



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

RENAN AUGUSTO DE MORAIS CARVALHO

**NÃO INCIDÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NA AQUISIÇÃO
INTERESTADUAL DE INSUMOS PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL**

FORTALEZA

2014

RENAN AUGUSTO DE MORAIS CARVALHO

**NÃO INCIDÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NA AQUISIÇÃO
INTERESTADUAL DE INSUMOS PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

FORTALEZA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

C331n Carvalho, Renan Augusto de Moraes.

Não incidência do diferencial de alíquotas de ICMS na aquisição interestadual de insumos para a construção civil / Renan Augusto de Moraes Carvalho. – 2014.
69 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços - Brasil. 2. Construção civil - Brasil. 3. Tributos. I. Cintra, Carlos César Sousa (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

RENAN AUGUSTO DE MORAIS CARVALHO

**NÃO INCIDÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NA AQUISIÇÃO
INTERESTADUAL DE INSUMOS PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito em conformidade com os atos normativos do MEC e do Regulamento de Monografia Jurídica aprovado pelo Conselho Departamental da Faculdade de Direito da UFC.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará – UFC

Mestranda Denise Maciel de Albuquerque Cabral
Universidade Federal do Ceará - UFC

Aos meus pais Laíse e Álvaro, pela atenção, afeto e amor em todos os momentos da minha vida.

Aos meus irmãos, Thaíse e Daniel, pela camaradagem e companherismo que me proporcionaram.

Aos meus amigos e aos professores do curso de Direito.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente ao meu Senhor, Jesus Cristo, pela dádiva da vida e pela certeza de tua presença em todos os momentos da minha existência, o que me encorajou a seguir em frente sem medo. Sem Ele, eu nada seria, sequer existiria!

À minha família, pela força e pelo exemplo de fé, sabedoria, determinação, otimismo, trabalho, companheirismo e apoio incondicional em todos os momentos. Obrigado, também, por compartilharem comigo os momentos de alegria e pela capacidade de gerarem em mim uma disposição incansável a cada amanhecer.

Em especial à minha mãe, Laíse, por toda a confiança depositada em mim, pelo que representa na minha vida e pelo que me ensinou a ser. Por ter sempre cuidado de mim, dando valiosos conselhos genuinamente engrandecedores, os quais foram essenciais ao meu crescimento pessoal, profissional e acadêmico.

Ao meu pai, Álvaro, por todo o apoio que sempre me tem dado em todos os momentos da minha vida. O Senhor foi, é e sempre será um espelho e uma fonte de inspiração para mim. Admiro muito o seu caráter, inteligência, profissionalismo e bondade!

À minha irmã Thaíse, pela amizade sincera e inabalável, por todos esses anos de convivência e por todos os momentos felizes que desfrutamos juntos. Você é um grande exemplo de irmã, de estudante e de pessoa! Ao meu pequeno irmão Daniel por sua alegria contagiante, bom humor e companheirismo.

Aos meus avós Antônio Manuel (Didi) e Maria das Graças, Adhemilson e Sylvia pela família que construíram, da qual tenho orgulho de ser fruto, e pelos exemplos de determinação, caráter, honestidade, fé e trabalho!

Ao Padre Luiz Carlos Contente Garcia de Castro, pelo exemplo de fé, simplicidade e caráter, e por ter acompanhado nossa família como amigo e como orientador espiritual.

Aos meus padrinhos Alexandre e Káthia, Marcus e Ítala pelo exemplo, apoio e pela sua presença em minha vida em todos os momentos.

Aos meus tios Weber e Patrícia e Soraya, aos meus primos João Vítor, Júlia, Isabela e Davi pelos momentos alegres compartilhados.

Aos meus amigos integrantes do Grupo de Estudos VBPF (Alan Pinto, Fernando Demétrio, Renato Cardoso e Vitor Curvina), por tornarem as manhãs de domingo bastante proveitosas, pelos conhecimentos jurídicos compartilhados e pela fiel e sincera amizade mantida nesses cinco anos, que com certeza extrapolará o período acadêmico e nos trará grandes frutos e muito sucesso em um futuro próximo.

Aos meus amigos integrantes da agremiação REC (Belchior Conrado, Caio Farias, Carlos Bezerra, Dante Cristino, Davi Cordeiro, Davi Oliveira, Diego Rodrigues, Endrigo Obara, Euclides César, Everton Aureliano, Felipe Arruda, Gabriel Arruda, Italo da Justa, Joel Fernandes, Leonardo Neves, Lucas Barreto, Lucas Solon, Luís Eduardo Salles, Marcus Euler, Pedro Azevedo, Pedro Bruno Trigueiro e Ricardo Maia), por todos os momentos, encontros, reuniões, comemorações, confraternizações e pela forte amizade que pretendo levar para a vida toda.

Aos amigos do Escritório AVM (Min. Ubiratan Aguiar, Dr. Jaime Veras, Dr. Jamilson Veras, Dr. Andrei Aguiar, Lohana Machado, Tatiana Kogan, Danielle Capistrano, Natália Caminha, Danielle Farias, Régis Barbosa, Allisson Baltazar, Rodrigo Dellamary, Elias Firmino, Amarílio Cavalcante, Juarez Furtado, Suiana Schmitt e Tiago Medeiros) pela oportunidade de ter contato com o tema do presente trabalho, o qual me despertou um imenso interesse; por todos os conhecimentos jurídicos, aprendizados práticos e pela amizade construída ao longo dos oito meses em que tive a honra de trabalhar com vocês.

Aos amigos que tive o prazer de conhecer na Procuradoria da Fazenda Nacional e na Procuradoria Geral do Estado do Ceará, os quais, de alguma maneira contribuíram para o meu crescimento profissional e acadêmico.

Aos grandes amigos da Faculdade de Direito, Arthur Araripe, André Nobre, Jader Figueiredo, Francisco Fernando (Messi), Leorne Mendes, Bruno Cavalcante, Amanda Castro, Ana Lídia Soares, Cristiane Sampaio, Lara Fialho, Meline Aragão, Raquel Guerra e todos os demais colegas da turma 2014.2 noturno, por toda a amizade construída e que levarei para além dos bancos da Centenária Faculdade. Aos grandes amigos, Diego Dantas, Guilherme Choairy, José Carlos Lucena, Juan Barrocas, Mário Alves, Rafael Bastos, Rod Neto, Victor Cavalcante e Amanda Fonteles, pela amizade desde tempos idos.

Ao professor e orientador, Carlos Cintra, pelas grandiosas lições de Direito Tributário, pelo incentivo, ajuda, apoio e encorajamento contínuo na

pesquisa. Aos membros da Banca, Dra. Denise Maciel e professor Macedo por despertarem o meu fascínio pelo Direito Tributário, ensinando-me diversos conhecimentos jurídicos, respectivamente, no estágio da Procuradoria da Fazenda Nacional e na Faculdade de Direito. Aos mestres Dr. Zainito Holanda, Dr. Stélio Dias Magalhães, Dr. Stélio Braga Magalhães (Telinho) por todas as orientações e conhecimentos jurídicos repassados nos estágios em que tive a oportunidade de realizar. Aos mestres da Faculdade, Janaína Noletto, Raul Nepomuceno, Sérgio Rebouças, Hugo de Brito Machado Segundo, Lino Menezes, Samuel Arruda, Gustavo Raposo e demais professores pelas ricas lições e ensinamentos que me transmitiram não só da área de Direito, principalmente, que servirão para toda a minha vida.

“Bem-aventurados os que têm fome e sede de justiça, pois serão saciados”.

(Mt 5:6)

RESUMO

A Constituição Federal prescreve a sistemática da tributação das operações interestaduais no art. 155, §2º, incisos VII e VIII. De acordo com esses dispositivos, caso o consumidor final adquirente das mercadorias não seja contribuinte do ICMS, deverá incidir sobre a operação a alíquota interna do Estado de origem, a este sendo destinada a arrecadação do tributo. Por outro lado, se o adquirente for contribuinte do ICMS (comerciante, industrial), a operação será tributada sob a incidência da alíquota interestadual, sendo devido ainda pelo adquirente o recolhimento da diferença entre a alíquota interna do Estado do destinatário e a alíquota interestadual. As construtoras são prestadoras de serviços, logo contribuintes do ISS. Entretanto, podem eventualmente, realizar operações de circulação de mercadorias, as quais estarão sujeitas ao imposto estadual. As empresas de construção civil não estão sujeitas ao diferencial de alíquotas, quando adquirem insumos em operações interestaduais para utilizá-los na execução de suas obras, pois não são contribuintes de ICMS, mas do ISS.

Palavras-chave: ICMS. Construção Civil. Operações Interestaduais. Diferencial de Alíquotas. Insumos. Materiais.

ABSTRACT

The Constitution prescribes systematic taxation of interstate transactions in art. 155, §2, VII and VIII. According to these devices if the final purchaser of goods is not an ICMS taxpayer, should focus on the operation of the internal rate of State, this being destined to collection of the tax. On the other hand, if the buyer is an ICMS taxpayer (trader, industrial), the transaction will be taxed under the incidence of interstate rate, the collecting by the buyer the difference between the internal rate of the state of the recipient and the interstate rate is still due. Homebuilders are service providers, so ISS taxpayers. However, can eventually accomplish operations of circulation of merchandises, which will be subject to state tax. The civil construction companies are not subject to differential rates when they buy inputs in interstate operations to use them in the execution of their works, because they are not ICMS payers, but of the ISS.

Keywords: ICMS. Construction. Interstates operations. Rate Differential. Inputs. Materials.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
DESENVOLVIMENTO	14
2 ICMS E ISS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS	14
2.1 Considerações iniciais – Repercussão econômica dos tributos indiretos.....	14
2.2 ICMS	16
2.3 ISS	29
3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.....	39
3.1. Considerações Iniciais.....	39
3.2. Previsão constitucional	40
3.3. Diferencial de alíquota	42
3.4. Diferencial de alíquotas no comércio eletrônico.....	46
4 AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE INSUMOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL: É DEVIDO O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS?	47
4.1 Apresentação do tema – considerações iniciais	47
4.2 Posições dos Estados	49
4.3 Posições doutrinárias – Cobrança ilegal pelos Estados	52
4.4 Posições jurisprudenciais	55
4.5 Cobrança pelo Estado do Ceará	57
4.6 Considerações finais. Enfrentamento do problema.....	60
5 CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS.....	68

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo estudar a incidência dos tributos indiretos sobre a construção civil. O tema é de grande relevância no que diz respeito a controvertida cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS das empresas de construção civil, pois tem causado grave insegurança jurídica, em razão de sua constitucionalidade duvidosa.

A cobrança de tributos é pautada no princípio da legalidade, dispondo a Constituição sobre o Sistema Tributário Nacional e cabendo aos demais entes federativos legislar sobre os tributos de sua competência, obedecendo aos ditames da Carta Magna. O Estado brasileiro é financiado, principalmente, pelos tributos cobrados da sociedade, previstos no sistema tributário, o qual define por meio de princípios e regras quais tributos serão cobrados, quanto, como e de quem.

Com o crescimento do setor industrial brasileiro e avanço do uso das novas tecnologias, como a internet, tem se intensificado cada vez mais o comércio entre os Estados da Federação. Empresas e consumidores vêm adquirindo produtos e mercadorias de outros Estados, por lhe serem oferecidos menores preços, maior variedade, melhor qualidade ou melhores condições para compra.

A Constituição Federal prevê que sobre as operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final localizado em outro Estado incide o ICMS, devendo o tributo estadual ser recolhido ao Fisco pelo comerciante que aliena mercadorias para outros Estados. Entretanto, nos casos de aquisição de mercadorias por consumidor final contribuinte do imposto estadual, é devido ainda o diferencial de alíquotas pelo adquirente em favor do Estado de destino, como forma de repartir a arrecadação do tributo, com finalidade nitidamente compensatória.

Nessa obra será abordado, em um momento inicial, os principais aspectos dos impostos indiretos que incidem sobre a construção civil, o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e o imposto municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISS).

Em seguida serão analisados os dispositivos constitucionais que dispõem sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias e sobre o diferencial de alíquotas, de forma a explicitar como funciona essas operações; como são tributadas e qual a finalidade, importância e consequências do instituto do diferencial de alíquotas de ICMS.

Por fim será apreciado o mérito do trabalho, que é expor os motivos que levam os Estados a cobrar o diferencial de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de insumos pelas empresas que prestam serviços de construção civil, como também os fundamentos jurídicos doutrinários e jurisprudenciais que justificam o não cabimento da oneração das construtoras por essa exação.

DESENVOLVIMENTO

2 ICMS E ISS: REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

2.1 Considerações iniciais – Repercussão econômica dos tributos indiretos

Tanto o ICMS quanto o ISS são impostos que possuem finalidade predominantemente fiscal, uma vez que foram instituídos para arrecadar recursos para os cofres públicos.

São classificados pelo CTN como impostos sobre a produção e circulação, como afirma Alexandre (2013, p. 73). Mas a classificação com maior relevância para o direito e para as ciências econômicas é a que os rotula como tributos indiretos.

Os chamados tributos indiretos constituem a maior parte da arrecadação tributária brasileira, mas o que vem a ser essa classificação e qual a sua importância prática?

Para Alexandre (2013, p. 72), quanto ao critério de possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro, os tributos podem ser classificados em diretos e indiretos.

São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

(...)

São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo.

Segundo o tributarista Hugo de Brito Machado (2013, p. 182):

A doutrina predominante aponta como característica dos tributos indiretos o serem esses tributos legalmente devidos por um sujeito, enquanto economicamente são suportados por outro.

A explicação mais comumente encontrada nos manuais de direito tributário é a de que o tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas economicamente ser suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de

direito, e o segundo, contribuinte de fato. (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 13)

Cintra (2013, p. 105 e 106) aponta os parâmetros utilizados pela jurisprudência pátria para tipificar os impostos indiretos:

- a) Critério da repercussão ou translação econômica;
- b) Critério que leva em conta o conteúdo do fato gerador do tributo, admitindo, assim, que tributos indiretos seriam os que oneram relações, operações ou negócios em que há dois sujeitos envolvidos, e cujo valor da exação admite ser repassado por um dos sujeitos da relação ao outro, mediante a explícita inclusão no respectivo preço.

