**A incidência do ICMS nas operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a obras de construção civil após a Emenda Constitucional nº 87/2015.**

ODILO SOSSOLOTI

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP.

Consultor Tributário na Consultoria Tributária subordinada à Coordenadoria da Administração Tributária - CAT - Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT (substituto).

Instrutor da Escola Fazendária do Estado de São Paulo - FAZESP.

*1. Introdução. 2. O direito como sistema comunicacional. 2.1 O processo de positivação no sistema do direito positivo. 2.2 Incidência e aplicação do direito. 3. Conceito de Regra-Matriz. 3.1 O critério material da hipótese de incidência. 3.2 O critério espacial da hipótese de incidência. 3.3 O critério temporal da hipótese de incidência. 3.4 O sujeito ativo. 3.5 O sujeito passivo. 3.6 A base de cálculo. 3.7 A alíquota. 4. O ICMS - Questões controvertidas. 4.1 O ICMS incidente nas operações mercantis. 4.2 O ICMS e o ISSQN na atividade de construção civil. 4.3 As alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 nas operações interestaduais sujeitas ao ICMS. 5. Considerações Finais.*

**1. Introdução**

A linguagem constitui a forma pela qual os seres humanos se comunicam, transmitem informações e procuram compreender o mundo em que vivem.

O giro linguístico constituiu um movimento filosófico que passou a considerar a linguagem como constituidora da realidade.

Paulo de Barros Carvalho[[1]](#footnote-1) assevera que todo conhecimento só era assim considerado, desde que pudesse ser expresso em linguagem. Assim, é pela linguagem que chegamos à realidade, que é uma forma de construção linguística.

**2. O direito como sistema comunicacional**

O direito é um sistema comunicacional na medida em que se expressa em linguagem visando disciplinar as condutas intersubjetivas.

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho[[2]](#footnote-2) como o direito é expresso em linguagem é condição necessária à sua compreensão o estudo da linguagem. A aplicação da semiótica com suas dimensões sintática, semântica e pragmática possibilitam o aprofundamento cognoscivo do direito positivo.

**2.1 O processo de positivação no sistema do direito positivo**

Adotamos como premissa deste trabalho, que por intermédio da linguagem constrói-se a realidade, de forma os conceitos devem ser expressos em uma linguagem precisa, evitando-se o emprego de palavras vagas ou portadoras de duplo sentido.

Neste diapasão, a expressão “fato gerador” constante dos textos legais é ambígua, por servir para designar realidades distintas, ou seja, uma previsão contida em lei relacionada a um evento de possível ocorrência, bem como o acontecimento verificado no mundo fenomênico.

Tomando-se o direito positivo como um corpo de linguagem de cunho prescritivo, é imperioso estabelecermos uma distinção entre os eventos que ocorrem no mundo fenomênico e os fatos jurídicos que produzem efeitos jurídicos na forma de relação jurídica.

Fato é uma construção linguística acerca de um acontecimento no mundo social. Evento é um acontecimento acerca do qual fazemos afirmações. O evento não pode ser apreendido pelo homem, de modo que quando fazemos afirmações a respeito de um evento, produzimos um fato, que torna realidade o evento.

O direito é constituído de linguagem, no caso linguagem das provas, de modo que o fato jurídico será considerado verdadeiro, desde que relatado em linguagem competente, e que resista à refutação.

Paulo de Barros Carvalho assevera que a Ciência do Direito necessita de uma linguagem precisa para emitir proposições acerca do direito positivo.[[3]](#footnote-3)

A norma jurídica veiculada por lei é geral e abstrata. Assim, o termo hipótese de incidência refere-se a evento do mundo social de possível ocorrência. Já em relação à norma individual e concreta, o antecedente relatará o fato jurídico tributário que é o evento ocorrido no mundo social descrito em linguagem competente.

**2.2 Incidência e aplicação do direito**

A incidência tributária é subsunção do fato à norma. Desse modo, ocorrido um evento no mundo real, relatado em linguagem jurídica e, verificado que se amolda às condições estabelecidas na hipótese de incidência, ou seja, se subsume a ela, desencadeia-se a relação jurídica prevista no consequente normativo[[4]](#footnote-4).

Incidência implica em aplicação do direito, visto que a hipótese de incidência descreve uma situação abstrata, porém a subsunção do fato jurídico à norma se opera por um processo lógico, através de uma norma individual e concreta, expedida por autoridade competente.

O fato e a norma são constituídos por linguagens diferentes. Assim, o aplicador do direito deverá efetuar um processo lógico de subsunção da linguagem descritiva do fato com a linguagem prescrita da norma jurídica.

