assim determinando:



Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

A própria Carta Constitucional estabeleceu que um dos direitos básicos do cidadão é o direito a propriedade, sendo esta protegido no direito tributário pelo princípio do não-confisco.

Em vista disso, o sistema de cobrança do ICMS instituído pelo governo do Estado do Ceará se mostra amplamente confiscatória, na medida em que não encontra amparo legal para tanto, bem como acaba por ferir o patrimônio da empresa que remete a mercadoria para aquele território, visto que esta arcará com o ônus financeiro do tributo indevidamente incidente sobre a operação.

VI. Conclusão

Pode-se extrair uma série de conclusões em relação ao que aqui foi exposto, no intuito de debater um tema específico em relação a instituição de uma alíquota adicional do ICMS no Estado do Ceará.



Como demonstrado ao longo deste artigo, a forma como se criou esta nova concepção junto ao ICMS do Estado citado, não encontra qualquer respaldo junto a Constituição Federal de 1988, visto que fere os princípios da legalidade, territorialidade e não-confisco.

Sinale-se que esta matéria já está em discussão junto ao Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 4.596, a qual ainda pende de julgamento por parte do pleno do Órgão em questão.

Por tal razão, em virtude de tudo que aqui foi exposto, não há como se vislumbrar a manutenção da alíquota adicional do ICMS instituída pelo Estado do Ceará, eis que contraria todas as normas basilares do ICMS, as quais, mesmo tendo uma série de dificuldades de controle e por vezes compreensão, não permitem estas ficções legislativas de seus Entes Federados.

Porto Alegre/RS, 10 de dezembro de 2012.