Na tributação indireta, ocorre a chamada translação ou repercussão econômica, uma vez que o contribuinte de direito tem a obrigação legal de recolher os tributos junto ao fisco, mas embute no preço da mercadoria ou do serviço esse ônus, o qual é repassado para o contribuinte de fato. Na realidade, mesmo sem ter nenhuma relação jurídica com o fisco, o contribuinte de fato acaba arcando com o ônus do tributo.

Dentro desse quadro, é com muita simplicidade que se diz, por exemplo, que os impostos que incidem sobre o consumo seriam indiretos, ao passo que aqueles que oneram o patrimônio e a renda seriam diretos. O ICMS, *v.g.*, é pago pelo vendedor de um produto (contribuinte de direito), mas na prática, seria suportado pelo comprador (contribuinte de fato), sendo pelo primeiro embutido no preço e repassado ao segundo. O Imposto de Renda, a seu turno, é pago pelo beneficiário dos rendimentos, que efetivamente suporta o ônus do tributo, reunindo-se assim, na mesma pessoa, as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 13)

Segundo Baleeiro (1990, p. 153):

Repercussão, ou translação, palavra esta última preferida pelos italianos, é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte.

É uma consequência natural da atividade empresarial, pois o empresário visa sempre ao lucro, e dessa forma procura fazer com que as receitas superem as despesas.

Esse fenômeno tem grande importância na seara jurídica, já que os tributos indiretos têm institutos próprios relacionados à repercussão econômica, visando proteger os direitos de contribuintes e consumidores, como a não cumulatividade nas cadeias de ICMS, a seletividade (variação das alíquotas do

ICMS e IPI de acordo com a essencialidade do produto) e a “polêmica” repetição de indébito dos tributos indiretos.

No entanto, a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sofre críticas da doutrina. Alguns autores sustentam que todo tributo pode ter seu ônus transferido pelo contribuinte a um terceiro dependendo das circunstâncias, como por exemplo, o IPTU que embora seja devido pelo proprietário, pode ser transferido deste para o inquilino, não obstante seja classificado como tributo direto.

Além disso, boa parte da doutrina entende que nem sempre o tributo indireto tem seu ônus repassado para o consumidor. Machado (2013, p. 184-185) afirma que essa transferência do ônus está sujeita a lei da oferta e da procura, isto é, só será possível quando as condições do mercado a permitirem: é, portanto, um conceito econômico e não jurídico.

Há casos em que mercadorias, sob influência das condições do mercado, são vendidas a preço de custo, ou até por preço menor que o de custo, o que implica que o sujeito passivo da obrigação tributária, o comerciante, não transferiu para o comprador o ônus do ICMS.

A repercussão econômica, portanto é a regra da tributação indireta (ICMS, ISS), mas tal fato deve ser analisado no caso concreto, pois nem sempre um tributo indireto tem seu ônus efetivamente repassado aos consumidores (contribuintes de fato).

Isto posto, a compreensão do fenômeno da repercussão econômica dos tributos indiretos é essencial para o estudo do tema desse trabalho, assim como é essencial uma análise minuciosa do ICMS e do ISS no que se refere a suas hipóteses de incidência, características, institutos e princípios.

2.2 ICMS

Antes da Constituição de 1988, o ICM tributava apenas operações relativas à circulação de mercadorias. Entretanto, com a promulgação da Carta Cidadã, passou a incidir também sobre a prestação onerosa de serviços de

transporte interestaduais e intermunicipais; sobre serviços de comunicação; sobre energia elétrica; sobre operações de derivados do petróleo e sobre as importações, sendo denominado ICMS.

O ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, é o imposto de maior arrecadação no Brasil, tendo por isso uma previsão bastante significativa de dispositivos constitucionais (art. 155, § 2º), os quais serão devidamente explicitados ao longo desse capítulo. No âmbito infraconstitucional, a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, dispõe acerca das hipóteses sobre as quais o ICMS deverá incidir, indicando os contribuintes, as bases de cálculo e outras normas que orientarão os Estados a legislarem sobre o imposto.

Por ser um tributo extremamente complexo, tendo várias hipóteses de incidências, (LC 87/96, art. 2º), podendo recair sobre uma vasta gama de negócios jurídicos, vamos nos ater, nesse trabalho, apenas sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

2.2.1 Regra Matriz

Para melhor discorrer sobre esse tributo, utilizaremos a fórmula denominada “Regra Matriz de Incidência Tributária” criada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, por ser bastante prática e útil. Carvalho (2013, p. 253) chama de hipótese tributária/suposto/antecedente/descritor a previsão abstrata, contida na lei, isto é, a descrição normativa de um evento que, uma vez concretizado fará nascer uma relação jurídica (obrigação tributária). Divide a hipótese tributária em três critérios: critério material, critério espacial e critério temporal, que juntos farão a descrição objetiva do fato jurídico tributável.

O critério material é o núcleo da hipótese normativa, núcleo da descrição fática, normalmente representado por um verbo + um complemento, exprimindo a conduta ou comportamento que é tributado pelo ente político.

O critério espacial indica a área em que o fato previsto na hipótese deverá acontecer com o condão de provocar as consequências prenunciadas

na norma. Normalmente coincide com o âmbito de vigência territorial da Lei, mas pode também, dependendo das características e da lei que instituir o tributo, referir-se a áreas específicas.

O critério temporal da hipótese tributária, denominado de fato gerador pela doutrina e legislação infraconstitucional, segundo Carvalho (2013, p. 266) constitui:

[...] o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função do objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

No esquema proposto por Paulo de Barros Carvalho, há também o conseqüente da norma, o qual sistematiza os critérios pessoal e quantitativo, ligados à relação jurídica tributária que surge quando ocorridos os fatos previstos na hipótese. Nas palavras do mestre, *ipsis literis*:

Se a hipótese, funcionando como *descriptor*, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como *prescriptor*, nos dá também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

[...]

O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no *prescriptor* da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do conseqüente da regra matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo. (CARVALHO, 2013, p. 284 grifos do autor)

O critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídica obrigacional: o sujeito ativo (Fisco), e sujeito passivo (contribuinte ou responsável); enquanto o critério quantitativo é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação pecuniária, dividindo-se em base de cálculo e alíquota.

Com base na teoria da regra-matriz, podemos afirmar que o critério material do ICMS-mercantil é realizar operações relativas a circulação de mercadorias.

No que se refere ao termo “circular”, tanto a doutrina como os Tribunais Superiores têm o entendimento de que a circulação tem que ser jurídica, ou seja, deve haver a transferência de titularidade do bem, não bastando apenas mera circulação física (deslocamento de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário).

O Superior Tribunal de Justiça pacificou esse entendimento no âmbito de sua jurisprudência por meio da Súmula nº 166, que dispõe nos seguintes termos:

Súmula nº 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

No mesmo sentido afirma Carrazza (2012, p. 43):

É bom também esclarecermos, desde logo, que tal “operação relativa à circulação de mercadorias” só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem essa mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS.

(...)

Ressaltamos ainda que, a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

Mercadoria pode ser definida como bem móvel e corpóreo¹ sujeito a mercancia, isto é, deve haver intuito comercial, caracterizado pela habitualidade ou volume de circulação de mercadorias (LC 87/96, art. 4º). Uma simples venda de um produto que não se tenha mais interesse, como um bem do ativo imobilizado de uma empresa ou um carro usado, por exemplo, não poderá ser tributada pelo ICMS, a não ser que se trate de uma loja que venda veículos usados, situação essa em que estará presente a habitualidade e o volume das operações de circulação.

¹ Em regra, pois o STF já reconheceu que incide o ICMS sobre a comercialização de softwares, adquiridos via download da internet.

O critério espacial do ICMS coincide com o âmbito de vigência territorial da lei. Dessa forma corresponde a qualquer lugar do território do Estado que editou a Lei, pois a norma (estadual instituidora do ICMS) tem eficácia sobre todos os negócios jurídicos de circulação de mercadorias ocorridos neste espaço geográfico.

O critério temporal, denominado de fato gerador pela doutrina, é momento em que a operação de circulação se consuma, o que implica o nascimento da obrigação tributária.

Segundo Carrazza (2012, p. 52):

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* de qualquer desses locais, o *momento da extração da nota fiscal*, e assim por diante. (grifo do autor)

No Estado do Ceará, um dos critérios temporais da hipótese tributária é a saída do estabelecimento responsável por fazer circular a mercadoria (Lei nº 12.670/96).

Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento:

I- Da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Conforme já foi exposto, não deverá ser aplicada a segunda parte do dispositivo acima transcrito, uma vez que a circulação deverá ser jurídica, devendo ocorrer a mudança de propriedade do bem, e não circulação meramente física, como a saída de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

O sujeito passivo da relação jurídica obrigacional do ICMS é contribuinte de direito, ou seja, aquele que realizou o fato típico previsto na hipótese capaz de fazer nascer o dever de pagar o tributo. De acordo com o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, toda pessoa física ou jurídica que realizar operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou em volume, destinando bens ao comércio, deverá recolher ao Fisco Estadual, que é o sujeito ativo, o tributo devido. No entanto, o que ocorre na prática é a

transferência do ônus econômico do tributo para o contribuinte de fato, que é o consumidor.

Quanto ao critério quantitativo, o qual é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação, tem-se que a base de cálculo do imposto é o valor da operação (LC nº 87, art. 13, I). Aduz Sabbag (2013, p.1085) que “o montante do ICMS integra a própria base de cálculo, fenômeno a que se dá o nome de ICMS por dentro”. Isso porque no preço de um determinado produto já está embutido o ICMS.

Em momento oportuno serão tecidos maiores comentários sobre as alíquotas do ICMS, já que é um tema de grande repercussão jurídica por conta das Guerras Fiscais entre os Estados da Federação.

2.2.2 Princípios Constitucionais

A tributação no Brasil incide de maneira mais gravosa sobre o consumo e prestação de serviços, quando, na verdade, deveria incidir sobre a renda, para que pudessem ser atendidos os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Essa política fiscal repercute no baixo poder de consumo do brasileiro, já que a alta carga tributária (tributos indiretos) tem como consequência natural o elevado preço dos produtos no mercado local.

Os tributos indiretos caracterizam-se pela transferência do ônus econômico ao contribuinte de fato, que é o consumidor. Dessa forma, é gritante a falha do sistema tributário brasileiro ao prever a incidência de muitos tributos indiretos sobre as relações de consumo, pois de tal fato decorre o aumento do desastroso problema da desigualdade social, uma vez que são os pobres que mais sofrem com a elevada carga tributária indireta, a qual incide igualmente sobre todos os consumidores.

Com o propósito de mitigar os efeitos da tributação indireta sobre o consumidor, que é quem de fato suporta o ônus econômico dos tributos

indiretos, o constituinte originário instituiu os princípios da não cumulatividade e da seletividade no âmbito do ICMS.

2.2.2.1 Princípio da não cumulatividade

A Constituição Federal dispõe que o ICMS será não cumulativo, compensando-se no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores. Trata-se de uma garantia constitucional indisponível do contribuinte, tendo o objetivo de eliminar o “efeito cascata” da tributação, ou seja, o efeito cumulativo (mais de uma incidência do mesmo imposto sobre o mesmo preço), já que cada operação de circulação de mercadorias é onerada por conta da repercussão econômica dos impostos indiretos.

O ICMS, por ser um imposto multifásico, forma grandes cadeias que normalmente vão do produtor para o consumidor final, gravando diversas operações de circulação de uma mesma mercadoria. De acordo com Kalume (2014, p. 20-22):

O objetivo da diretriz constitucional – nem sempre ou necessariamente atendido – é que resulte, ao final do ciclo econômico, tributação sempre equivalente, independentemente do número de operações que venha a sofrer determinada mercadoria até sua efetiva aquisição pelo consumidor.

[...]

Assim, permite a não cumulatividade que a carga tributária seja sempre a mesma independentemente do número de operações realizadas e tributadas.

No mesmo sentido, complementa Carrazza (2012, p. 486):

Graças ao *princípio da não cumulatividade*, a carga econômica do ICMS deve ser repartida entre todos quantos (produtores, industriais, comerciantes, prestadores de serviços etc.) levem, com suas atividades típicas, o bem ou o serviço ao consumidor final. Este tem o *direito constitucional subjetivo* de ver embutido no preço da mercadoria ou do serviço que adquire o mesmo montante de ICMS que seria devido caso tivesse ocorrido uma única operação ou prestação (e.g., 18% o valor da operação mercantil realizada). (grifos do autor)

Não poderá o ICMS ser cumulativo, haja vista que traria uma pesada oneração do consumidor final, com preços de mercadorias elevadíssimos. Por isso, a Constituição Federal garante ao contribuinte o direito subjetivo aos créditos decorrentes da entrada de mercadorias, os quais serão compensados com os débitos da saída (circulação de mercadorias). O abatimento, como crédito, equivale ao valor que incide na operação anterior de circulação de mercadoria, conforme aduz Kalume (2014, p. 21).

Essa garantia constitucional de abatimento dos débitos com os créditos, segundo alguns autores é uma cláusula pétrea e direito indisponível do contribuinte de ICMS, não podendo sofrer qualquer restrição por normas infraconstitucionais, pois é essencial para o funcionamento de todo o sistema econômico-financeiro do Estado. Segundo Melo (2012, p. 292):

O preceito da não cumulatividade se volta para o consumidor, e não para os contribuintes do imposto. O alcance do regime se reduz a inibir o 'duplo pagamento' do tributo sobre a mesma base.

É portanto, uma política fiscal, a qual visa uma maior justiça tributária, pois implica a redução dos preços das mercadorias adquiridas pelo consumidor final.

2.2.2.2 Princípio da seletividade

Para Machado Segundo (2013, p. 68-69) o Sistema Tributário Brasileiro “é bastante regressivo e, com isso, não realiza a igualdade no momento da arrecadação”.