A regra-matriz de incidência tributária é construção da ciência do direito. O direito positivo contém regras que se encontram esparramadas pelo texto da lei, muitas vezes sem obedecer a critério cronológico.

A hipótese de incidência tributária constitui-se de um fato de possível ocorrência no mundo social, eleito pelo legislador para produzir efeitos tributários.

Fato jurídico tributário é o evento ocorrido no mundo social, que descrito em linguagem competente, torna-se fato jurídico tributário, que compõe o antecedente de uma norma individual e concreta.

Assim, a hipótese de incidência, sendo norma abstrata, não contém o fato jurídico tributário, fazendo referência a um fato de possível ocorrência, ao passo que o fato jurídico tributário está contido no antecedente da norma individual e concreta.

**3. CONCEITO DE REGRA-MATRIZ**

A regra-matriz de incidência tributária define como se dará a incidência tributária em seus vários aspectos. Trata-se de uma construção lógica elaborada pela Ciência do Direito que permite a perfeita identificação da fenomenologia

Segundo o magistério de Paulo de Barros Carvalho,[[5]](#footnote-5) a regra-matriz de incidência é composta de um antecedente e um consequente.

O antecedente, ou descritor, compreende os critérios: material, espacial e temporal. O consequente, ou prescritor, compreende os critérios: pessoal e quantitativo.

**3.1 O critério material da hipótese de incidência**

O critério material deve expressar um comportamento humano, de modo que o verbo deve possuir sujeito e predicado incompleto.

O critério material compreende a hipótese de incidência tributária. Trata-se de juízo hipotético, que descreve de forma abstrata, um possível evento do mundo real, que foi escolhido pelo legislador. Está ligado a um comportamento, formado por um verbo e seu complemento.

**3.2 O critério espacial da hipótese de incidência**

O critério espacial da regra-matriz de incidência tributária não se confunde com o âmbito de validade territorial da Lei, o que pode ocorrer é a coincidência de ambos. O ente tributante tem competência para instituir tributos em seu território. Entretanto, no imposto que institui o IPTU, o seu alcance abrange o perímetro urbano do Município, embora a zona rural esteja sob a sua jurisdição.

O critério espacial compreende o lugar da ocorrência do possível evento, tendo implicações quanto à competência entre os estes impositivos.

A vigência territorial da lei estabelece os limites do seu alcance. Desse modo, a lei a ser aplicada é a vigente no lugar da ocorrência do evento. O critério espacial compreende o lugar da ocorrência do possível evento, tendo implicações quanto à competência entre os estes impositivos.

**3.3 O critério temporal da hipótese de incidência**

O critério temporal determina o momento da ocorrência do citado evento, que deve reger-se pela lei então vigente.

A lei não retroage e pode também ser revogada. Contudo, a lei a ser aplicada é a vigente na data da ocorrência do evento, ainda que ao tempo de sua aplicação já tenha sido revogada. O critério temporal determina o momento da ocorrência do citado evento.

No âmbito do presente trabalho consideramos que o critério pessoal deve compor a hipótese tributária, em virtude de existirem situações em que o sujeito passivo que satisfaz a obrigação tributária é pessoa diversa da pessoa do contribuinte.

Como exemplo podemos citar o recolhimento do imposto de renda na fonte das pessoas físicas.

No consequente, ou prescritor, estão presentes as informações que permitem identificar os elementos que compõem a relação obrigacional que são: o critério pessoal e o critério quantitativo.

**3.4 O sujeito ativo**

O critério pessoal indica o sujeito ativo e passivo da relação obrigacional. O sujeito ativo é aquele a quem a lei outorgou o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma obrigação. O critério quantitativo está relacionado com o valor econômico da obrigação, que se compõe da base de cálculo e alíquota.

**3.5 O sujeito passivo**

O sujeito passivo em regra é o comerciante, o industrial, o produtor, ou assemelhado que realize operação de circulação de mercadorias, ou pessoa física que promova tal fato com habitualidade.

Contudo, a lei pode eleger outra pessoa, diversa do contribuinte, denominado responsável. A figura do responsável será tratada posteriormente quando da abordagem da substituição tributária.

**3.6 A base de cálculo**

A base de cálculo é o valor sobre o qual incidirá a alíquota, resultando no montante do valor a ser pago ao sujeito ativo. A sua função é medir a proporção do fato jurídico tributário, confirmando, infirmando ou afirmando o critério material da hipótese de incidência. Outra função é determinar a natureza do tributo, se imposto, taxa ou contribuição de melhoria, em virtude de, caso seja imposto, não ter como contrapartida, qualquer serviço prestado pelo Estado, o que ocorre na taxa e contribuição de melhoria, atestando-se a sua constitucionalidade.

