



Orientações Consultoria de Segmentos

ICMS - Venda de mercadorias para empresa de Construção Civil

21/03/2017

Sumário

1	Questão.....	3
2	Normas Apresentadas pelo Cliente.....	3
2.1	Normas Estaduais Santa Catarina.....	3
2.1.1	RICMS/SC.....	3
2.1.2	Consulta SEF SC 46/2013.....	4
2.2	Normas Estaduais São Paulo.....	6
2.2.1	RICMS/SP.....	6
2.2.2	Consulta 415/2011.....	6
2.3	Normas Estaduais do Paraná.....	7
2.3.1	RICMS/PR.....	7
3	Análise da Consultoria.....	8
3.1	Definições a nível federal.....	8
3.1.1	CF/88.....	8
3.1.2	Sumula do STJ.....	11
3.2	Solução de Consulta SEFAZ PR.....	12
3.3	Solução de Consulta SEFAZ SP.....	14
3.4	Resolução Normativa 76/2014 – SC.....	16
3.5	Resolução SEFAZ SC.....	19
3.6	Convenio ICMS 137/2002.....	22
4	Conclusão.....	23
5	Informações Complementares.....	25
6	Referencias.....	26
7	Histórico de Alterações.....	26

1 Questão

Nosso cliente um grupo que atua no ramo de indústria e distribuição de produtos asfálticos, possui filiais nos Estados de São Paulo e Paraná. Ambas encaminham mercadorias para um cliente do segmento de construção civil estabelecido no Estado de Santa Catarina.

Informa que seguindo as determinações legais do Estado de Santa Catarina, a empresa com a qual realiza operações comerciais possui Inscrição Estadual.

Diante destes fatos apresenta a sua interpretação às normas Estaduais de onde possui filiais: nas operações que tem como origem a filias do Estado do Paraná deve considerar o destinatário como contribuinte do ICMS e quando efetua as operações de venda de mercadoria com origem no Estado de São Paulo deve considerar o destinatário como não contribuinte.

Diante deste cenário o departamento de atendimento da linha de produto Microsiga Protheus questiona se o local de destino da mercadoria pode determinar que o destinatário é contribuinte ou não do ICMS para efeitos de cálculo deste tributo e recolhimento do diferencial de alíquota.

2 Normas Apresentadas pelo Cliente

Como norma inicial de análise o cliente encaminha artigos do RICMS dos Estados onde possuem filial, estes embasam a sua interpretação para tratamento das empresas de Construção Civil como contribuinte ou não do ICMS.

A indicação da legislação pertinente ao caso é de inteira responsabilidade do Cliente solicitante

2.1 Normas Estaduais Santa Catarina

2.1.1 RICMS/SC

Art. 27. Nas operações e prestações interestaduais, as alíquotas do imposto são:
[...]

§ 1º Para efeitos deste artigo, as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil equiparam-se a saídas a contribuintes do ICMS (Lei nº 10.789/98).

2.1.2 Consulta SEF SC 46/2013

Ementa: ICMS. A SAÍDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS E SERVIÇOS PARA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, INSCRITA OU NÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO RESPECTIVO ESTADO DE ORIGEM OU POSSUINDO OUTRO OBJETO SOCIAL CONCOMITANTE AO DE CONSTRUÇÃO CIVIL, PARA EFEITOS DE ALÍQUOTA APLICÁVEL EQUIPARA-SE À SAÍDA A CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. Disponibilizado na página da SEF em 20.08.13

Da Consulta

A consulente, devidamente identificada e representada, é empresa inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS e que tem como atividade principal a de fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados.

A consulta versa sobre a interpretação do disposto no artigo 27, parágrafo único do RICMS, que trata da alíquota incidente nas operações interestaduais de mercadorias, equiparando as saídas destinadas a empresas de construção civil a saídas destinadas a contribuintes do ICMS.