Em relação a regressividade da tributação indireta, desenvolve o autor:

Os tributos sobre o patrimônio e a renda, como é o caso do imposto de renda e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, por exemplo, comportam o estabelecimento de alíquotas progressivas e podem, com isso, realizar uma tributação materialmente igual, embora, especialmente em relação ao imposto de renda, isso não venha acontecendo com a intensidade que poderia sê-lo. Já os tributos que oneram o consumo, por sua própria natureza, são regressivos, pois mesmo o cidadão com rendimentos abaixo dos limites de isenção, fixados em atenção ao chamado mínimo

existencial, empregará sua renda no consumo de mercadorias e serviços necessários à sua sobrevivência. E, nesse momento, terá a sua renda atingida, sob o prisma econômico pela tributação. Quanto maior o rendimento do contribuinte, menor será o percentual dele que precisará, necessariamente, ser empregado no consumo, pelo que se diz que tanto maior o rendimento, menor o peso, sobre ele, dos impostos incidentes sobre o consumo. (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 68-69)

Com o objetivo de minimizar essa injustiça fiscal, visando atender aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana, preceitua a Constituição Federal que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. A seletividade em função da essencialidade significa que quanto mais necessária e mais importante for a mercadoria na vida da população, menor será o ônus tributário que irá incidir sobre ela, ao passo que os produtos supérfluos e luxuosos serão onerados de maneira mais gravosa. Essa política fiscal visa claramente beneficiar o consumidor brasileiro, o qual amarga grandes dificuldades para adquirir produtos imprescindíveis para a sua vida, por conta da pesada incidência da tributação indireta sobre os bens de consumo.

Carrazza (2012, p. 510) aduz que a seletividade no ICMS poderá ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, etc. Entretanto o que geralmente ocorre é a graduação das alíquotas de acordo com o grau de importância da mercadoria.

Dessa forma, produtos considerados de primeira necessidade como remédios e alimentos devem receber uma tributação com uma alíquota mais favorável. Por outro lado, bens como carros, artigos de luxo, perfumes e cosméticos, por serem itens destinados a consumidores que supostamente detêm uma maior capacidade contributiva, são submetidos a alíquotas mais elevadas.

2.2.3 Convênios e as Guerras Fiscais

O ICMS, apesar de ser um imposto predominantemente fiscal, também possui uma importante finalidade extrafiscal, pois através de incentivos e isenções pode-se estimular condutas dos contribuintes e gerar outros benefícios diversos da arrecadação fiscal. Melo (2012, p. 365) considera que os incentivos fiscais são poderosos instrumentos do Estado contemporâneo, que por um lado abdica de parte de sua renda em benefício do setor privado, objetivando estimular e orientar os investimentos e alocação de recursos necessários ao desenvolvimento.

Como regra, os benefícios, isenções e incentivos fiscais são concedidos, unilateralmente, pelo Ente Federativo que tem competência para instituir e cobrar o imposto, entretanto o ICMS é um caso excepcional. O constituinte originário, visando preservar o Pacto Federativo, dar um tratamento uniforme e harmônico em todo o País e principalmente acabar com as chamadas “guerras fiscais”, previu que no art. 155, §2º, XII, “g”, que cabe a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Outrossim, determina a Constituição Federal, em obediência ao princípio da legalidade, que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (art. 150, §6º).

Já que está em conformidade com a nova ordem jurídica instituída pela Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 24 de 1975 foi recepcionada e é responsável por regulamentar os mencionados dispositivos constitucionais.

A LC nº 24/75 determina que só podem ser concedidos benefícios relativos ao ICMS por meio de Convênios, firmados e ratificados pelos Estados

federados, devendo ser realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão colegiado constituído por representantes de todos os Estados, do Distrito Federal e da União.

Afirma Carrazza (2012, p. 586-590) que:

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõe o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.

[...]

[...] os Convênios ICMS que tratam de isenções, incentivos ou benefícios fiscais são sempre *impositivos* sob pena de aluir, de uma vez por todas, o objetivo constitucional de evitar que, em matéria de ICMS, os Estados e o Distrito Federal se empenhem em verdadeiras “batalhas campais”, cada qual buscando atender a seus próprios interesses. (grifo do autor)

[...]

Os convênios – ressalte-se – fortalecem a Federação, evitando que cada Estado-membro (ou o Distrito Federal) busque, por intermédio de benesses concedidas unilateralmente, atrair, a qualquer preço, para seus territórios, contribuintes de ICMS.

[...]

Foi exatamente para evitar essa verdadeira “guerra fiscal” entre as Unidades Federadas, que a Lei Complementar 24/1975 determinou a unanimidade deliberativa do CONFAZ.

Melo (2012, p. 368) narra o procedimento para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, que vai da realização do convênio até a ratificação pelos Estados e pela União:

- a) celebração pelos Estados (e Distrito Federal), por intermédio de seus Secretários de Fazenda, ou de Finanças;
- b) publicação no *Diário Oficial da União (DOU)* até dez dias após a sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no *DOU*, com sua publicação nos *Diários Oficiais dos Estados* (e no Distrito Federal);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no *DOU* pelos Estados (e Distrito Federal), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;
- e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passa a vigorar. (grifos do autor)

Entretanto, aponta Melo (2012, p. 369) que, infelizmente, ocorre na prática a expedição de leis, decretos, atos normativos e atos administrativos, sem anterior celebração de convênio, outorgando vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, com o fito de atrair novas empresas,

gerar empregos e desenvolver economicamente e tecnologicamente a região. Tal fato causa inúmeros prejuízos aos outros Estados, pois, segundo Carvalho (20--?, p. 12-14) acarreta uma concorrência desleal além de ferir os princípios constitucionais da isonomia, da uniformidade da tributação e da homogeneidade da incidência do ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, com o fito de combater a “guerra fiscal”, tem declarado inconstitucionais os atos normativos instituídos unilateralmente pelos Estados sem observar a obrigatoriedade de prévio convênio. A matéria já está pacificada pela Corte Suprema, conforme apontam os julgados colacionados:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra g, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

(STF - ADI: 2345 SC , Relator: Min. CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 30/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-150 DIVULG 04-08-2011 PUBLIC 05-08-2011 EMENT VOL-02560-01 PP-00009 REPIOB v. 1, n. 18, 2011, p. 587-585)

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada guerra fiscal. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão sem prejuízo do disposto no caput deste artigo contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente.

(STF - ADI: 1247 PA , Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 01/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-

Conclui Carrazza (2012, p. 588) que a finalidade da imposição de convênios para instituir isenções, benefícios e incentivos fiscais é uniformizar a tributação de ICMS em todo o país; preservar o pacto federativo, acabando com as Guerras Fiscais e garantir a livre circulação de bens e mercadorias entre as unidades federadas.

2.2.4 Alíquotas

As alíquotas do ICMS são do tipo *ad valorem*, pois são proporcionais ao valor da mercadoria ou serviço. Representam uma porcentagem que aplicada sobre a base de cálculo (valor da operação de circulação de mercadoria ou preço do serviço) indicará o quantum de tributo devido a ser recolhido em favor do Fisco.

Dispõe a Carta Magna que o Senado Federal poderá fixar as alíquotas mínimas e máximas por resolução, e que devem ser seletivas de acordo com a essencialidade da mercadoria. Cabe ao Senado também fixar as alíquotas interestaduais, não podendo as alíquotas internas dos Estados ser inferiores às interestaduais, salvo deliberação contrária em Convênio. Tratam-se de limitações constitucionais do poder tributar que visam minimizar as guerras fiscais e estimular o comércio entre os Estados da federação.

Dessa forma, os Estados têm autonomia para instituir, por meio de lei ordinária, as alíquotas internas a que serão submetidas as operações e prestações de serviços ocorridas em seu território, obedecidas as restrições constitucionais já mencionadas. Entretanto, não podem definir a alíquota que irá incidir nas operações interestaduais, pois tal competência é outorgada ao Senado Federal.

Segundo a Resolução 22/89 do Senado Federal, a alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais é de doze por cento, sendo que, quando realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e ao Estado do

Espírito Santo, a alíquota é de sete por cento. (KALUME, 2014, p. 296)

A título de exemplo, a Lei nº 12.670/96 do Estado do Ceará prescreve que a alíquota geral incidente sobre a circulação de mercadorias é de 17%, podendo ser maior ou menor, dependendo do grau de essencialidade do bem.

Art. 44. As alíquotas do ICMS são:

- a) 25% (vinte e cinco por cento) para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, jóias, aviões ultra-leves, asas-delta, energia elétrica, gasolina, querosene de aviação, óleo diesel e álcool anidro e álcool hidratado para fins combustíveis;
- b) 17% (dezessete por cento) para as demais mercadorias ou bens;
- c) 12% (doze por cento) para as operações realizadas com produtos de informática listados em regulamento, contadores de líquido (NBM/SH 9028.20) e medidor digital de vazão (NBM/SH 9026.20.90).

Em relação às operações interestaduais e ao chamado diferencial de alíquotas do ICMS, serão traçados comentários no capítulo seguinte desse trabalho.

2.3 ISS

2.3.1 Regra Matriz

O ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, é um imposto com finalidade fiscal que incide sobre a prestação de serviços gerais, ou de serviços de qualquer natureza, conforme aduz a Constituição Federal. Excetuando-se os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e serviços de comunicação, os quais são atingidos pelo ICMS, os demais são passíveis de serem tributados pelo ISS.

O imposto (ISS) alcança todo e qualquer serviço, com exceção apenas dos destinados, na partilha constitucional, aos Estados. O texto é incisivo: a atribuição é de serviços de “qualquer natureza”. Salvo os cometidos à competência dos Estados, todos os demais são tributáveis pelo Município. A competência é irrestrita e lata. Qualquer que seja a natureza – observados os lindes constitucionais do conceito – todos os serviços podem ser tributados pelo Município. (BARRETO, 2009, P. 299)

A Constituição institui o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, o qual deverá ser regulamentado pela Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Na citada lei está incluída uma lista anexa com a previsão dos serviços tributáveis pelo imposto municipal, divergindo a doutrina em relação ao caráter taxativo ou meramente exemplificativo da lista.

Afirma Sabbag (2013, p.1016) que os Municípios editarão suas leis ordinárias, instituidoras de ISS, em consonância com a lei complementar, que disciplinará as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

O critério material da regra matriz do ISS é prestar serviço com conteúdo econômico para terceiro, não compreendido no art. 155, II da CF/88. Para Barreto (2009, p. 298) “serviço é a prestação de um esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial.” Sustenta o autor que não basta apenas prestar o serviço para que se configure a hipótese material do tributo, mas é necessário que a prestação se dê com reiteração e habitualidade.

Baleeiro (2013, p. 729), detalha o critério material do ISS:

1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de **fazer** e não de **dar coisa**;
2. deve ser prestada a **terceiro**, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro de mesma pessoa;
3. executada **sem vínculo de subordinação jurídica**, mas em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
4. assim como deve ser **objeto de circulação econômica**, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
5. finalmente, o serviço deve ser prestado em **regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista como atividade econômica)**; se público o serviço, ainda que prestado por empresa pública, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros. (grifos do autor)

O critério temporal corresponde ao momento em que se realiza o fato jurídico objeto da tributação pelo imposto. Indica o instante em que o fato (prestação de serviços) é integralmente concluído. Assim, quando concluída a

prestação do serviço em sua totalidade, da forma contratualmente acordada, será devido o ISS.

Já o aspecto espacial, conforme dispõe Baptista (2005, p. 518) obedece o princípio da territorialidade da lei municipal, sendo a lei ordinária municipal válida e imperativa dentro do território do ente que a expediu. Portanto, para o autor, o local da prestação do serviço é aquele em que o prestador cumpre o seu dever jurídico convencionado contratualmente com o tomador dos serviços, não importando o local do estabelecimento ou do domicílio do prestador.

O tema, no entanto, não é pacífico, pois embora o critério espacial possa ser extraído mediante interpretação da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116 estabelece no seu art. 3º que, em regra o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Tal dispositivo é considerado inconstitucional por grande parte da doutrina, por provocar conflitos de competência entre os Municípios, gerando uma grave insegurança jurídica.

No que se refere ao aspecto pessoal, por ser o ISS um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, cabe a estes tanto instituir como cobrar o tributo, sendo portanto o sujeito ativo da relação jurídica tributária. Por outro lado, o sujeito passivo é o prestador de serviço, pois manifesta a capacidade econômica passível de ser atingida pela incidência do imposto.

A base de cálculo considerada como parâmetro de determinação do quantum de imposto a ser recolhido em favor da Fazenda Pública Municipal é o preço do serviço.

Dentro dos limites constitucionais, a base de cálculo natural do ISS é o preço do serviço. A seu turno, preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador (ou, visto de outro prisma, preço do serviço é o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta). Por preço do serviço deve-se entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções. (BARRETO, 2009, p. 366)

As alíquotas do imposto são definidas pela lei ordinária municipal, devendo, entretanto obedecer aos limites mínimo de 2% e máximo de 5%, sobre o valor da prestação.

2.3.2 Lei Complementar 116/2003 e os serviços de construção civil.

A lei complementar nº 116/03 prevê expressamente na sua lista anexa que a prestação de serviços de execução de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes está sujeita a incidência do ISS.

De acordo com Barreto (2009, p. 258; 265), para o enquadramento da atividade como construção civil são necessários os seguintes requisitos:

- a) Que sua execução seja precedida de projetos de engenharia (como o exige farta legislação administrativa);
- b) Que os serviços sejam efetivados fora do estabelecimento industrial, que produziu os materiais;
- c) Que os serviços consistam na reunião de produtos, peças ou partes, de que resultem edificação, construção ou obra, inclusive de complexo industrial, integrado permanentemente ao imóvel (“agregado ao solo”).

[...]

Haverá prestação de serviço de execução de construção civil quando, da reunião de produtos, peças ou partes, fora do estabelecimento industrial, resultar uma unidade, uma obra uma edificação, ou um complexo industrial permanente agregado ao solo.

Importante tecer alguns comentários relacionados ao aspecto temporal da prestação de serviços de construção civil, uma vez que em certos casos, por conta da peculiaridade desse negócio jurídico, pode fugir à regra geral. Barreto (2009, p. 308-309) aduz que os serviços podem ser fracionáveis e não fracionáveis. Segundo o autor “se o fato for fracionável, o aspecto temporal pode ser tido por completado quando da ultimação de cada fração”. Dessa forma, se for possível o fracionamento da execução de uma obra por etapas, o ISS será devido quando concluída certa etapa ou fração.

Conforme institui o art. 3º, inciso III da Lei Complementar 116/03, o imposto será devido no local da execução da obra, ou seja, no local onde o serviço é prestado, cabendo a arrecadação à Fazenda Pública do Município onde estiver sendo realizada a obra.

O aspecto pessoal da regra matriz de incidência de ISS sobre a prestação de serviços de construção civil está delineado nos artigos. 5º e 6º da Lei Complementar nº 116. Dispõe o art. 5º que o contribuinte é o prestador de serviço. O art. 6º autoriza os municípios a disporem tanto sobre substituição

quanto sobre responsabilização, elegendo sujeito passivo diverso do prestador-contribuinte.