A base de cálculo está relacionada com a capacidade contributiva objetiva, na medida em que o legislador elege signos que ostentem riqueza. Relaciona-se também com o fato jurídico tributário na medida em que confirma o critério material da hipótese de incidência. Tem também por função determinar a natureza do tributo, se imposto, taxa ou contribuição de melhoria, em virtude de sendo imposto, não ter como contrapartida, qualquer serviço prestado pelo Estado, o que ocorre na taxa e contribuição de melhoria, servindo para atestar a sua constitucionalidade. A base de cálculo está relacionada com o fato jurídico tributário, pois deve haver correlação entre a hipótese de incidência e a natureza da base de cálculo.

**3.7 A alíquota**

Normalmente a alíquota constitui-se de um percentual que conjugada, com a base de cálculo, dimensiona o critério material da hipótese de incidência.

**4. O ICMS – Questões controvertidas**

O ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição e foi instituído no Estado de São Paulo através da Lei Estadual nº 6.374/89[[6]](#footnote-6).

O imposto sobre circulação de mercadorias é, na verdade, constituído por várias hipóteses de incidência distintas, em virtude de possuírem critério material, sujeito passivo e base de cálculo próprios[[7]](#footnote-7).

Considerando os objetivos deste trabalho, limitaremos a uma breve consideração a respeito do ICMS incidente sobre operações mercantis, que terão implicação, posteriormente, quando do estudo do ISS.

**4.1 O ICMS incidente nas operações mercantis**

Roque Antonio Carraza[[8]](#footnote-8) adverte que o ICMS incide sobre operações mercantis, das quais resulta circulação de mercadorias, devendo tal circulação ser entendida em sentido jurídico, isto é, deve ocorrer a transmissão da titularidade da mercadoria em questão.

Nesse mesmo sentido o magistério de José Eduardo Soares de Melo[[9]](#footnote-9) que considera tratar-se de circulação jurídica de mercadoria, entendida esta como espécie do gênero produto, como um bem econômico, que o vendedor, com propósito de lucro, produz para vender, ou adquire para revender. A importação de mercadoria também está sujeita à incidência do ICMS.

Tratando-se de imposto a cobrança do ICMS: não está vinculada a nenhuma ação estatal específica ao contribuinte.

O ICMS é um imposto não-cumulativo, de forma que na apuração do valor devido em determinado período (normalmente a apuração é mensal), serão descontados os créditos provenientes das aquisições de mercadorias para revenda ou utilização como ativo permanente[[10]](#footnote-10).

A isenção ou não-incidência salvo disposição em contrário não implicará direito a crédito em relação às operações posteriores e acarretará a anulação (estorno) do crédito em relação às operações anteriores.

A Constituição Federal estabelece no art. 155, § 2º, inciso III que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. A seletividade será efetividade por intermédio da aplicação de alíquotas diferenciadas.

As microempresas e empresas de pequeno porte deverão ter tratamento diferenciado e favorecido. Nesse sentido, foi publica a Lei Complementar Federal nº 123, de 14.12.2006 – que instituiu o regime tributário simplificado denominado “Simples Nacional”.

**4.2 O ICMS e o ISSQN na atividade de construção civil.**

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios, está regulado pela Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003. Referido diploma legal em seu artigo 1º, § 2º, dispõe que salvo as exceções contidas na lista de serviços, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (grifo nosso)[[11]](#footnote-11).

A lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 em seu item 7.02 menciona os serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamento, exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.

Desse modo, em princípio a atividade de construção civil está sujeita à incidência do ISSQN. Porém, os Estados da Federação exigem que a empresa de construção civil se inscreva no Cadastro de Contribuinte do ICMS no caso de movimentar mercadorias, ainda que não esteja sujeita ao pagamento do ICMS.

Ocorre que foi celebrado no âmbito do CONFAZ o CONVÊNIO ICMS 137/02 – dispondo sobre procedimentos a serem adotados em relação à operação interestadual que destine mercadoria a empresa de construção civil localizada em algum dos Estados signatários. Citado Convênio com base em decisões judiciais conflitantes no tocante de serem as empresas de construção civil, contribuintes ou não do ICMS, estabeleceu que deverá ser aplicada a alíquota interestadual no caso da empresa de construção civil fornecer ao remetente da mercadoria, cópia reprográfica devidamente autenticada de documento emitido pelo fisco, atestando sua condição de contribuinte do imposto, que terá validade de até 1 (um) ano[[12]](#footnote-12).