Questiona se, em operações destinadas a empresas que atuam como "Incorporadoras de Empreendimentos Imobiliários" e como "Holding" tais destinatárias são equiparadas a empresas de construção civil, para fins da aplicação do disposto no referido artigo 27, parágrafo único do RICMS/SC.

Adicionalmente, questiona se há tratamento diverso dispensado a tais destinatárias, dependente do fato de estarem ou não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS. Finalmente, questiona "quais os documentos a consulente deve solicitar de seus clientes para comprovar a equiparação como empresa de construção civil".

A informação fiscal (fls. 15) examinou as condições de admissibilidade da consulta.

Legislação RICMS/SC, aprovado pelo Decreto 2.870, de 27 de agosto de 2001, Artigo 27, parágrafo único.

Fundamentação

Nas operações interestaduais que destinem mercadorias a contribuintes do imposto, conforme preceitua o artigo 20 da Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996, as alíquotas do imposto serão 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal e 4% (quatro por cento), para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados.

Porém, no caso do destinatário, mesmo situado em outro Estado, não ser contribuinte do imposto, as alíquotas serão as previstas para as operações internas, conforme artigo 19 da mesma Lei, ou seja, 25%, 17% ou 12%, conforme a essencialidade da mercadoria.

Portanto, em regra, ocorrendo a saída de mercadoria ou prestação de serviço destinados a contribuinte do ICMS em outro Estado aplica-se a alíquota interestadual. Se o destinatário não for contribuinte aplica-se a alíquota interna.

Em tese, para fazer a correta aplicação da alíquota bastaria que o fornecedor identificasse se o cliente é ou não contribuinte do ICMS. **Ocorre que há casos em que o cliente tem inscrição estadual, e até a legislação do Estado de destino obriga à inscrição, mas não é de fato contribuinte do ICMS.**

É o caso das empresas de construção civil. As empresas de construção civil exercem, em regra, atividade tributada pelo imposto sobre serviços (ISS), pois a atividade se encontra expressamente relacionada no item 7 do Anexo da Lei Complementar nº 116 de 2003.

Todavia, as mesmas poderão também exercer atividade tributada pelo ICMS, quando atuarem na comercialização de mercadorias ou quando fornecerem materiais produzidos fora do canteiro de obras. Portanto, podem exercer atividades distintas, a de prestação de serviço, sujeita ao ISS e outra, a de comercialização de mercadoria, sujeita à incidência do imposto estadual.

A presente consulta trata da comercialização de materiais de construção em operações interestaduais. **Os destinatários podem ser contribuintes do ICMS (comércio de materiais de construção) ou não contribuintes (empreiteiras de construção civil) que irão aplicar os referidos materiais nas obras que executam.**

Por outro lado, a legislação tributária catarinense prevê para as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil, que tais operações se equiparam a operações destinadas a contribuintes do imposto: "Art. 27. Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, as alíquotas são:

I - 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;

II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal;

III - 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, carga e mala postal (Resolução do Senado nº 95/96).

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil equiparam-se a saídas a contribuintes do ICMS (Lei nº 10.789/98)." (grifei)

Com efeito, nas saídas interestaduais a legislação catarinense (com base no art. 39 da Lei 10.789, de 3 de julho de 1998) considera equiparadas a contribuintes as saídas destinadas a empresas de construção civil. A alíquota aplicável nestes casos é a alíquota de 7% ou 12%, conforme a localização da destinatária (inciso I ou II do art. 27 do RICMS) e de 4% para as saídas de produtos importados.

A determinação legal restringe sua aplicação tão-somente à condição do destinatário caracterizar-se como empresa de construção civil, abstraindo o quesito inscrição no cadastro de contribuintes. Assim, o fato de ser inscrito ou não no cadastro de contribuintes do imposto estadual, não altera a regra.