Entretanto, o que merece destaque nesses dispositivos da norma complementar é a eleição do tomador dos serviços de construção civil como substituto tributário. (LC nº 116/03, art. 6º, § 2º, II)

A base de cálculo do ISS, via de regra é preço total do serviço. Na construção civil é necessária a utilização de materiais e insumos para a execução das obras e normalmente as construtoras realizam gastos para adquirir e aplicar esses materiais na sua atividade-fim.

Ocorre que a Lei Complementar nº 116 expressamente prevê:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Deve haver dedução dos materiais que são incorporados à obra da base de cálculo do imposto? O tema é bastante polêmico, havendo divergência doutrinária e jurisprudencial quanto a essa questão.

Baptista (2005, p. 616) entende que “todo e qualquer valor desembolsado pelo prestador para viabilizar a prestação do serviço, em princípio, não integra a base de cálculo do ISS, pois não representa receita do prestador decorrente do serviço realizado”. Segundo ele, esse entendimento parte da ideia de que a base de cálculo do imposto é o “preço do serviço” e não o “preço da prestação do serviço”.

O STJ vem se posicionando no sentido de que não é possível realizar a dedução do valor gasto com materiais da base de cálculo do ISS, partindo do pressuposto de que o fato de incidir ISS sobre a prestação, afastando a incidência do ICMS, conduz à adoção de uma base de cálculo pelo valor total do serviço e não pelo valor da prestação do serviço, conforme ensina Baptista (2005, p. 620)

TRIBUTÁRIO. ISS. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS PELAS SUBEMPREENHEIRAS. 1 - DA BASE DE CÁLCULO DO ISS NÃO DEVE SER DEDUZIDO

VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO UTILIZADOS PELA PRESTADORA DO SERVIÇO. 2 - A BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DO TOTAL DO TRIBUTO DEVIDO E O CUSTO DO SERVIÇO EM SUA TOTALIDADE. 3 - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS PARA O SUPRIMENTO DE OMISSÃO APONTADA NO ACORDÃO. 4 - ACORDÃO COMPLEMENTADO SEM QUALQUER MODIFICAÇÃO EM SUA CONCLUSÃO

(STJ - EDcl no REsp: 123528 SP 1997/0017978-8, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 04/12/1997, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16.03.1998 p. 41 RDDT vol. 33 p. 182 RDR vol. 12 p. 222)

O STF decidiu, em sentido contrário, entendendo ser possível a dedução do valor gasto com materiais da base de cálculo do ISS.²

2.3.3 Tributação conjunta de mercadorias e serviços – Prestação de serviços com fornecimento de mercadorias.

Nos casos em que há prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, a doutrina diverge em relação às consequências jurídicas tributárias: incide ISS, ICMS ou os dois? Para responder a essa pergunta deve-se investigar individualmente cada caso específico, analisando os fatos jurídicos relacionados à situação concreta, e a natureza jurídica da prestação-fim do contrato, uma vez que esse assunto apresenta várias particularidades.

Sabbag (2013, p. 1031) divide os serviços em: puros e mistos, sendo estes últimos, objetos de controvérsias, por se tratarem de serviços, em que há aplicação ou fornecimento de mercadorias.

A Constituição Federal determina que deverá incidir ICMS sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Estatui também que compete aos Municípios instituir impostos sobre os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar.

² Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 214.414-2/MG, citado por Baptista (2005, p. 621)

Para Baptista (2005, p. 301) os serviços não compreendidos na competência dos Municípios são os que a Constituição expressamente ressalva: serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Entende o autor que todos os demais serviços são passíveis de serem tributados pelos Municípios, independente de constarem ou não na lista anexa da Lei Complementar nº 116. No mesmo sentido dispõe Melo (2012, p. 51):

A CF/88 definiu duas classes de serviços: os compreendidos na competência estadual e os da competência municipal. A divisão é de ordem constitucional. Somente os serviços relacionados no art. 155, II, são de competência estadual; todos os demais estão englobados na alçada municipal.

É cediço que a menção a lei complementar (no inciso III do art. 156 da CF/88) não constitui nenhum tipo de condicionante, entrave ou empecilho ao pleno exercício da competência tributária conferida aos Municípios, no tocante à instituição do imposto sobre serviços.

O fato de um serviço não se encontrar eventualmente referido na lei complementar não representa, em absoluto, impedimento à atuação municipal, muito menos significa que a competência tributária foi transferida para os Estados, ou União.

Portanto, para esses doutrinadores, deve incidir apenas o ISS sobre todas operações mistas (prestação de serviços + fornecimento de mercadoria), excetuando-se apenas os casos em que os serviços são constitucionalmente conferidos à competência dos Estados. Sustentam que qualquer norma infraconstitucional que restrinja a incidência do ISS sobre a prestação de serviços é inconstitucional.

Entretanto, apesar das críticas, a Lei Complementar nº 116 trouxe no art. 1º, §2º, previsão de regra relativa aos serviços mistos:

§ 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.

Com base na interpretação desse dispositivo, Alexandre (2013, p. 602) infere que caso haja o fornecimento de mercadorias conjuntamente com a prestação de serviços, e estejam estes expressamente previstos na lista anexa da Lei Complementar nº 116, deverá incidir o ISS sobre o valor total da operação. Ao contrário, se o serviço não estiver previsto na lista anexa, deverá

incidir ICMS sobre o montante do fornecimento da mercadoria somado ao preço do serviço.

Esse é o entendimento que tem prevalecido na jurisprudência pátria, conforme aponta o julgado colacionado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDICAMENTOS MANIPULADOS. LC 116/03. INCIDÊNCIA DO ISSQN. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "Os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à LC 116/03 como serviços sujeitos à incidência do ISSQN. Assim, a partir da vigência dessa Lei, o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir operação mista que agrega necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não está sujeita a ICMS, mas a ISSQN" (REsp881.035/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJe26/3/08). 2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no Ag: 1389891 MG 2011/0033314-2, Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Data de Julgamento: 21/06/2012, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/08/2012)

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E SIMILARES. BASE DE CALCULO. NOS PRECISOS TERMOS DO PAR.2., DO ART. 8. DO D.L. 406/68, O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS, AGREGADO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADA NA LISTA, SUJEITA-SE UNICAMENTE A INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS). A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ADJUNTA AO FORNECIMENTO DE MERCADORIAS EM BARES, RESTAURANTES E CORRELATOS NÃO CONSTITUI HIPOTESE DE INCIDENCIA DO ISS, POR NÃO INTEGRAR A LISTA ANEXA AO D.L. 406/68. O TRIBUTO DEVIDO, NO CASO, E O ICMS, E TEM POR BASE DE CALCULO O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, ENGLOBALANDO TANTO A PARCELA REFERENTE AS MERCADORIAS FORNECIDAS COMO AQUELA PERTINENTE AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTABELECIMENTO. PRECEDENTES DO EGRIO STF. RECURSO PROVIDO, POR UNANIMIDADE.

(STJ - REsp: 50593 SP 1994/0019481-1, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 17/08/1994, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 05/09/1994 p. 23055)

Por fim, se o serviço estiver previsto na Lei Complementar nº 116 e se houver uma expressa ressalva de cobrança de ICMS, incidirá ISS sobre o valor do serviço e ICMS sobre o valor das mercadorias fornecidas.

No caso específico de prestação de serviços de construção civil por meio de contrato de empreitada global incide ISS sobre a totalidade da prestação do serviço com o fornecimento ou utilização de mercadorias e insumos, quando estes são produzidos pelas construtoras no local da obra. Entretanto, conforme ressalva o dispositivo complementar, se as mercadorias

forem produzidas pelas construtoras fora do local da obra, ficará sujeito a incidência do ICMS. (Item 7.02). Vejamos.

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).

Essa exceção, contudo tem sua constitucionalidade questionada pela doutrina e pelos Tribunais pátrios. Explica-se.

Os contratos de empreitada firmados pelas empresas de construção civil geralmente são do tipo empreitada mista (ou de materiais), o qual caracteriza-se por ser obrigação dessas empresas entregar a obra pronta, responsabilizando-se pelo fornecimento da mão-de-obra para a elaboração do trabalho e dos materiais necessários para a sua conclusão. Além de prestar o serviço de construção ou edificação pactuados (obrigação de fazer); devem também produzir ou adquirir os insumos e materiais necessários e fornecê-los para a execução do serviço (obrigação de dar).

De acordo com a LC nº 116, caso esses materiais sejam produzidos no canteiro de obras, incidirá o imposto Municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, mas se produzidos fora do local de prestação dos serviços, sofrerá a incidência do ICMS. Ora, nenhuma lógica tem essa diferenciação de incidência tributária, uma vez que em ambas as situações as empreiteiras prestarão apenas serviços de construção civil. Em ambas as situações não estará presente a materialidade da hipótese do ICMS, já que os materiais são fabricados, independente se no local da prestação dos serviços ou não, para serem utilizados na prestação do serviço, e não para serem alienados.

Como já exposto no Capítulo 1 desse trabalho, um simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos não é capaz de fazer incidir o imposto estadual sobre a circulação. É necessário que ocorra além do deslocamento físico, a transferência de propriedade para sujeito diverso, com nítido caráter mercantil para que se configure o critério material da regra matriz do ICMS.

Dessa forma, a Lei Complementar não poderá considerar mercadoria, um bem fabricado fora do local de prestação do serviço de construção civil, uma vez que está ausente o caráter comercial. Esse bem, na realidade corresponde a um insumo, já que fora produzido com o fito de ser empregado na prestação de serviços.

Para Henares Neto (1997, p. 160) não há dúvidas que:

o encomendante da obra não estava interessado em adquirir partes isoladas de um edifício, tais peças não têm preço, não têm valor mercantil, não se destinam à venda, não estão disponíveis a terceiros compradores.

Afirma Perez (2001, p. 151-152) que é inconstitucional a cobrança do ICMS quando são fornecidos materiais, os quais foram produzidos fora do canteiro de obras, uma vez que não há circulação de mercadorias, tendo o Superior Tribunal de Justiça se posicionado no mesmo sentido.³

Vale reiterar, somente a partir do momento em que estivermos diante de um bem destinado ao comércio é que o legislador poderá exigir o imposto sobre a circulação.

Em caso contrário, vale dizer, na hipótese de o legislador vir a exigir o imposto sobre a circulação de bem não destinado ao comércio, estaremos diante de uma norma manifestamente inconstitucional pelo exercício de competência tributária não autorizada pela Constituição Federal.

[...]

Conforme já expusemos acima, a Constituição somente permite a incidência do ICMS sobre a circulação de bens que estiverem no comércio (mercadorias), razão pela qual não há que se falar na incidência do imposto na circulação de matérias feita pelo prestador de serviço, independentemente do fato de ter sido produzida dentro ou fora do local onde se realiza a obra.

Nessas ocasiões, a produção do bem é parte integrante da prestação do serviço, vale dizer, configura uma atividade meio de uma atividade fim que é a conclusão da obra. O bem não é objeto de comércio, razão pela qual não corresponde ao conceito de mercadoria utilizado pela Constituição Federal e cujo conteúdo não pode ser alterado pelo legislador ordinário, tendo em vista o disposto no art. 110 do CTN. (PEREZ, 2001, p. 151-152)

Henares Neto (1997, p. 136) compartilha a mesma opinião, entendendo ser ilegal a cobrança de ICMS pelo fornecimento de materiais para obras, pois no contrato de empreitada predomina a prestação de serviços, sendo o fornecimento de insumos uma mera atividade-meio.

³ REsp 40.356/SP (93/0030823-8), rel. Min. Peçanha Martins. Citado por Perez (2001, p. 153)

É o caso, pois da Construção Civil [...] é uma típica obrigação de fazer, sob a modalidade contratual de empreitada, sendo a atividade-fim o serviço, que requer, para sua completa e cabal execução, o emprego de material (e não mercadorias!), então considerado, o seu emprego, atividade-meio. Por este motivo, aliás, deve ser considerada ilegal a tributação pelo ICMS das mercadorias produzidas fora do local da obra, com de fato o foi há pouco pelo STJ.

Conclui-se que as empreiteiras, via de regra, são prestadoras de serviços, contribuintes de ISS e, só serão contribuintes do ICMS quando produzirem bens com o fito de aliená-los a terceiros, praticando assim atos de mercancia, diferentes de sua real atividade. Essa situação é considerada excepcional, uma vez que as construtoras são prestadoras de serviço misto, geralmente utilizando as mercadorias produzidas para a realização de obras, que é o objeto da prestação de serviço. De fato se houver fornecimento de bens para local diverso das obras, estará sendo praticado uma circulação de mercadoria, fato jurídico típico da incidência do ICMS.

3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

3.1. Considerações Iniciais

Com o crescimento do setor industrial brasileiro e avanço do uso das novas tecnologias, como a internet, tem se intensificado cada vez mais o comércio entre os Estados da Federação. Empresas e consumidores vêm adquirindo produtos e mercadorias de outros Estados, por lhe serem oferecidos menores preços, maior variedade, melhor qualidade ou mais vantajosas condições para compra.

O Estado brasileiro é financiado, principalmente, pelos tributos cobrados da sociedade, previstos no sistema tributário, o qual define por meio de princípios e regras quais tributos serão cobrados, quanto, como e de quem. A Constituição Federal prevê que sobre as operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final localizado em outro Estado incida o ICMS, devendo o tributo estadual ser recolhido ao Fisco pelo comerciante que aliena mercadorias para outros Estados. Em certos casos, conforme será

abordado, quem terá a obrigação de recolher o imposto é o consumidor final, que seja contribuinte.

3.2. Previsão constitucional

A Carta Magna prescreve a sistemática da tributação das operações interestaduais no art. 155, §2º, incisos VII e VIII, dispondo nos seguintes termos:

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;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

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;

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;

Para entender esses dispositivos é necessário imaginar duas situações distintas. Na primeira situação uma pessoa jurídica contribuinte de ICMS aliena uma mercadoria para uma pessoa (física ou jurídica) consumidora final, não contribuinte de ICMS, que esteja localizada em outro Estado da Federação. No momento em que a mercadoria sai do estabelecimento do alienante, configura-se o critério temporal da regra matriz, implicando o nascimento da obrigação tributária. Sobre essa operação deverá incidir a alíquota interna do Estado de origem, sendo devido o recolhimento do montante do ICMS pelo alienante, em favor da Fazenda Pública do Estado remetente.