Assim, as empresas situadas nos Estados Signatários passaram a remeter mercadorias destinadas a empresas de construção civil com aplicação da alíquota interestadual. Consequentemente, o Fisco do Estado de destino passou a exigir da empresa de construção civil destinatária da mercadoria o pagamento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

No âmbito do Estado de São Paulo foi expedido o Comunicado CAT-65, de 17-10-2003 – esclarecendo que nas operações realizadas por contribuinte paulista que destine mercadorias a estabelecimento de empresa de construção civil situado em outro Estado, mesmo quando a empresa destinatária esteja inscrita no cadastro de contribuintes de ICMS local, aplica-se a alíquota interna do ICMS, por se considerar que a empresa de construção civil é destinatária final das mercadorias, visto que os utiliza na prestação de serviço, não os destinando a nova operação de circulação de mercadorias[[13]](#footnote-13).

Porém, havia previsão de que a alíquota interestadual seria aplicada quando fosse comprovado que a destinatária era, efetivamente, contribuinte do ICMS no Estado em que está localizada. Neste caso, o contribuinte paulista que promovesse saída de mercadoria com destino a estabelecimento de empresa de construção civil situado em outra unidade da federação deveria conservar cópia de nota fiscal relativa a operação de circulação de mercadorias realizada pela empresa destinatária nos 12 meses que antecederam a saída a ser promovida.

Contudo, cabe ressaltar com relação ao mencionado Comunicado CAT-65, de 17.10.2003, que foi revogado o § 2º do artigo 56-A do RICMS/2000, que previa que o disposto no "caput" não se aplicaria na hipótese de a empresa de construção civil destinatária da mercadoria comprovasse a realização de, no mínimo, uma operação relativa à circulação de mercadorias, nos 12 (doze) meses anteriores à data da aquisição da mercadoria, excetuadas as importações[[14]](#footnote-14).

José Eduardo Soares de Melo ressalta que, em princípio, não deve haver incidência do ICMS sobre quaisquer movimentações de bens relativos às atividades da construção civil, salvo se forem produzidos pelo prestador de serviço, fora do local da obra, ou seja, no estabelecimento do próprio prestador ou em algum outro local[[15]](#footnote-15).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Processo - RMS 23799 / PE - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2007/0059589-0 - - relator(a) - Ministro LUIZ FUX (1122) decidiu que as empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário[[16]](#footnote-16).

Tal fato deve-se a que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Consequentemente, "há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual.

Neste mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Processo - REsp 620112 / MT - RECURSO ESPECIAL - 2004/0000852-0 - Relator(a) - Ministro HERMAN BENJAMIN (1132), decidiu que as alíquotas interestaduais somente aproveitam aos adquirentes que sejam contribuintes do ICMS, conforme o art. 155, § 2º, VII, "a", da CF. Nessas hipóteses, é pacífico o entendimento de que o Estado de destino pode cobrar o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território. No caso de compradores não-contribuintes do ICMS, como o das construtoras em relação aos insumos aplicados em suas obras, as aquisições interestaduais devem se sujeitar à alíquota interna (maior que a interestadual), nos termos do art. 155, § 2º, VII, "b", da CF. Evidentemente, não haverá diferencial de alíquota a ser recolhido ao Estado de destino[[17]](#footnote-17).

Contudo, determinadas construtoras identificam-se como contribuintes do ICMS no momento da aquisição das mercadorias em outros Estados, aproveitando, assim, a alíquota interestadual. Paradoxalmente, argumentam ao Fisco de destino que não são contribuintes do ICMS, para escaparem do diferencial de alíquota. A atitude desses contribuintes agride o Princípio da Boa-Fé Objetiva que deve orientar as relações com o fisco. Admite-se, na hipótese, a aplicação de multas previstas na legislação estadual. Inviável, no entanto, a cobrança do diferencial de alíquota, como pretende o recorrente.

**4.3 As alterações promovidas pela Emenda Constituição nº 87/2015 nas operações interestaduais sujeitas ao ICMS.**

Em face das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 as operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não-contribuinte do ICMS, sujeitam-se à alíquota interestadual, cabendo ao remetente da mercadoria o pagamento do diferencial de alíquota em favor do Estado destinatário das mercadorias, observada a regra de partilha.

A Consultoria Tributária da Sefaz/Sp já exarou entendimento no sentido de que na remessa de mercadoria efetuada por contribuinte paulista para obra de construção civil localizada em Outra Unidade da Federação é devida a partilha do diferencial de alíquotas de que trata a EC 87/15 para a unidade federada do destino físico da mercadoria e para a unidade de origem[[18]](#footnote-18).

**5. Considerações Finais**

Conforme a premissa adotada no início deste trabalho a realidade é constituída pela linguagem. Os textos jurídicos necessitam ser interpretados para construção da norma jurídica que deve estar em consonância com os ditames constitucionais. O Fisco Estadual não pode exigir pagamento de tributo apenas com fim arrecadatório.