Portanto, nos dois primeiros questionamentos propostos, tributação de saídas de mercadorias destinadas a empresas cujo ramo de atividade é o da incorporação de empreendimentos imobiliários e a de "holding", inscritas e não inscritas no cadastro de contribuintes, há que se responder que independe de ser ou não inscrita no cadastro de contribuintes, incidirá a alíquota interestadual somente se empresa efetivamente atuar como empresa de construção civil, podendo exercer, concomitantemente, outras atividades secundárias, como a da incorporação de empreendimentos imobiliários ou a de "holding".

Não basta, todavia, que a destinatária tenha entre as atividades descritas em seu estatuto social a da construção civil, há que comprovar a efetiva atuação como empresa de construção civil. Há que comprovar, entre outros seu registro no CREA. O registro no CREA é a forma pela qual uma empresa de construção civil torna-se legalmente habilitada para exercer as atividades regidas pelo órgão, só é permitido às empresas que atuem nas áreas de engenharia, arquitetura, agronomia, geologia e meteorologia (Lei nº 5.194/66 e Resolução nº 336/89 do CONFEA - Conselho Federal de Engenharia e Agronomia).

Quanto aos demais questionamentos da consultante, dado que a legislação catarinense trata as construtoras de outros estados como contribuintes, não há óbice que essas empresas pratiquem outras atividades sujeitas ou não ao ICMS, pois sempre serão consideradas como se contribuintes fossem. Há que comprovar, todavia, que a destinatária exerce efetivamente a atividade de construção civil, como seu registro junto ao CREA; a atividade de construção civil estar entre os objetos sociais da empresa, expressamente arrolada em seu Estatuto Social; no cadastro Sintegra constar no rol de atividades econômicas exercidas a da construção civil. Finalmente, ressalte-se que nas operações realizadas pela consultante, em que comercialize materiais de construção, com destino aos mais diversos adquirentes, realiza operação normal de saída de mercadorias, sujeita às alíquotas internas ou interestaduais.

Resposta

Posto isto, proponho que se responda à consultante:

- (i) A saída interestadual destinada à empresa de construção civil equiparase, na legislação tributária catarinense, à saída a contribuinte do ICMS, aplicando-se, no caso, alíquota correspondente à localização da

- destinatária, como se contribuinte fosse, esteja ou não cadastrada no cadastro de contribuintes do ICMS;*
- (ii) *A equiparação indicada no item 1 não se altera quando a empresa de construção civil de outro estado tem como objeto, além da atividade de construção civil outras atividades, como a de incorporadora ou de holding;*
- (iii) *Há que comprovar, todavia, que a destinatária exerce efetivamente a atividade de construção civil, como seu registro junto ao CREA; a atividade de construção civil estar entre os objetos sociais da empresa, expressamente arrolada em seu Estatuto Social; no cadastro Sintegra constar no rol de atividades econômicas exercidas a da construção civil.*

2.2 Normas Estaduais São Paulo

2.2.1 RICMS/SP

ANEXO XI - OPERAÇÕES RELATIVAS À CONSTRUÇÃO CIVIL

TÍTULO II - DA SUJEIÇÃO PASSIVA CAPÍTULO I - DO CONTRIBUINTE

Artigo 3º - A empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS antes de iniciar suas atividades (Lei 6.374/89, art. 7º).

§ 1º - A empresa que mantiver mais de um estabelecimento, ainda que simples depósito, deverá inscrever-se em relação a cada um deles.

§ 2º - Não está sujeita à inscrição:

1 - a empresa que se dedicar a atividades profissionais relacionadas com a construção civil, para prestação de serviços técnicos tais como elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens do solo e assemelhados;

2 - a empresa que se dedicar à exclusiva prestação de serviços em obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais.

§ 3º - A empresa, mencionada no parágrafo anterior, quando realizar operação relativa à circulação de mercadoria, em nome próprio ou no de terceiro, em decorrência de execução de obra de construção civil, fica obrigada à inscrição e ao cumprimento das demais obrigações previstas neste regulamento.

§ 4º - Não será considerado estabelecimento o local de cada obra, podendo ser autorizada a inscrição facultativa, tanto da obra como de empresa referida no § 2º.

[...]