A popularização do uso da internet, implicou o crescimento das compras online por meio dos mercados virtuais. As compras pelos sites das

lojas realizadas por pessoa física através de uma operação interestadual é um exemplo bastante comum que exemplifica a situação em comento.

Também é comum que empresas, não contribuintes de ICMS comprem mercadorias, a fim de destiná-las para o seu ativo imobilizado, como um item altamente específico, o qual só possa ser encontrado em um fornecedor localizado em outro Estado. Uma empresa prestadora de serviços, como por exemplo, uma construtora, (não contribuinte de ICMS), geralmente necessita adquirir matérias-primas e insumos para que possa desempenhar as suas atividades. Na prática, acabam comprando de outros Estados por serem-lhe oferecidas condições mais vantajosas.

Todos esses casos práticos são exemplos de operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte de ICMS, circunstância essa que fará incidir o imposto estadual de circulação de mercadorias calculado sob a alíquota interna do Estado de origem da operação (CF/88, art. 155, §2º, VII, b).

Na segunda situação, prevista na alínea “a”, é retratada a operação interestadual que destina mercadoria a consumidor final contribuinte de ICMS, para uso, consumo ou ativo permanente. Segundo disposição constitucional, existem duas obrigações tributárias distintas: uma nasce com a saída da mercadoria do estabelecimento do alienante, sendo tributada pela alíquota interestadual; e a outra surge com a entrada do objeto da operação no estabelecimento do adquirente, sendo tributado pela diferença entre a alíquota do Estado destinatário e a alíquota interestadual (diferencial de alíquotas).

Conforme aduz Carrazza (2012, p. 102), são obrigações tributárias distintas, pois apesar de terem a mesma base de cálculo (valor da operação), possuem diferentes alíquotas e são distintos os sujeitos ativos e passivos, assim como os critérios espaciais e temporais. A obrigação relacionada à origem tem como sujeito passivo o alienante, pois realiza a circulação jurídica da mercadoria, e, em razão disso, deve recolher o ICMS à Fazenda Pública do Estado no qual está estabelecido, que será o sujeito ativo. Sobre essa operação incidirá a alíquota interestadual estabelecida na Resolução nº 22/89 do Senado Federal.

Na outra obrigação o sujeito passivo é o consumidor final contribuinte de ICMS. É pessoa jurídica, que tem como atividade principal a circulação jurídica de mercadorias, mas que não adquire o bem objeto da operação interestadual com o intuito de revendê-lo. Pelo que dispõe a CF/88, o consumidor final contribuinte deve recolher ao Estado de destino da mercadoria o imposto correspondente calculado pelo diferencial de alíquotas.

Exemplificando a operação regulada pelo inciso “a”, caso uma empresa que desempenhe atividades de comércio varejista de calçados (contribuinte de ICMS, portanto), precise adquirir um computador, ou qualquer outro bem necessário para o desempenho de suas atividades, deverá pagar o diferencial de alíquotas incidente sobre a base de cálculo (valor do computador), enquanto o fornecedor da mercadoria deverá recolher ao Fisco do Estado de origem o ICMS calculado pela alíquota interestadual sob a mesma base de cálculo. Importante salientar que a empresa pretende comprar o computador para integrar o seu ativo imobilizado, e não para revender.

Por outro lado, na hipótese de uma empresa adquirir mercadoria de outro Estado com o fito revendê-la, esse procedimento será disciplinado pelo sistema de compensação dos débitos pelos créditos, consagrado pelo princípio da não cumulatividade. Explica-se. Se uma loja de eletrônicos compra um computador em operação interestadual com o propósito de revendê-lo a consumidores para auferir lucro, ele será contribuinte de ICMS, e portanto deverá recolher o tributo ao fisco, compensando com os créditos provenientes das entradas. O alienante deve recolher o ICMS ao Estado produtor calculado pela alíquota interestadual, enquanto o comerciante-adquirente deverá recolher o imposto, sob a alíquota interna do Estado de destino, ao revendê-lo para consumidor final, sob o regime da não cumulatividade.

3.3. Diferencial de alíquota

Conforme foi exposto no tópico anterior, caso o consumidor final adquirente das mercadorias não seja contribuinte do ICMS, deverá incidir sobre

a operação a alíquota interna do Estado de origem, a este sendo destinada a arrecadação do tributo.

Por outro lado, se o adquirente for contribuinte do ICMS (comerciante, industrial), a operação será tributada sob a incidência da alíquota interestadual, sendo devido ainda pelo adquirente o recolhimento da diferença entre a alíquota interna do Estado do destinatário e a alíquota interestadual.

A regra geral da tributação das operações interestaduais é a de que cabe aos Estados produtores/remetentes a arrecadação do ICMS, uma vez que a circulação jurídica da mercadoria, consumada com a saída do estabelecimento do alienante, se deu em seu território.

Durante as discussões na Assembleia Constituinte, prevaleceu que o imposto seria devido ao Estado de origem. Mas, em contrapartida, foram criadas regras que garantem que, nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes, boa parte da arrecadação da cadeia produtiva ficará com o Estado em que irá ocorrer o consumo. (CAVALCANTE, 2013, P. 989)

A instituição do diferencial de alíquotas do ICMS pela Constituição Federal foi uma forma de compensar os Estados menos desenvolvidos, já que os Estados mais industrializados acabam arrecadando muito mais, por concentrarem grande parte da riqueza financeira nacional. A arrecadação do ICMS será, portanto, repartida entre os Estados produtores e Estados consumidores, de forma a descentralizar a arrecadação das regiões Sudeste-Sul e promover o desenvolvimento das demais regiões do País.

Carrazza (2012, p. 537 - 538) explica que a finalidade do instituto constitucional diferencial de alíquotas de ICMS é garantir que uma parte da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes fique com o Estado em que irá ocorrer o consumo.

Estes dispositivos, que tratam de operações e prestações interestaduais, têm em mira preservar a arrecadação do Estado quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou de serviços tributáveis por meio do ICMS. Com efeito, nestes casos, não havendo operações ou prestações subsequentes, suscetíveis de virem tributadas, o *diferencial de alíquotas* acaba funcionando como um verdadeiro instrumento de compensação. Melhor explicando, com este artifício a Unidade Federativa destinatária da mercadoria ou do serviço acautela suas finanças, já

que partilha do ICMS que incidiu alhures, é dizer, fica com a “diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Ademais, não fosse o *diferencial de alíquotas* haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição dos serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Com efeito, seria para estes consumidores finais muito mais vantajoso adquirir tais bens ou usufruir tais serviços em outras Unidades Federativas, já que a carga econômica representada pelo ICMS seria sensivelmente menor (v.g., 7% ao invés de 17%).

Graças ao art. 155, §2º, VII e VIII, da CF, nas operações interestaduais com bens de uso, consumo e ativo fixo e nas prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação para consumidor final que seja contribuinte, o remetente do bem e o prestador do serviço pagarão, respectivamente, ao seu Estado o ICMS, considerando a alíquota interestadual, e o destinatário pagará o mesmo tributo (só que, agora, ao seu Estado), mas apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Ora, levando-se em conta que no Brasil a maciça maioria dos produtores e prestadores de serviços encontra-se nas regiões Sudeste e Sul do País, os incisos em tela visam a repassar às demais regiões, sabidamente carentes, uma significativa parcela da arrecadação do ICMS. (CARRAZZA, 2012, p. 537 – 538, grifos do autor)

No entanto, asseveram Rolim e Gaede (1997, p. 181-197) que não é possível a cobrança do diferencial de alíquotas pelos Estados, pois a Lei Complementar nº 87/96 revogou o Convênio ICM nº 66/88 e em nenhum momento ventila esse tema. Explica-se.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e com a ausência de Lei Complementar para disciplinar as normas gerais de ICMS, os Estados amparados no § 8º do art. 34, da ADCT, instituíram o Convênio ICM nº 66/88 para regulamentar o novo instituto constitucional diferencial de alíquotas nas operações interestaduais, dispondo sobre seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. A LC nº 87 promulgada em 1996, entretanto, silencia sobre esses aspectos.

Entendem esses autores que a omissão da LC foi proposital e que, por conta da ausência de regulamentação dos aspectos pessoal e quantitativo, a norma constitucional não teria efetividade, e dessa forma, não é juridicamente possível o recolhimento do diferencial de alíquotas, mesmo que previsto constitucionalmente.

Carrazza (2012, p. 540) discorda desse entendimento, sustentando que os dispositivos que tratam das operações interestaduais são normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não precisando de

regulamentação infraconstitucional para que possam surtir os seus efeitos, já que trazem, mesmo que implicitamente, o contribuinte e a base de cálculo do diferencial de alíquotas.

Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Carta Magna já trazem em seu bojo todos os elementos para que os Estados, com a autonomia que lhes é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do *diferencial de alíquotas*. (CARRAZZA, 2012, p. 540, grifos do autor)

Na prática, quase todos os Estados cobram o diferencial de alíquotas com base nos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º da Constituição Federal e no Convênio nº 66/88. A título de exemplo, o Estado do Ceará, estatui na Lei Ordinária Estadual de nº 12.670/96:

Art. 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

[...]

XIV- da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinado a consumo ou Ativo Permanente;

Art. 14 - Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 2º - Incluem-se entre os contribuintes do ICMS:

[...]

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de contribuinte consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais.

Entendemos, com base na interpretação da Constituição Federal e com base no Convênio ICM nº 66/88, que é perfeitamente possível a cobrança do diferencial de alíquotas do consumidor final adquirente de bens de outro Estado, caso seja contribuinte do ICMS. Os dispositivos constitucionais já indicam, mesmo que implicitamente, todos os elementos referentes a regra matriz desse instituto, o qual, para que possa ter eficácia jurídica, não precisa receber regulamentações e nem pode sofrer restrições por norma infraconstitucional.

3.4. Diferencial de alíquotas no comércio eletrônico.

No dia 1º de abril de 2011 foi instituído por 21 Estados signatários o Protocolo ICMS 21, para exigir que nas operações interestaduais por meios eletrônicos ou telemáticos, seja recolhido parte do ICMS em favor dos Estados onde se encontram consumidores finais dos produtos comprados. O presente instrumento, leva em consideração o crescimento do comércio eletrônico e a desigualdade da arrecadação de ICMS pelos Estados da Federação, já que as empresas que fornecem mercadorias pelo comércio eletrônico normalmente estão localizadas em poucos Estados, mais desenvolvidos. Tem o intuito de repartir a riqueza oriunda do imposto estadual entre as unidades da Federação.

Preceituam as cláusulas do Protocolo que nas operações interestaduais, o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor do Ente Federado de destino, montante este que será obtido pela aplicação da alíquota interna sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente a determinados percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para a cobrança do imposto devido na origem.

Entretanto, recentemente esse Protocolo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (Notícias STF, 2014), por violar o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII. Melo (2012, p. 381) afirma que o Protocolo é materialmente inconstitucional, pois “foi estabelecida hipótese de repartição de alíquotas em operações interestaduais destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto”. A Suprema Corte frisou que nas operações interestaduais cuja mercadoria fosse destinada a consumidor final não contribuinte, apenas o estado-membro de origem cobraria o tributo, com a aplicação da alíquota interna e que o Protocolo ICMS 21 estabelecia uma repartição da arrecadação do imposto em operações interestaduais contrária à prevista na Constituição Federal.

Atualmente tramita no Congresso Nacional uma proposta de emenda constitucional visando alterar a sistemática das operações

interestaduais referentes ao comércio eletrônico de forma a propiciar uma distribuição mais justa da receita tributária no país.

A PEC atribui parte da arrecadação do tributo ao estado comprador, abolindo a sistemática atual de destiná-lo somente ao estado de origem da transação feita por meio eletrônico, no qual se localiza a empresa responsável pela venda.

De acordo com a PEC, caberá ao estado de localização do destinatário o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Quando o destinatário for contribuinte do ICMS (geralmente empresa), a diferença será calculada entre a alíquota interna do estado destinatário e a interestadual. No caso de não contribuinte (pessoa física), aplica-se a diferença entre a alíquota interna do estado remetente e a alíquota interestadual. (AGÊNCIA SENADO, 2012)

4 AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE INSUMOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL: É DEVIDO O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS?

4.1 Apresentação do tema – considerações iniciais

Segundo Henares Neto (1997, p. 155), para o enquadramento da atividade como construção civil são necessários os seguintes requisitos, cumulativamente:

- a) que sua execução seja precedida de projetos e execução de obras;
- b) que os serviços sejam efetivados fora do estabelecimento industrial;
- c) que os serviços consistam na reunião de produtos, peças ou partes de que resultem edificação, construção ou obra, inclusive de complexo industrial, integrado permanentemente ao solo.

A construção civil é uma atividade de caráter técnico, prestada por empresas profissionais do ramo da engenharia, visando realizar qualquer obra, inclusive hidráulica, de instalações, montagens, de terraplanagem, de edificação, de estradas, de vias públicas, de fundações, escavações, sondagens, dentre outras. Constitui uma obrigação de fazer, pois são produzidas utilidades por meio do serviço técnico e especializado prestado por essas empresas, as quais são compostas por profissionais da engenharia (civil, elétrica, mecânica, etc) e trabalhadores braçais.

In casu, a atividade *normalmente* desenvolvida pelas empresas de construção civil consiste numa obrigação de fazer, pois estas visam a planejar e executar um serviço que primordialmente visa a transformar um conjunto de materiais diversos em uma coisa unitária, para só depois entregá-la. Ou seja, a sua atividade preponderante, indubitavelmente, implica em obrigação de fazer.

E como os materiais utilizados em sua atividade *normalmente* são mero meio indispensável para se atingir a finalidade visada, óbvio concluir que *normalmente* a atividade desenvolvida por estas empresas está sujeita a incidência do ISS, sendo estas contribuintes do ISS e não do ICMS. (MELO, 2003, p. 15, grifos do autor)

As construtoras edificam empreendimentos imobiliários com a finalidade de alienar para particulares unidades ou lotes dos mesmos. As empreiteiras, por sua vez, normalmente prestam seus serviços por meio do contrato de empreitada mista (ou de materiais), o qual se caracteriza pela obrigação de realizar a obra, mediante o pagamento de um preço pela efetivação de todo o serviço, ou seja todos os custos, inclusive os de mão-de-obra e de materiais, insumos e matérias-primas correm por conta das empreiteiras.