O Convênio ICMS 137/2002 não pode extrapolar a competência outorgada pela Constituição Federal, sob pena de padecer do vício de inconstitucionalidade. O Estado não pode outorgar a condição de contribuinte às empresas de construção civil apenas com o intuito de cobrar o diferencial de alíquota, em dissonância com a Lei Complementar nº 116/2003.

Contudo, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 aplica-se a alíquota interestadual na remessa de mercadoria para não-contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, devendo ser pago ao Estado destinatário o imposto correspondente ao diferencial de alíquota, pelo remetente da mercadoria, observada a regra de partilha.

**BIBLIOGRAFIA**

CARRAZZA, Roque Antonio. *Icms*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_\_\_\_, *Direito tributário*: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. *Icms teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

1. *Direito Tributário, linguagem e método, p. 166*. [↑](#footnote-ref-1)
2. *Curso de Teoria Geral do Direito, p. 165*. [↑](#footnote-ref-2)
3. *Curso de direito tributário,* p. 254-255. [↑](#footnote-ref-3)
4. Segundo Lourival Vilanova, existindo norma jurídica em cuja hipótese fática se preveja fato que venha a ocorrer, esse fato se torna jurídico. Fatos naturais ligam-se a outros fatos como efeitos postos por normas.

   Assim, a norma de direito faz a causalidade jurídica, estabelecendo relações-de-causalidade, que sem a norma não existiriam. As normas têm incidência na multiplicidade de fatos que o sistema reputou relevantes e que ocorrem ligados a pessoas, a tempo e espaço.

   A incidência é uma técnica do direito, é seu modo de referir-se aos objetos e situações objetivas, através do pressuposto ou hipótese fática da norma. Assim, se o fato que corresponde à hipótese normativa não se verificou, nenhuma relação jurídica se deu, a norma permanece com seu “status” de proposição, numa relação de pertinência com o sistema, porém, não houve positivação do direito. *Causalidade e Relação no Direito. p. 132*. [↑](#footnote-ref-4)
5. *Curso de direito tributário, passim.* [↑](#footnote-ref-5)
6. Posteriormente, foi editada a Lei Complementar Federal nº 87, de 13.09.1996 em cumprimento ao estabelecido no artigo 155 da Constituição Federal estabeleceu as disposições 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 [↑](#footnote-ref-6)
7. Roque Antonio Carrazza, enfatiza que a Constituição Federal juntou vários impostos diferentes sob a sigla ICMS.

   Tal assertiva decorre das hipóteses de incidência estabelecidas no texto constitucional, que determinam critérios materiais diferentes tais como:

   - promover operação mercantil de circulação de mercadorias;

   - promover operação de importação de mercadoria ou bem, ainda que destinado ao consumo ou ativo fixo;

   - promover prestação onerosa de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens. Pode também se iniciar no exterior, desde que contratado no Brasil;

   - promover prestação onerosa de serviço de comunicação;

   - promover produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

   - promover produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

   - promover extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. *ICMS, p. 40* [↑](#footnote-ref-7)
8. *Icms*, p. 43 [↑](#footnote-ref-8)
9. *Icms teoria e prática*, p. 15-17. [↑](#footnote-ref-9)
10. Em relação a aquisição de material de uso e consumo a Lei Complementar Federal nº 87/96 tem prorrogado o prazo para a partir do qual será permitido o respectivo crédito. [↑](#footnote-ref-10)
11. A [LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lcp%20116-2003?OpenDocument) **-** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

    Art. 1o O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

    § 1o O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

    **§ 2o Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (grifo nosso).**

    § 3o O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

    § 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

    Art. 2o O imposto não incide sobre:

    I – as exportações de serviços para o exterior do País;

    II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

    III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

    Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

    Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

    7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

    7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

    7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (**exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS**). (**grifo nosso)** [↑](#footnote-ref-11)
12. O CONVÊNIO ICMS 137/02 - Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados em relação à operação interestadual que destine mercadoria a empresa de construção civil.

    O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 108ª reunião ordinária, realizada em Natal, RN, no dia 13 de dezembro de 2002, tendo em vista o disposto no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966),

    considerando a existência de decisões judiciais conflitantes quanto à condição de contribuinte ou não do ICMS relativamente às empresas de construção civil;

    considerando que, em qualquer hipótese, as operações de circulação de mercadorias realizadas pelas mencionadas empresas devem ser tributadas pelo ICMS, independentemente da repartição de receita entre os Estados, resolve celebrar o seguinte

    C O N V Ê N I O

    Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 73/12, efeitos a partir de 01.07.12.

    Cláusula primeira Acordam os Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal em estabelecer nas respectivas legislações em relação à operação que destine mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, que o fornecedor deve adotar a alíquota interna da unidade federada de sua localização.