Artigo 9º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação (Lei 6.374/89, art. 7º, na redação da Lei 9.399/96, art. 1º, III).

2.2.2 Consulta 415/2011

Assunto:

ICMS – Operações interestaduais de saída de produtos asfálticos com destino a estabelecimento de empresa de construção civil – Por regra, deve-se aplicar a alíquota interna (artigo 56 e 56-A do RICMS/SP) – A alíquota interestadual e a correspondente substituição tributária (produtos arrolados no artigo 312 do RICMS/SP) aplicáveis apenas quando for comprovado que o destinatário é, efetivamente, contribuinte do imposto estadual – Não se aplica a substituição tributária à mercadoria destinada à integração ou consumo em processo de industrialização do adquirente (artigo 264, inciso I, do RICMS/SP).

13) De início, considerando que as empresas dedicadas à atividade de construção civil, em regra, não se caracterizam como contribuintes do ICMS não há que se falar em incidência do ICMS, nem de diferencial de alíquota relativamente às operações interestaduais que destinem mercadorias a essas empresas, pois, nesse caso, as operações interestaduais devem efetivar-se com alíquota interna do Estado de situação do fornecedor remetente (Lei 6.374/1989, artigo 34, inciso I, e RICMS/SP, artigos 56 e 56-A). Note-se que, por consequência, a operação não se submeterá às regras da substituição tributária, quando previstas para os produtos, tendo em vista que, nessa hipótese, não ocorrerá posterior etapa de circulação da mercadoria, isto é, não haverá saída subsequente.

2.3 Normas Estaduais do Paraná

2.3.1 RICMS/ PR

RICMS – 2012
TÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS
CAPÍTULO IV - DOS ELEMENTOS QUANTIFICADORES
SEÇÃO II - DA ALÍQUOTA

Art. 15. As alíquotas para operações e prestações interestaduais são ([art. 15 da Lei n. 11.580/1996](#)):

I - 12% (doze por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias e serviços a contribuintes ou a não contribuintes do imposto localizados nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo (inciso I do "caput" do art. 15 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, com redação dada pelo inciso VIII do art. 50 da Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015).

II - 7% (sete por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias e serviços a contribuintes ou a não contribuintes do imposto localizados no Distrito Federal, e nos demais Estados não relacionados no inciso I do "caput" (inciso II do "caput" do art. 15 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, com redação dada pelo inciso VIII do art. 50 da Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015);

III - 4% (quatro por cento):

a) na prestação de serviços de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal ([Resolução do Senado Federal n. 95, de 13 de dezembro de 1996](#));

b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior ([Resolução do Senado Federal n. 13, de 25 de abril de 2012](#) e [Lei n. 17.444, de 27 de dezembro de 2012](#)).

§1º Na saída de mercadoria para empresa de construção civil inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS da unidade federada de destino aplica-se a respectiva alíquota interestadual (inciso II do art. 1º da Lei n. 16.016/2008).

3 Análise da Consultoria

Como norma complementar de análise foram consideradas disposições federais, súmulas do Superior Tribunal de Justiça, além de soluções de consulta dos Estados envolvidos na operação, com destaque aos itens a seguir:

3.1 Definições a nível federal

3.1.1 CF/88

SEÇÃO IV - DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
- V - é facultado ao Senado Federal:
- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
- VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
- VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)
- a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)
- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- IX - incidirá também:
- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- X - não incidirá:
- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;
- XII - cabe à lei complementar:
- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

- d) *fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*
- e) *excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"*
- f) *prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*
- g) *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*
- h) *definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- i) *fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- § 3º *À exceção dos impostos de que trata o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- § 4º *Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- a) *serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- b) *poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- c) *poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- § 5º *As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*
- § 6º *O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*
- I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*
- II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

3.1.2 Sumula do STJ

Súmula do STJ

Súmula 432 de 24/03/2010: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

NOTAS DA REDAÇÃO

O ICMS (Impostos sobre as operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços) está previsto no art. 155 da Constituição Federal e na Lei Complementar 87/93. Nos termos do art. 155 CR/88 a base nuclear do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Com base na retro redação constitucional, pode-se afirmar que dentro do ICMS há quatro impostos possíveis. São eles:

1. Circulação de mercadorias;
2. Prestações de serviços de transporte interestadual;
3. Prestações de serviços de transporte intermunicipal;
4. Prestações de serviços de comunicação.