Farias e Rosenvald (2013, p. 836) definem esse contrato da seguinte forma:

Na empreitada mista o empreiteiro assume a obrigação de executar a obra com os seus próprios materiais. Caso se comprometa somente à execução da obra, a empreitada será de labor. Por outro lado, assumindo tão só, a obrigação de fornecimento dos produtos, sem executar a obra, o negócio jurídico será de compra e venda.

É bastante comum que essas empresas comprem em outros Estados os materiais que irão ser empregados na execução de suas obras ao invés de fabricá-los, por ser, na maioria das vezes, menos oneroso e mais prático. Diante da complexidade dos serviços prestados por tais empresas é necessária a utilização de materiais altamente modernos e tecnológicos, difíceis de se conseguir no mercado local. Tais insumos são encontrados apenas em outros Estados, levando as construtoras a ter que adquiri-los por meio de operações interestaduais.

A Constituição Federal prescreve a sistemática da tributação das operações interestaduais no art. 155, §2º, incisos VII e VIII. De acordo com esses dispositivos, caso o consumidor final adquirente das mercadorias não seja contribuinte do ICMS, deverá incidir sobre a operação a alíquota interna do

Estado de origem, a este sendo destinada a arrecadação do tributo. Por outro lado, se o adquirente de bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado for contribuinte do ICMS (comerciante, industrial), a operação será tributada sob a incidência da alíquota interestadual, sendo devido ainda por esse adquirente o recolhimento da diferença entre a alíquota interna do Estado do destinatário e a alíquota interestadual.

Em relação às construtoras e empreiteiras, indubitavelmente prestadoras de serviços, há uma controvérsia, a qual tem causado grande insegurança jurídica. Afinal, as empresas que prestam serviço de construção civil, ao adquirirem insumos com o fito de empregá-los em suas obras devem recolher o diferencial de alíquotas ao Fisco Estadual? Este trabalho aborda um tema de grande relevância, pois tem o intuito de solucionar essa e outras controvertidas questões relacionadas à incidência tributária e suas repercussões práticas no âmbito da construção civil.

Iremos debater os motivos que levam os Estados a cobrar o diferencial de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de insumos pelas empresas que prestam serviços de construção civil, com os fundamentos jurídicos (doutrinários e jurisprudenciais) que justificam o não cabimento da oneração das construtoras por essa exação.

4.2 Posições dos Estados

No dia 22 de agosto de 1989 foi firmado o Convênio ICMS nº 71, por meio do qual os Estados signatários ratificaram o entendimento de que as construtoras, embora sejam via de regra contribuintes habituais do ISS, podem, eventualmente ser contribuintes do ICMS, caso realizem condutas de caráter mercantil, sujeitas a incidência do imposto estadual. Com base nesse Convênio, fundamentam que deve incidir a alíquota interestadual, sendo, conseqüentemente obrigatória a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações de aquisição de insumos e materiais, previsto nos incisos VII e

VIII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal. Dispõe o mencionado Convênio nos seguintes termos:

Cláusula primeira - Acordam os Estados signatários e o Distrito Federal em firmar entendimento de que nas operações interestaduais de bens e mercadorias destinadas a empresas de construção civil, para fornecimento em obras contratadas que executem sob sua responsabilidade, e em que ajam, ainda que excepcionalmente, como contribuintes do imposto, aplica-se o disposto na letra "a" do inciso VII e, se for o caso, no inciso VIII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal.

Por conta da possibilidade, mesmo que remota, das empresas de construção civil serem contribuintes do ICMS, alguns Estados obrigam-nas a se inscreverem no órgão de cadastro de contribuintes do imposto. Melo (2004, p. 18) afirma ser necessária e razoável essa inscrição, para fins administrativos e fiscalizatórios, pois os Estados não tem como adivinhar se uma construtora adquire insumos e materiais em operações interestaduais para empregá-los na execução de suas obras, ou se para revendê-los com propósitos comerciais. Além disso, a inscrição facilita a fiscalização do cumprimento de obrigações acessórias imputadas a tais empresas, como a emissão de notas fiscais, relativas ao deslocamento de materiais para canteiros de obras.

Entretanto, o que ocorre na prática é a cobrança do diferencial de alíquotas das construtoras inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS, independente de praticarem os fatos geradores ou não. A cobrança é abusiva, pois as construtoras são obrigadas a se cadastrarem, mesmo que não realizem circulação de mercadorias. Consideram-se as empresas do ramo da construção civil como contribuintes em potencial do imposto estadual, devendo provar o contrário acionando o poder Judiciário, caso não desenvolva nenhuma atividade passível de tributação pelo ICMS.

Um outro argumento utilizado pelos Estados para cobrar o diferencial de alíquotas é o fato das empresas de construção civil constantemente praticarem condutas fraudulentas, visando burlar a tributação. Explica-se.

Nas operações interestaduais de aquisição de insumos, matérias-primas e materiais para empregá-los na execução dos serviços relacionados a sua atividade-fim, deve haver a tributação pela incidência da alíquota interna do

Estado de origem, uma vez que as empresas de construção civil não são contribuintes de ICMS (alínea “b” do inciso VII, do § 2º, do artigo 155).

Essas empresas inscrevem-se no órgão de cadastro de contribuintes do ICMS dos Estados em que tal inscrição não é obrigatória, ou aproveitam-se da inscrição (obrigatória), e dessa forma alegam ser contribuintes de ICMS (alegam praticar circulação de mercadorias produzidas ou adquiridas com intuito mercantil) no momento da compra de tais bens, para obter o benefício da incidência da alíquota interestadual, mais baixa (7% ou 12%), de forma a pagar um valor menor.

Entretanto, na hora de arcar com o ônus do diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino, afirmam ser não-contribuintes do ICMS, aduzindo adquirir tais bens com o fito de utilizá-los na execução de suas obras.

Tal comportamento extremamente contraditório e eivado de má-fé é bastante comum na prática e causa inúmeros prejuízos aos Estados de destino, pois além de sofrerem com o aumento das compras interestaduais em detrimento do comércio interno, também não arrecadam o diferencial de alíquotas compensatório, constitucionalmente garantido. Acerca disso, afirma Melo (2003, p. 19) que:

Tal situação estimula as compras em outros Estados, em prejuízo do comércio local, e significa verdadeira redução de alíquota sem previsão legal, sendo forma indireta de burlar a legislação tributária.

[...]

Ademais, tal entendimento prejudica enormemente a economia dos Estados, sendo certo que todas as construtoras só fariam compras em outros Estados, pois assim pagariam sempre alíquota a menor do seria praticada no mercado interno, onde comprariam como consumidor normal, pagando a alíquota cheia. E isso certamente ofende o princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou destino dos bens (a tributação seria diferente conforme o Estado comprador) [...] (MELO, 2003, p. 19)

Melo (2003, p. 20) ainda sustenta que seria maculado o princípio da isonomia, uma vez haveria incidência tributária diferente para empresas que se encontram na mesma situação jurídica: enquanto umas compram bens de outros Estados, sob a incidência da alíquota interestadual sem pagar o diferencial de alíquotas; outras adquirem dentro do próprio Estado sob a incidência mais onerosa da alíquota interna, que é sempre maior. Seria uma prática de concorrência desleal com as demais empresas que recolhem

corretamente o imposto devido. Há um enriquecimento ilícito das construtoras que praticam essa fraude fiscal, pois no momento da aquisição interestadual são contribuintes, mas não o são no momento de pagar o diferencial de alíquotas interestadual, configurando-se uma clara violação ao princípio de que “ninguém pode alegar a seu favor a sua própria torpeza”.

Tal prática fraudulenta e desleal, deve ser coibida com a exigência de multas e outras sanções nos casos em que as construtoras procederem de má-fé, mesmo que de fato não sejam contribuintes do ICMS.

4.3 Posições doutrinárias – Cobrança ilegal pelos Estados

O ramo da construção civil tem crescido consideravelmente, nos últimos anos, por conta do aumento da renda dos brasileiros, facilitação do acesso ao crédito, redução dos juros e pelos programas habitacionais e econômicos criados pelo Governo, conforme relata a reportagem do jornal Diário do Nordeste (2013). Tal crescimento implica diretamente o aumento da geração de empregos no setor e uma maior arrecadação de tributos.

As construtoras, empreiteiras e empresas semelhantes, conforme já foi dito, são prestadoras de serviços de construção civil, portanto contribuintes do Imposto Municipal sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

Entretanto, os Estados, buscando arrecadar tributos desse mercado extremamente lucrativo e promissor, têm cobrado o diferencial de alíquotas de ICMS da aquisição por operações interestaduais de insumos, matérias-primas e materiais, os quais serão empregados para a execução de obras. Fundamentam tal cobrança nas suas leis ordinárias e decretos regulamentares, flagrantemente inconstitucionais.

A Constituição Federal preceitua no art. 155, §2º, inciso VIII, que caberá ao Estado destinatário o diferencial de alíquotas, caso o adquirente da mercadoria seja contribuinte do ICMS. Ora, tal cobrança é inconstitucional, pois as construtoras são prestadoras de serviços, logo contribuintes do ISS. Não

pode ser cobrado o diferencial de alíquotas de quem não é contribuinte de ICMS.

Além disso, os bens adquiridos de outros Estados não são mercadorias, posto que não serão destinados a mercancia, ou seja, não há o intuito comercial de revendê-los. Tais bens foram comprados para serem empregados na execução das obras de construção e edificação contratadas, e não para serem revendidos com fim de auferir lucro.

A título de exemplo, consideram-se atividades típicas desempenhadas por empresas de construção civil, de acordo com o Decreto nº 24.569/97 (regulamento do ICMS do Estado do Ceará): execução por administração, empreitada, subempreitada, construção civil; obras hidráulicas; demolição; reparação; conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres. Essas atividades, entretanto, são indubitavelmente identificadas como prestações de serviços, passíveis de serem tributadas pelo ISS.

Empresas de construção civil somente serão contribuintes de ICMS quando promoverem circulação de mercadorias (materiais produzidos ou adquiridos) com caráter de mercancia, sendo essa situação excepcional, já que em regra sua atividade-fim é promover a execução de obras.

Isto posto, infere-se que a operação interestadual deverá ser tributada pela alíquota interna (cheia) do Estado de origem, e não pela alíquota interestadual, uma vez que as construtoras não são contribuintes de ICMS. Dessa forma, para atender aos ditames constitucionais, recomenda-se que as empresas do ramo da construção civil forneçam declaração ao remetente das “mercadorias”, atestando a sua condição de não contribuinte do ICMS, para que esses fornecedores possam adotar a alíquota interna aplicável ao produto a ser remetido.

Na prática, as construtoras, mesmo que não pratiquem o fato gerador, são obrigadas se cadastrarem no órgão Estadual de contribuintes de ICMS antes de exercer as suas atividades, para fins de escrituração, registro de entrada e saída de mercadorias e outras obrigações acessórias. Tavares (2013, p. 10) aduz que tal obrigatoriedade deve-se à necessidade da emissão de documentos fiscais com a finalidade de acobertar os constantes trânsitos

intermunicipal e interestadual dos materiais até o canteiro de obras, para serem usados na respectiva prestação dos serviços, possuindo, portanto caráter fiscalizatório.

Grande parte dessas empresas, apesar de não praticarem operações mercantis concernentes a vendas de mercadorias, pelo fato de serem inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS, adquirem mercadorias como contribuintes do imposto estadual, beneficiando-se, indevidamente, de alíquotas interestaduais. Os Estados têm se utilizado dessa inscrição para cobrar, de forma ilegítima, o diferencial de alíquotas de ICMS das empresas cadastradas, independente ter sido ou não praticado o fato gerador do imposto estadual.

A doutrina é unânime em relação à ilegalidade da cobrança do diferencial de alíquotas pelos Estados relativamente às operações interestaduais realizadas pelas construtoras, não podendo a inscrição nos órgãos de contribuintes, ou a aplicação equivocada da alíquota interestadual, justificar a exigência dessa exação manifestamente inconstitucional. Nesse sentido se posicionam renomados autores:

A construtora (ou equiparada) não tem que recolher o ICMS relativamente a diferença de alíquota em operação interestadual, porque se encontra fora do campo de incidência do tributo. (MELO, 2012, p. 286)

Já as empresas de construção civil que adquirem mercadorias ou materiais em outros Estados não estão sujeitas ao diferencial de alíquotas, ao contrário do que vinha entendendo equivocadamente o Fisco.

Sendo as empresas de construção civil contribuintes do ISS, não é, pois pelo simples fato de estarem cadastradas pelo Fisco Estadual que se tornam contribuintes do ICMS [...] (MATTOS, 2006, p. 402)

A cobrança do ICMS feita às construtoras, mesmo limitada à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, consiste em evidente invasão de competência dos Estados sobre os Municípios.
[...]