    § 1° O disposto no caput não se aplica no caso em que a empresa destinatária forneça ao remetente cópia reprográfica devidamente autenticada de documento emitido pelo fisco, atestando sua condição de contribuinte do imposto, que terá validade de até 1 (um) ano.

    § 2° O documento previsto no parágrafo anterior será emitido, conforme modelo anexo, no mínimo, em duas vias, que terão a seguinte destinação:

    I - a 1ª via será entregue ao contribuinte;

    II - a 2ª via será arquivada na repartição.

    Nova redação dada ao caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 36/03, efeitos a partir de 09.04.03

    Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1° de novembro de 2002, ficando excluídos do [Convênio ICMS 71/89](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1989/CV071_89.htm), de 22 de agosto de 1989, as unidades Federadas discriminadas na cláusula primeira.

    O texto foi obtido através do site do CONFAZ no endereço: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/> - acesso em 14.07.2013. [↑](#footnote-ref-12)
13. O Comunicado CAT-65, de 17-10-2003 - Esclarece sobre a alíquota de ICMS aplicável às operações com empresa de construção civil sediada em outro Estado

    O Coordenador da Administração Tributária, considerando o disposto no artigo [56-A](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/regulamento_icms/art052.htm)do RICMS, que determina a aplicação da alíquota interna na operação que destine mercadoria a empresa de construção civil de outra unidade da Federação, permitindo a aplicação da alíquota interestadual de ICMS somente quando se comprovar que o destinatário seja efetivamente contribuinte do imposto, além de estar inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, considerando que alguns contribuintes vêm apresentando dúvidas acerca da comprovação da condição de contribuinte do destinatário para fins de aplicação da alíquota interestadual à operação que destine mercadoria a empresa de construção civil sediada em outra unidade federada, esclarece que:

    1 - nas operações realizadas por contribuinte paulista que destine mercadorias a estabelecimento de empresa de construção civil situado em outro Estado, mesmo quando a empresa destinatária esteja inscrita no cadastro de contribuintes de ICMS local, aplica-se a alíquota interna do ICMS, por se considerar que a empresa de construção civil é destinatária final das mercadorias, visto que os utiliza na prestação de serviço, não os destinando a nova operação de circulação de mercadorias;

    2 - somente se aplica a alíquota interestadual quando for comprovado que a destinatária é, efetivamente, contribuinte do ICMS no Estado em que está localizada;

    3 - para a aplicação da alíquota interestadual, o contribuinte paulista que promover saída de mercadoria com destino a estabelecimento de empresa de construção civil situado em outra unidade da federação conservará cópia de nota fiscal relativa a operação de circulação de mercadorias realizada pela empresa destinatária nos 12 meses que antecederam a saída a ser promovida;

    4 - As Notas Fiscais relativas a operação de importação de mercadorias não se prestam à comprovação da condição de contribuinte do ICMS da empresa de construção civil destinatária das mercadorias. [↑](#footnote-ref-13)
14. Artigo 56-A - Na operação que destine mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, deverá ser aplicada a alíquota interna

    § 1º - Para os fins deste artigo:

    1 - aplica-se o conceito de empresa de construção civil constante no artigo 1º do Anexo XI;

    2 - o documento relativo à inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS não faz prova da condição de contribuinte.

    § 2º - Revogado pelo Decreto [52.921](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec52921.htm), de 18-04-2008; DOE 19-04-2008; Efeitos a partir de 1º de maio de 2008.

    *§ 2º - O disposto no "caput" não se aplica na hipótese de a empresa de construção civil comprovar a realização de, no mínimo, uma operação relativa à circulação de mercadorias, nos 12 (doze) meses anteriores à data da aquisição da mercadoria, excetuadas as importações*. [↑](#footnote-ref-14)
15. *ICMS, teoria e prática, pg. 83*. [↑](#footnote-ref-15)
16. Processo - RMS 23799 / PE - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2007/0059589-0

    Relator(a) - Ministro LUIZ FUX (1122)

    Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento: 16/11/2010

    Data da Publicação/Fonte - DJe 01/12/2010

    Ementa

    RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS POR CONSTRUTORA MEDIANTE OPERAÇÃO INTERESTADUAL. EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA DA UNIDADE FEDERADA DE DESTINO.

    IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE ECONÔMICA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN. DIREITO LÍQUIDO E CERTO QUE PODE SER COMPROVADO PELO CONTRATO SOCIAL NÃO JUNTADO QUANDO DA IMPETRAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA.

    IRREGULARIDADE DE REPRESENTAÇÃO DA EMPRESA. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE DE FIXAÇÃO DE PRAZO RAZOÁVEL PARA SANEAMENTO DO DEFEITO PROCESSUAL. ARTIGO 13, DO CPC. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. TEORIA DA CAUSA MADURA. CABIMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.135.489/AL).

    1. A incapacidade processual ou a irregularidade na representação decorrente da falta de juntada do contrato social ou dos atos constitutivos da empresa enseja a suspensão do processo para que seja concedido prazo razoável à parte para supressão do defeito, ex vi do disposto no artigo 13, do CPC, cuja aplicação é de rigor inclusive em sede de mandado de segurança (Precedentes do STJ: RMS 19.311/PB, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 25.08.2009, DJe 05.10.2009; REsp 437.552/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 24.05.2005, DJ 01.07.2005; RMS 6.274/AM, Rel. Ministro Castro Filho, Terceira Turma, julgado em 27.08.2002, DJ 23.09.2002; e RMS 12.633/TO, Rel. Ministro Vicente Leal, Sexta Turma, julgado em 05.06.2001, DJ 13.08.2001).

    2. A teoria da causa madura (artigo 515, § 3º, do CPC) é aplicável ao recurso ordinário constitucional, viabilizando a análise do meritum do mandado de segurança, em segundo grau, uma vez sanado o

    defeito na representação processual, mediante a juntada do estatuto social da empresa (fls. 154/162 e 206/230), bem como cumpridas as providências enumeradas no artigo 7º, da Lei 12.016/2009.

    3. In casu, a controvérsia mandamental cinge-se à possibilidade ou não de se exigir pagamento de diferencial de alíquota de ICMS das empresas atuantes no ramo de construção civil que realizem operações interestaduais de aquisição de insumos para utilização em sua atividade fim.

    4. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao

    recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (Precedente da Primeira Seção submetido o rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.135.489/AL, Rel. Ministro Luiz Fux,

    julgado em 09.12.2009, DJe 01.02.2010).

    5. É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Consequentemente, "há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual' (José Eduardo Soares de Melo, in 'Construção Civil - ISS ou ICMS?', in RDT 69, pg. 253, Malheiros)." (EREsp 149.946/MS).

    6. Recurso ordinário provido para, reformando o acórdão regional, conceder a segurança, determinando que a autoridade coatora abstenha-se de exigir o recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de insumos para utilização na atividade fim da empresa de construção civil.

    Acórdão

    Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança para, reformando o acórdão regional, conceder a segurança, determinando que a autoridade coatora abstenha-se de exigir o recolhimento do

    diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de insumos para utilização na atividade fim da empresa de construção civil, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

    Outras Informações

    É possível o conhecimento do recurso ordinário em mandado de segurança na hipótese em que a petição do recurso foi protocolada por fac-símile desacompanhada das cópias de documentos posteriormente enviados ao Tribunal na ocasião do envio da peça original, porque não há o dever de enviar por fax, junto com a petição inicial do recurso, as cópias dos documentos instrutórios, segundo interpretação da Lei nº 9.800/1999, dada pela Corte especial do STJ.

    Referência Legislativa

    [LEG:FED LEI:005869 ANO:1973](http://www.stj.jus.br/SCON/include/linkPlanalto.jsp?tipo=LEI&numero=005869&ano=1973)

    \*\*\*\*\* CPC-73 CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973 ART:00013 ART:00515 PAR:00003

    [LEG:FED LEI:009800 ANO:1999](http://www.stj.jus.br/SCON/include/linkPlanalto.jsp?tipo=LEI&numero=009800&ano=1999) - [LEG:FED LEI:012016 ANO:2009](http://www.stj.jus.br/SCON/include/linkPlanalto.jsp?tipo=LEI&numero=012016&ano=2009) - ART:00007 [↑](#footnote-ref-16)
17. Processo - REsp 620112 / MT - RECURSO ESPECIAL - 2004/0000852-0

    Relator(a) - Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

    Órgão Julgador - T2 - SEGUNDA TURMA - Data do Julgamento: 07/05/2009

    Data da Publicação/Fonte - DJe 21/08/2009

    Ementa

    TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DESTINADO A OBRAS DA ADQUIRENTE. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

    1. Discute-se a cobrança do diferencial entre as alíquotas interestadual e interna de ICMS, na aquisição de material de construção por construtoras.

    2. As alíquotas interestaduais somente aproveitam aos adquirentes que sejam contribuintes do ICMS, conforme o art. 155, § 2º, VII, "a", da CF. Nessas hipóteses, é pacífico o entendimento de que o Estado de destino pode cobrar o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território.

    3. No caso de compradores não-contribuintes do ICMS, como o das construtoras em relação aos insumos aplicados em suas obras, as aquisições interestaduais devem se sujeitar à alíquota interna (maior que a interestadual), nos termos do art. 155, § 2º, VII, "b", da CF. Evidentemente, não haverá diferencial de alíquota a ser recolhido ao Estado de destino.