A empresa dedicada à construção civil, que não é indústria de materiais de construção, é prestadora de serviços. Por isto é contribuinte do ISS. Não do ICMS. A construtora estar inscrita, por exigência das leis estaduais, no Cadastro de Contribuintes desse imposto é de todo irrelevante. Não é a inscrição que faz da empresa contribuinte. O fato de ser a empresa contribuinte é que torna obrigatória a inscrição naquele cadastro. (MACHADO, 1997, p. 216-219)

Pelo que se deduz das disposições, mesmo que o estabelecimento fornecedor da mercadoria venha a utilizar indevidamente a alíquota

interestadual, não estará a empresa de construção civil adquirente da mercadoria obrigada a efetuar qualquer recolhimento complementar ao seu Estado a título de diferencial de alíquota de ICMS. Na verdade, o estabelecimento emitente da nota fiscal é que não utilizou a alíquota correta que seria aplicável na operação. (ONOFRE, 2003, p. 291)

A inscrição é elemento que, na generalidade dos casos, exterioriza ou formaliza a condição de contribuinte, mas não necessariamente significa que a pessoa inscrita seja contribuinte do imposto, uma vez que essa somente existirá juridicamente se praticar aquelas situações definidas como hipóteses de incidência do imposto. (TAVARES, 2013, p. 12)

4.4 Posições jurisprudenciais

A jurisprudência também tem se posicionado no sentido de que é ilegal a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS, quando empresas de construção civil adquirem bens com o fito de empregá-los na prestação de seus serviços. A seguir alguns julgados de Tribunais Superiores nesse sentido:

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA C - TRIBUTÁRIO - EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - AQUISIÇÃO DE MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO - ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - INEXIGIBILIDADE - ATIVIDADE SUJEITA AO ISS. É firme o entendimento deste Sodalício, na linha do que restou decidido pela egrégia Corte de origem, acerca da inexigibilidade do ICMS de empresas de construção civil que adquirem materiais em outro Estado para empregá-las no desempenho de sua atividade-fim. Em tais hipóteses, é de elementar inferência que a empresa que adquire os bens não está promovendo a circulação da mercadoria, a caracterizar operação mercantil sujeita ao ICMS. Trata-se, portanto, de operação sujeita à incidência do ISS, previsto no item 32 da lista anexa ao DL n. 406/68. Precedentes: AGRAGA 456.341/MS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 06.10.2003; AGA 435.851/PE, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 19.05.2003; AgRg no REsp 260.577/MG, DJU 28.06.2004, e REsp 201.841/MG, DJU 22.03.2004, ambos da relatoria deste Magistrado. Recurso especial provido, para excluir a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS sobre aquisição pelo contribuinte de materiais empregados na construção civil em outro Estado da Federação. (STJ - REsp: 325155 ES 2001/0056608-5, Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO, Data de Julgamento: 02/09/2004, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/12/2004 p. 275)

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1. É assente na Corte que "as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo

nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercancia diferentes da sua real atividade, como a pura venda desses bens a terceiros; nunca quando adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras. 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 149946/MS, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/03/2000). 2. Consequentemente, é inadmissível a retenção, pelos Estados, do diferencial de alíquotas relativo a operações interestaduais efetuadas por empresa de construção civil para aquisição de mercadorias sem objetivo de comercialização. Precedentes do Eg. STJ. 3. Recurso Especial desprovido. (STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/03/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA)

ICMS - CONSTRUÇÃO CIVIL - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Tratando-se de execução, por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, quando da aquisição de mercadorias produzidas por terceiros, para sua utilização nas construções civis, é devido apenas o ISS, sendo indevida a incidência de ICMS e o diferencial de alíquotas internas e interestaduais. Recurso improvido.

(STJ - REsp: 219588 CE 1999/0053978-8, Relator: Ministro GARCIA VIEIRA, Data de Julgamento: 02/09/1999, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 11/10/1999 p. 51 LEXSTJ vol. 126 p. 249 RDJTJDFT vol. 62 p. 226)

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Inovação recursal. Impossibilidade. ICMS. Empresa de construção civil. Diferencial de alíquotas. Impossibilidade da exação. Precedentes. 1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos. 2. Empresas de construção civil adquirentes de mercadorias em outro Estado - para as empregar em suas obras - não estão sujeitas ao recolhimento da diferença em razão da cobrança de alíquota maior de ICMS exigida pelo Estado destinatário. 3. Agravo regimental não provido.

(STF - AI: 645142 MG , Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 26/02/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 06-05-2013 PUBLIC 07-05-2013)

Devido aos reiterados julgamentos no mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 432 para pacificar de vez o entendimento em relação ao tema. Dispõe nos seguintes termos:

STJ Súmula nº 432 - 24/03/2010 - DJe 13/05/2010

Empresas de Construção Civil - Obrigoriedade do ICMS – Mercadorias Adquiridas como Insumos em Operações Interestaduais
As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

Essa súmula vem justamente consolidar o não cabimento da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS em operações interestaduais, em que são adquiridas mercadorias por construtoras para serem empregadas como insumos em suas obras.

4.5 Cobrança pelo Estado do Ceará

Assim como outros Estados da Federação, o Estado do Ceará também permite a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, apesar da omissão da LC nº 87 em regulamentar tal exação. Dispõe o art. 589 do Decreto Estadual nº 24.569/97 (regulamento do ICMS) nos seguintes termos:

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

Outrossim, disciplina essa cobrança em face das empresas de construção civil, quando adquirem por meio de operações interestaduais bens e mercadorias, pois consideram-nas contribuintes de ICMS.

O regulamento do ICMS, Decreto Estadual nº 24.569/97, nos ditames do artigo 100, e da Instrução Normativa 33/93, impõe a obrigatoriedade dessas empresas se inscreverem no órgão de cadastro de contribuintes do ICMS, para que possam exercer as suas atividades. A inscrição tem caráter fiscalizatório, pois facilita o controle do cumprimento das obrigações acessórias (escrituração de livros, emissão de notas fiscais, etc) por parte do Fisco.

Entretanto, segundo Barros (2007, p. 32) nas hipóteses em que as construtoras desempenham apenas as suas atividades típicas de prestação de serviços de construção e edificação sem o fornecimento de material para o canteiro de obras, não serão obrigadas a se inscreverem no cadastro estadual de contribuintes do ICMS.

O Estado do Ceará disciplina a sistemática das operações interestaduais de aquisição de mercadorias por empresas de construção civil e a respectiva cobrança do diferencial de alíquotas no art. 725 do seu regulamento de ICMS. O mencionado dispositivo preceitua que as empresas que sejam contribuintes do imposto, isto é, que realizam concomitantemente com a sua atividade de construção civil, e com habitualidade, operações de circulação de mercadorias, devem recolher a exação no momento de passagem no primeiro posto fiscal de entrada no Estado, exceto se cadastrado no Fisco, hipótese em que poderá pagar até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, a regulamentação cearense prevê no § 3º do art. 725 um benefício fiscal, o qual é objeto de controvérsias entre a doutrina, por conta de sua constitucionalidade questionável. Caso as empresas desse setor estejam filiadas ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Ceará – SINDUSCON/CE, serão beneficiadas pela incidência de uma carga tributária de 3%, desde que não possuam decisão judiciária que lhes excluem da condição de contribuinte de ICMS do Estado.

O Estado do Ceará autoriza às empresas filiadas ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Ceará a praticarem uma carga tributária líquida de 3% nas entradas de mercadorias e bens precedentes de outra unidade da Federação, desde que não usufruam da decisão judicial que lhes excluem da condição de contribuintes do ICMS deste Estado.

As demais empresas não associadas ao referido sindicato, submetem-se ao diferencial de alíquotas previsto na legislação em rigor. (sic) (BARROS, 2007, p. 34)

Ora, a Constituição Federal previu que será devido o pagamento do diferencial de alíquotas (diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual) quando forem destinados bens a consumidor final contribuinte do ICMS localizado em outro Estado, enquanto o Decreto regulamentar cearense institui o benefício de não pagar o diferencial de alíquotas e em substituição, pagar o tributo reduzido, bastando apenas que as empresas de construção civil (contribuintes de ICMS) sindicalizem-se.

Em nossa opinião essa concessão de benefícios é inconstitucional, maculando gravemente o princípio da isonomia, já que empresas do ramo que se encontram na mesma situação jurídica (contribuintes de ICMS) são

oneradas de maneira distinta, apenas pelo motivo de umas serem filiadas ao sindicato da categoria e outras não. Noutras palavras, a cobrança do diferencial de alíquotas somente das empresas não sindicalizadas é uma forma de coação indireta de sindicalização não permitida pela Constituição Federal, que defende a liberdade de sindicalização: ninguém é obrigado a filiar-se ou manter-se filiado a sindicato (CF/88, art. 8º, V).

Nesse sentido também se posicionam alguns autores:

Permanece, nestes dispositivos acrescentados flagrante inconstitucionalidade, posto que, por estes, faz-se uma discriminação entre pessoas filiadas e as não filiadas a um determinado sindicato, para fins de tributação. De fato, determina a Lei das Leis que ninguém será obrigado a associado ou permanecer associado. (sic) (OLIVEIRA, 2006, p. 727)

O Termo de Acordo firmado entre a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e o Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Ceará – SINDUSCON, já aponta flagrante inconstitucionalidade, pois denota tratamento diferenciado quanto ao pagamento do ICMS. Sabe-se que o texto constitucional é claro em afirmar que ninguém é obrigado a associar-se ou manter-se associado. (BARROS, 2007, p. 43)

Entendemos ainda ser inconstitucional esse dispositivo, uma vez que o Estado do Ceará institui esse benefício fiscal de ICMS (cobrança de exação de 3% em substituição do diferencial de alíquotas) sem a observância obrigatória da realização de Convênio interestadual no âmbito do CONFAZ. Conforme foi exposto no capítulo 1 desse trabalho, os Estados não podem conceder unilateralmente benefícios fiscais de ICMS para atrair empresas (contribuintes de ICMS), sob pena de desencadear a chamada “guerra fiscal”, ameaçando o pacto federativo. Por tais motivos, deve ser ajuizada uma ADPF para extirpar esse dispositivo do ordenamento jurídico cearense/brasileiro.

Enquanto o parágrafo terceiro do art. 725 merece as críticas realizadas acima, o parágrafo quinto do mesmo dispositivo merece elogios, pois está impecavelmente em harmonia com a Constituição Federal.

§5º Nos termos deste artigo, se a nota fiscal tiver sido emitida com o imposto destacado com base na alíquota interna da unidade federada do estabelecimento remetente, não haverá cobrança do diferencial de alíquotas.

O citado dispositivo confirma que só será cobrado o diferencial de alíquotas se o consumidor final localizado no Estado do Ceará for contribuinte do ICMS, devendo incidir sobre essa operação a alíquota interestadual. Barros (2007, p. 36) narra como se dá o procedimento de compra de bens nessas operações:

A empresa de construção civil que adquire de outro Estado, mercadorias ou bens ou utilizar serviços alcançados pelo ICMS e informa ao seu fornecedor ou prestador de serviço a sua condição de não-contribuinte do imposto, o procedimento a ser adotado é a emissão da nota fiscal com alíquota cheia, ou seja, alíquota interna do Estado de origem. Neste caso não há cobrança do diferencial de a alíquotas. (sic) (BARROS, 2007, p. 36)

Caso informe ser contribuinte do imposto, será discriminado na nota fiscal a incidência da alíquota interestadual, sendo portanto exigido o diferencial de alíquotas pelo Estado do Ceará.

Na prática quase todas as construtoras são sindicalizadas. Portanto, quando compram insumos e materiais de outros Estados incide sempre a alíquota interestadual (menor), contudo no momento de pagar o diferencial de alíquotas compensatório em favor do Estado do Ceará, pagam o imposto sob a incidência de 3%, conforme previsto no regulamento, mesmo nos casos em que não são contribuintes do ICMS, ou seja, quando adquirem os bens para empregá-los na execução de suas obras.

4.6 Considerações finais. Enfrentamento do problema.

Analisadas as posições e argumentos do Fisco, dos contribuintes, da doutrina e da jurisprudência, cabe a nós apontar uma solução justa que atenda aos preceitos constitucionais, de forma a proteger os contribuintes da cobrança abusiva do Estado e ao mesmo tempo não permitir que umas construtoras se beneficiem em detrimento de outras, violando o princípio da isonomia.

No caso de Estados que obriguem empresas de construção civil a se inscreverem no seu cadastro de contribuintes de ICMS, não será permitido que cobrem o diferencial de alíquotas alegando a incidência da alíquota

interestadual sobre as operações de aquisição de bens de outras unidades federativas.

Para que possam cobrar é necessário analisar se as empresas realmente são contribuintes do imposto, isto é, se realmente costumam realizar operações de circulação de mercadorias com fins lucrativos.

Não é apenas a inscrição no cadastro de contribuintes ou a incidência da alíquota interestadual constante na nota fiscal que autoriza a cobrança do diferencial de alíquotas. O que possibilita a exigência dessa exação é o fato da empresa efetivamente realizar as condutas típicas capazes de fazer incidir o tributo, como promover a circulação de mercadorias. Apenas essa hipótese autoriza a cobrança do imposto estadual, uma vez que quando uma construtora adquire bens de outros Estados para aplicá-los na execução de seus serviços, não estará praticando atividades de mercancia, não sendo, conseqüentemente contribuinte de ICMS.

As operações interestaduais de aquisição de insumos devem ser oneradas pela alíquota interna do Estado de origem. As construtoras não podem ser compelidas a pagar o diferencial de alíquotas, devendo, à vista disso, ingressar no judiciário para afastar a cobrança ilegal dessa exação. Defendemos, em conformidade com a Constituição Federal, que deve ser afastada cobrança do diferencial de alíquotas pelo Estado de destino. Defendemos também ser possível que o Estado de origem exija do fornecedor/alienante dos insumos a complementação do tributo pago pela alíquota interestadual, pela alíquota interna.

Na hipótese dos Estados não obrigarem as construtoras a se inscreverem no cadastro de contribuintes do ICMS, apenas deverão se cadastrar aquelas que, ainda que ocasionalmente, pratiquem o fato gerador do imposto, e não aquelas que prestam o serviço de construção, edificação e demais serviços próprios da construção civil, os quais serão tributados pelo ISS.

Para solucionar essa questão, a empresa que for adquirir o bem ou mercadoria de outra unidade federativa deve atestar a sua condição de contribuinte ou não do ICMS, de forma a definir a incidência tributária a que será submetida a operação: pela alíquota interna do Estado de origem (alíquota

cheia) ou pela alíquota interestadual. Deve indicar a motivação da aquisição dos bens: se vai utilizá-los com fins comerciais; ou para empregá-los na execução dos serviços, objeto de sua atividade-fim. No momento da compra dos insumos deve declarar que esses bens serão submetidos a tal canteiro de obras para ser empregado na execução da prestação dos serviços contratados.

Para garantir maior segurança jurídica, é recomendável que conste nas notas fiscais e documentações específicas todas essas informações referentes a compra de insumos em operações interestaduais declaradas pelo adquirente, tais como: a incidência da alíquota interna; a descrição das atividades desempenhadas pelo adquirente; o endereço do estabelecimento do adquirente; a localização da obra; para onde serão encaminhados os materiais e insumos e o número de inscrição no cadastro de contribuintes de ICMS, se houver.

Essa alternativa é apontada por Melo (2004, p. 22) como uma medida efetiva que evitaria a ocorrência das fraudes tributárias, sem violar nenhuma norma jurídica.

Por ela, o contribuinte, ao fazer compras em outras unidades federadas, teria duas opções: ou se beneficiaria da condição de contribuinte para comprar com alíquota reduzida, mas complementando-a no Estado de destino, ou então alegaria não estar ali na condição de contribuinte de ICMS, de modo a comprar com alíquota normal, sem dever qualquer complementação no Estado de destino, por decorrência lógica.

[...]

Perceba-se o fato dos Estados não serem obrigados a adivinhar em que condição a empresa do ramo da construção civil está comprando, tampouco a existência de qualquer violação às normas superiores, mas somente e tão-somente a utilização de uma interpretação que preserva a finalidade do sistema no tocante aos institutos em análise, deixando à livre escolha do contribuinte dizer em que condição está praticando cada operação em outros Estados, o que fará diante da real situação que pretende efetuar e não como meio de obtusamente conseguir redução de alíquotas à guisa de qualquer previsão legal.