    4. Ocorre que determinadas construtoras (caso da recorrida) identificam-se como contribuintes do ICMS no momento da aquisição das mercadorias em outros Estados, aproveitando, assim, a alíquota interestadual. Paradoxalmente, argumentam ao Fisco de destino que não são contribuintes do ICMS, para escaparem do diferencial de alíquota.

    5. A Segunda Turma já teve a oportunidade de consignar que a atitude desses contribuintes agride o Princípio da Boa-Fé Objetiva que deve orientar as relações com o fisco. Admite-se, na hipótese, a aplicação de multas previstas na legislação estadual.

    6. Inviável, no entanto, a cobrança do diferencial de alíquota, como pretende o recorrente.

    7. Como a construtora não é contribuinte do ICMS, o tributo estadual deveria ter sido calculado pela alíquota interna sobre o preço da operação interestadual e recolhido integralmente pelo vendedor ao Estado de origem, nos termos do art. 155, § 2º, VII, "b", da CF. Não há crédito, portanto, em favor do Fisco de destino (recorrente).

    8. Recurso Especial não provido.

    Acórdão

    Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao

    recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

    Referência Legislativa

    LEG:FED CFB:\*\*\*\*\*\* ANO:1988

    \*\*\*\*\* CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 - ART:00155 PAR:00002 INC:00007 LET:A LET:B [↑](#footnote-ref-17)
18. RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 11657/2016, de 29 de Junho de 2016 - Disponibilizada no site da SEFAZ em 04/07/2016.

    Ementa: ICMS – Emenda Constitucional nº 87/2015 – Diferencial de alíquotas.

    I. Quando o contribuinte paulista remeter mercadoria adquirida por consumidor final não contribuinte localizado neste Estado para outro consumidor final localizado em Estado diverso, é devida a partilha do diferencial de alíquotas de que trata a EC 87/15 para a unidade federada do destino físico da mercadoria e para a unidade de origem.

    II. O contribuinte paulista deverá emitir, no ato da operação, uma Nota Fiscal em nome do adquirente (artigo 125, I do RICMS/2000), mas com a indicação do endereço do destinatário (consumidor final não contribuinte) localizado em outra Unidade da Federação, destacando nessa nota os dados do imposto recolhido (interestadual e DIFAL), e o CFOP 6.107, tratando-se de mercadoria de produção própria, ou 6.108 quando a mercadoria tiver sido adquirida de outro estabelecimento.

     Relato

    1. A Consulente, fabricante de pisos e azulejos, questiona se está correto seu entendimento de que, quando efetuar venda para empresa de construção civil também localizada no Estado de São Paulo, cuja mercadoria será entregue diretamente no seu canteiro de obras situado em outro Estado, a Nota Fiscal de venda que irá acompanhar a remessa da mercadoria deverá conter os dados da empresa paulista de construção civil, o CFOP 6.107 ou 6.108, os valores referentes à diferença entre a alíquota interestadual e a interna (DIFAL) do Estado de destino da operação e se o validador da NF-e aceitará esta Nota Fiscal emitida para São Paulo com CFOP 6.107.

    Interpretação

    2. Conforme esclarecido na Resposta à Consulta nº 8764/2016, protocolada anteriormente pela Consulente e respondida em 05/04/2016, quando um consumidor final não contribuinte localizado neste Estado adquirir mercadoria junto a contribuinte paulista e solicitar que este realize a remessa da mercadoria para consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, no caso o local da obra, o estabelecimento paulista deverá recolher, além do imposto devido pela saída interestadual da mercadoria, o DIFAL, seguindo a regra de partilha entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo ao Estado de São Paulo como unidade de origem os percentuais apontados no artigo 36 das Disposições Transitórias do Regulamento do ICMS (RICMS/2000).

    3. Quanto ao documento fiscal, a Consulente deverá emitir no ato da operação, uma Nota Fiscal em nome do adquirente (artigo 125, I do RICMS/2000), mas com a indicação do endereço do canteiro de obras localizado em outra Unidade da Federação, destacando nessa nota os dados do imposto recolhido (interestadual e DIFAL) e o CFOP 6.107, tratando-se de mercadoria de produção própria, ou 6.108 quando a mercadoria tiver sido adquirida de outro estabelecimento.

    A Resposta à Consulta Tributária aproveita ao consulente nos termos da legislação vigente. Deve-se atentar para eventuais alterações da legislação tributária.

    Pesquisa;http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\_tributaria:vtribut. Aceso em 10.08.2016. [↑](#footnote-ref-18)