Quando uma empresa alega ser contribuinte de ICMS para comprar um bem de outra unidade federativa sob a incidência da alíquota interestadual, mas na hora de recolher o diferencial de alíquotas aduz ser não-contribuinte, pratica uma conduta contraditória e maculada pela desonestidade. Ora, ao se submeterem à incidência da alíquota interestadual, por livre e espontânea vontade confirmam a condição de contribuinte, e conseqüentemente devem

arcar com o ônus dessa situação (incidência da alíquota interestadual implica a obrigação de recolher o diferencial de alíquotas).

Entretanto, os Tribunais Brasileiros têm entendido que nesses casos, mesmo procedendo de má-fé alegando ser contribuintes para comprar sob a incidência da alíquota interestadual, não devem recolher o diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino, pois de fato, não são contribuintes do ICMS, já que adquirem os insumos para empregá-los em suas obras (são prestadores de serviços - contribuintes do ISS). O diferencial de alíquotas é tributo previsto constitucionalmente, e assim sendo, não pode ser exigido como sanção por cometimento de ato ilícito.

A única alternativa viável neste caso é a possibilidade do Estado de origem exigir a complementação do ICMS pago pela alíquota interestadual, pelo valor correto, o qual deve ser onerado pela alíquota interna, visto que foi realizada uma operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Alguns Estados preveem em sua legislação a aplicação de sanções para coibir a prática desses atos eivados de má-fé por parte de empresas de construção civil. O STJ entendeu ser perfeitamente possível a aplicação de multas em face de empresas que se beneficiam de alíquotas interestaduais, para pagar um valor menor pela mercadoria e fraudar o Fisco. Não obstante, também é possível que tais empresas venham a ser punidas na esfera penal, pela prática de crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/90).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS. MULTA POR DECLARAÇÃO FALSA. OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. VIOLAÇÃO. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. DEVIDA APENAS NAS VENDAS PARA CONTRIBUINTES DO ICMS. MULTA POR FALSIDADE. LEGITIMIDADE DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. EFEITOS INFRINGENTES. 1. A impetração do Mandado de Segurança Coletivo, em favor das empresas de construção civil de Goiás, pretendia afastar a aplicação de multa prevista pela legislação estadual "pela aquisição de mercadoria ou serviço, em operação interestadual, acobertada por documento fiscal no qual se consigne, indevidamente, a alíquota interestadual, sob a pretensa condição de contribuinte do destinatário da mercadoria ou serviço". 2. Em nenhum momento se discutiu a cobrança de diferencial de alíquota ou a condição de não-contribuinte das empresas de construção. Na verdade, a legislação goiana define expressamente que essas empresas não são contribuintes do ICMS. Ademais, ficou consignado nos autos que o Estado não busca cobrar qualquer diferencial de alíquota, apenas a multa. 3. Acórdão do Tribunal de Justiça, reconhecendo a condição de não-contribuintes das construtoras,

entendeu pela submissão à alíquota interna nas operações interestaduais, nos termos do art. 155, § 2º, b, da CF. Por consequência, ratificou a legislação estadual que prevê multa para as construtoras que adquirem mercadorias como se contribuintes fossem, aproveitando-se indevidamente da alíquota interestadual (menor que a interna). 4. O acórdão embargado apreciou questão diversa e incontroversa (condição de não-contribuinte do ICMS e não-incidência do diferencial de alíquota). Evidente omissão quanto ao objeto da impetração, qual seja a aplicação da multa prevista pela legislação estadual, configura ofensa ao art. 535, II, do CPC. 6. A Constituição Federal prevê expressamente que, nas operações interestaduais, a alíquota interestadual (menor que a interna) é devida apenas nas vendas para contribuintes do ICMS (art. 155, § 2º, a). Nas operações interestaduais em que o adquirente não é contribuinte do ICMS (caso das construtoras), é aplicável sempre a alíquota interna (art. 155, § 2º, b). No caso de venda interestadual para um contribuinte (não é o caso das construtoras), é devido ao Estado de destino o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual, nos termos do art. 155, § 2º, VIII, da CF. 7. A sistemática constitucional é evidente, permitindo a repartição do ICMS entre os Estados de origem e destino apenas nas operações interestaduais em que o destinatário seja contribuinte do imposto. Nessa hipótese, (venda a contribuinte), é devido ICMS pela alíquota interestadual ao Estado de origem, e o diferencial (com relação à alíquota interna), ao Estado de destino. Quando a mercadoria é vendida para um adquirente não-contribuinte, toda a arrecadação do ICMS é devida ao Estado de origem (alíquota interna). 8. A impetrante fundamenta o writ sustentando que: a) a legislação goiana não poderia definir como não-contribuintes as empresas de construção civil e; b) essa mesma legislação de Goiás não poderia prever punição para empresas de construção que adquiram produtos pela alíquota interestadual, ainda que a legislação do Estado de origem assim o determine. 9. Não é a legislação goiana que define as construtoras como não-contribuintes do ICMS. Ela apenas reproduz a legislação complementar federal (LC 116/2003), que determina a incidência exclusiva do ISS sobre a atividade (item 7 da lista anexa). Somente as mercadorias produzidas pela construtora fora do local da prestação do serviço é que se sujeitam ao ICMS (hipótese excepcional prevista no item 7.02, in fine, da lista anexa à LC 116/2003). Jurisprudência pacífica do STJ nesse sentido. 10. Quanto ao segundo fundamento do mandamus, é a Constituição Federal que regula exhaustivamente a aplicação de alíquotas nas operações interestaduais (art. 155, § 2º, VII), e não os Estados-Membros. Inviável defender a aplicação de alíquota interestadual na venda feita a não-contribuinte do ICMS (caso das construtoras), em evidente afronta ao art. 155, § 2º, VII, b, da CF. 11. É notório que o vendedor da mercadoria emite a nota fiscal de acordo com as informações prestadas pelo adquirente (nome, endereço, qualificação). Impensável que as construtoras não saibam que as notas fiscais estão sendo emitidas erroneamente, com aplicação da alíquota interestadual, em violação direta do art. 155, § 2º, VII, b, da CF. As empresas que adquirem mercadorias em outros Estados como se fossem contribuintes do ICMS, embora não o sejam, agem com deslealdade perante o Fisco e afrontam o Princípio da Boa-Fé Objetiva. Ainda mais quando pretendem apenas o bônus da condição de contribuintes (alíquota interestadual menor, conforme art. 155, § 2º, a, da CF), mas não o ônus (pagamento do diferencial ao Estado de destino, conforme art. 155, § 2º, VIII, da CF). 12. Legitimidade da legislação do Estado de Goiás, apenando a ação das empresas de construção civil que, embora não contribuintes do ICMS (conforme a

jurisprudência do STJ, a legislação federal e estadual), apresentam-se como tais no momento da aquisição das mercadorias em outros Estados, ao arrepio do art. 155, § 2º, VII, b, da CF, lesando o Erário e a economia local. 13. Embargos de Declaração acolhidos, para análise da questão objeto do writ, reconhecendo-se a legitimidade da multa estadual e, por consequência, dando-se-lhe efeito infringente para negar provimento ao Recurso Ordinário.

(STJ - EDcl no RMS: 12062 GO 2000/0053931-7, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 13/05/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/03/2009 RDDT vol. 164 p. 164)

Nesses casos de burla à tributação e má-fé é defeso a cobrança do diferencial de alíquotas, mas devem ser impostas sanções ao não contribuinte do imposto, como forma de coibir a prática de atos fraudulentos, e garantir a incidência uniforme da tributação sobre empresas que estão na mesma situação jurídica, em obediência ao princípio da isonomia.

5 CONCLUSÃO

As construtoras são indubitavelmente contribuintes de ISS, e podem, eventualmente, ser contribuintes do ICMS, caso alienem materiais, por elas fabricados ou adquiridos, para local diverso do canteiro de obras (local de prestação do serviço).

A Constituição é clara ao estatuir que só será devido o diferencial de alíquota, se o consumidor final, adquirente da mercadoria, for contribuinte do ICMS. No entanto, o que ocorre na prática é a cobrança dessa exação das construtoras, típicas prestadoras de serviço, que se dizem contribuintes do tributo para comprar com a alíquota interestadual.

As empresas de construção civil devem declarar aos seus fornecedores a sua situação de não contribuinte do imposto de forma a fazer incidir sobre a operação a alíquota interna do Estado de origem.

Com a ascensão da construção civil, impulsionada pelo crescimento do mercado imobiliário e desenvolvimento nacional, os Estados têm procurado arrecadar em cima desse setor, utilizando-se de meios ilegítimos. Tal cobrança, flagrantemente inconstitucional, fundamenta-se em atos de desonestidade das construtoras, pois praticam condutas contraditórias para burlar o Fisco, e dessa forma, pagar menos tributos.

O grande prejudicado nessa situação é o Fisco do Estado da origem, que deveria recolher ICMS com alíquota interna, mas na verdade o faz pela alíquota interestadual, por conta da má-fé das construtoras localizadas no Estado destinatário. Por isso, defendemos que o Estado da origem pode cobrar a complementação do imposto pago pela alíquota interestadual, pelo que de fato lhe é devido, ou seja ICMS calculado pela sua alíquota interna.

Ao fim desse trabalho pudemos concluir que é indevida a cobrança do diferencial de alíquotas das empresas de construção civil pelos Estados de destino, assim como é inconstitucional o art. 725 do Decreto Estadual cearense nº 24.569/97, quando concede o benefício às empresas sindicalizadas de pagar o imposto com uma alíquota de 3%, em substituição ao diferencial de alíquotas.

Por fim, defendemos que na hipótese em que empresas de construção civil realizem compras de bens em outros Estados beneficiando-se da condição de contribuintes, de má-fé, poderão sofrer sanções, se previstas na legislação, mas não serão compelidas a pagar o diferencial de alíquotas. Nesses casos, adquirem por meio de operações interestaduais insumos como se fossem contribuintes de ICMS (alíquota de 7% ou 12%) e na hora de complementar com o pagamento do diferencial de alíquota alegam serem não contribuintes, adquirindo tais bens para empregá-los na execução de suas obras.

Entendemos que não é possível exigir o diferencial de alíquotas nesta situação, mesmo quando comprovada a desonestidade do adquirente, entretanto devem ser impostas multas e outras sanções para coibir tal prática extremamente absurda e desleal e evitar fraudes à tributação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. Rio de Janeiro: Método, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____, **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F.. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROS, Joelina Amélia de Sousa Silva. **O IMPACTO DO ICMS NAS DECISÕES LIMINARES QUANTO A SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NO SEGMENTO DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO CEARÁ NO ANO DE 2006**. 2007. 51 f. Monografia (Especialização) - Curso de Gestão Pública, Departamento de Centro de Estudos Sociais Aplicados, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.. **Lei Complementar Nº 24, de 7 de Janeiro de 1975**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 15 out. 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996**: LEI KANDIR. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 15 out. 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.. **Lei Complementar Nº 116, de**

31 de Julho de 2003. Brasília, Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 out. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Brasília, 14 de agosto de 1996. Brasília, 23 ago. 1996.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 432. Brasília, 24 de março de 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS : diferencial de alíquotas - sua inconstitucionalidade - repetição do indébito : possibilidade jurídica - questões conexas. **Atualidades Jurídicas / Coordenação: Maria Helena Diniz**, São Paulo, v. 1, p.321-343, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **"Guerra Fiscal" e o Princípio da não-cumulatividade no ICMS**. 20--?. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Paulo de Barros Carvalho - GUERRA FISCAL.pdf](http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20-%20GUERRA%20FISCAL.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2014.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2012**. Manaus: Dizer O Direito, 2013.

CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências.. **Decreto Nº 24.569, de 31/07/1997**. Fortaleza, 04 ago. 1997.

CEARÁ. Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências.. **Lei Nº 12.670, de 27/12/1996**. Fortaleza, CE, 30 dez. 1996.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **CONVÊNIO Nº 71: CONVÊNIO ICMS 71/89**. Brasília, 1989.

DIÁRIO DO NORDESTE. **Em 2014 PIB da construção pode crescer 4%**. Fortaleza, 20 nov. 2013. Disponível em:
<<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/negocios/pib-da-construcao-pode-crescer-4-1.796427>>. Acesso em: 16 set. 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais Volume 5**. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

HENARES NETO, Halley. **O ICMS e o ISS – Critérios Jurídicos Diferenciadores e a Respectiva Incidência nas Obras de Construção Civil e Serviços Complementares**. O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais: Dialética, São Paulo, p.121-167, 1997.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS: didático**. 2. ed. Belo Horizonte: del Rey, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito et al (Org.); CINTRA, Carlos César de Sousa. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Schubert de Farias. **NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA CONSTRUÇÃO CIVIL**. . O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais: Dialética, São Paulo, p.213-221, 1997.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentário à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

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

MELO, José Eduardo Soares de. Construção civil : ISS e ICMS? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 69, p.251-258, jul. 1995.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS : construção civil - diferencial de alíquota estadual. Uma burla a tributação. Da necessidade de revisão do entendimento predominante. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 54, v. 12, p.9-23, 2004.

OLIVEIRA, Francisco Wildys de. **ICMS & Processo Fiscal**. 10. ed. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2006.

ONOFRE, José Pereira. Serviços de construção civil e de obras semelhantes: dupla tributação do ISSQN e do ICMS. **Repertório de Jurisprudência Iob: Tributário, Constitucional e Administrativo**, São Paulo, n. 11, p.392-389, jun. 2003.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. IPI, ICMS e ISS. Aspectos controvertidos na incidência sobre as atividades de construção civil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 41, v. 9, p.145-170, dez. 2001.

ROLIM, João Dácio; GAEDE, Henrique. **Diferencial de Alíquota - Exigência quanto ao Recolhimento após a Edição da Lei Complementar nº 87/96**. . O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais: Dialética, São Paulo, p.181-197, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SENADO, Agência. **Aprovada PEC que modifica divisão do ICMS no comércio eletrônico**. 2012. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2012/07/04/aprovada-pec-que-modifica-divisao-do-icms-no-comercio-eletronico>>. Acesso em: 30 set. 2014.

STF, Notícias. **STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 do Confaz**. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382>>. Acesso em: 30 set. 2014.