O 2º do aludido art. 155 da CR/88, prevê nas alíneas do inciso VII que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, poderá incidir dois tipos de alíquotas, quais sejam:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do ICMS;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

As empresas de construção civil, quando compram bens que serão usados em suas obras são consideradas não-contribuintes do ICMS, pois sua atividade está caracterizada pela prestação de serviço, que por sua vez é o fato gerador do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). Logo, a empresa de construção civil que comprar insumos para sua obra em outro Estado, tendo em vista não ser contribuinte do ICMS, deve se sujeitar à alíquota interna.

Ocorre que, em razão da alíquota interestadual ser menor que a alíquota interna, algumas empresas de construção civil identificam-se como contribuintes do ICMS no momento da aquisição dos insumos em outros Estados, aproveitando, assim, a alíquota interestadual. Porém, o inciso VIII também do art. 155 da CR/88 prevê que quando incide a alíquota interestadual, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. E paradoxalmente, neste momento as empresas de construção civil, argumentam ao Fisco de destino que não são contribuintes do ICMS, para escaparem do diferencial de alíquota.

A propósito vejamos os seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NAO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. (...) 2. 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). 3. Conseqüentemente, é inadmissível a retenção, pelos Estados, do diferencial de alíquotas relativo à operações interestaduais efetuadas por empresa de construção civil para aquisição de mercadorias sem objetivo de comercialização. 4. Agravo Regimental desprovido." (AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LEI COMPLEMENTAR 87/96. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. NAO INCIDÊNCIA. ATIVIDADES REALIZADA PELA EMPRESA AGRAVADA NAO SUJEITAS AO ICMS. INCIDÊNCIA DA SÚM. 7/STJ. PRECEDENTES. 1. As empresas de construção civil não se sujeitam à tributação do ICMS na aquisição de mercadorias em operações interestaduais para utilização nas obras que executam. 2. Para se chegar à conclusão contrária a que chegou o Tribunal a quo, no tocante a atividade realizada pela empresa agravada, faz-se necessário incursionar no contexto fático-probatório da demanda, o que é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). 3. Agravo regimental não provido."(AgRg no Ag 1070809/RR , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.2009)
 Seguindo essa linha de raciocínio o STJ cristaliza o entendimento na Súmula 432 de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

3.2 Solução de Consulta SEFAZ PR

SETOR CONSULTIVO/ANO: 2007/CONSULTA Nº: 96, de 17 de outubro de 2007/CONSULENTE: SINDICATO DA CONSTRUÇÃO CIVIL DO ESTADO DO PARANÁ-SINDUSCON/PR/SÚMULA: ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS./RELATOR: GABRIEL VIEIRA DE OLIVEIRA

RELATOR: GABRIEL VIEIRA DE OLIVEIRA

A Consulente informa que é entidade sindical patronal, e após expor aspectos relativos à legislação do ICMS, conclui que as construtoras não são contribuintes desse imposto. Assim, indaga o seguinte:

- 1) *estão as empresas de construção civil estabelecidas no Estado do Paraná obrigadas ao recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS quando adquirem materiais de construção junto a fornecedores estabelecidos em outros Estados da Federação, materiais estes que serão aplicados em obras de construção civil próprias (imóveis do estoque para venda) ou de terceiros (construção por empreitada ou por administração)?*
- 2) *As mercadorias de uso e consumo a que alude o inc. IV do art. 287 do RICMS/PR são aquelas não ligadas à construção da obra, como, por exemplo, os materiais de escritório?*
- 3) *Na hipótese da empresa de construção civil estabelecida no Estado do Paraná adquirir mercadorias de uso e consumo, junto a fornecedor estabelecido em outro Estado da Federação, e considerando que as empresas da construção civil não são contribuintes do imposto, será exigível o diferencial de alíquotas?*
- 4) *Na hipótese da empresa de construção civil estabelecida no Estado do Paraná adquirir mercadorias para o seu ativo imobilizado, junto a fornecedor estabelecido em outro Estado da Federação, e considerando que as empresas da construção civil não são contribuintes do imposto, será exigível o diferencial de alíquotas?*
- 5) *No caso de o fornecedor localizado em outro Estado da Federação remeter as mercadorias, para empresas da construção civil no Paraná, utilizando alíquota interna, será exigível o diferencial de alíquotas do ICMS?*

Ao final, esclarece que na sua interpretação não é devido o diferencial de alíquotas do ICMS em quaisquer das hipóteses apontadas na consulta.

RESPOSTA

Transcrevem-se os dispositivos da legislação que tratam da matéria, isto é, a Constituição Federal, art. 155, § 2º, VII, “a” e “b” e VIII; a Lei n. 11.580/96, art.5º, XIV, e art. 6ºA; o art. 287, inc. IV, parágrafo único, do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n. 5.141/2001:

CF/88, Art. 155, § 2º, VII, “a” e “b” e VIII:

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

(...)

§ 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;

Lei n. 11.580/96, art. 5º, XIV:

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente. (Lei n. 15.342/06).

Art. 6º-A. Na hipótese do inciso XIV do art. 5º, a base de cálculo é o valor da operação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade federada de origem, e o imposto a recolher será correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

RICMS/2001, art. 287, IV, parágrafo único:

Art. 287. Em relação à construção civil o ICMS será devido, dentre outras hipóteses:

(...)

IV - na aquisição de mercadoria ou bem destinado ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, em operação interestadual, relativamente ao diferencial de alíquotas.

O inciso IV foi acrescentado pelo art. 1º, alteração 745ª, do Decreto n. 165, de 13.02.2007, produzindo efeitos a partir de 1º.04.2007.

Parágrafo único. O disposto no inciso IV somente se aplica na hipótese em que o estabelecimento adquirente seja contribuinte do ICMS.

O parágrafo único foi acrescentado pelo Decreto n. 1.477, de 25/09/2007.

Verifica-se que a recente alteração do RICMS, que acrescentou o parágrafo único ao art. 287, determina que somente é devido o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas pelas empresas de construção civil, nas aquisições de bens para o ativo fixo ou material de uso ou consumo, quando estas forem contribuintes do ICMS. Portanto, ausente esta condição, não incidirá o ICMS nas hipóteses aventadas pela Consulente.

Contudo, vale lembrar que a condição de contribuinte do imposto está subordinada, fundamentalmente, ao fato jurídico tributário, evento a que qualquer pessoa, física ou jurídica, está sujeita a realizar, independentemente de sua atividade principal.

Para a resposta ao consultado, parte-se da premissa de que as empresas da construção civil não praticam operações ou prestações sujeitas ao ICMS, ou outro evento que as caracterize como contribuintes do imposto. Feita essas considerações, passa-se a responder objetivamente ao indagado.

Quanto à primeira indagação, responde-se negativamente.

Sobre o assunto mencionado na segunda indagação, o setor consultivo já se manifestou na consulta de n. 26/2005, cujo conteúdo reproduz-se parcialmente:

“(…)

Os insumos de produção são os bens e serviços que, adquiridos pelo industrial, por sua intervenção se incorporam, se fundem, se aperfeiçoam para consumo, quando da conclusão do produto acabado.

Na definição do conceito de insumo, proponho que se distingam os bens adquiridos pelos empresários, para emprego em sua empresa, de acordo com a sua estrita indispensabilidade para o correspondente processo produtivo. Desse modo, seriam insumos, sob o ponto de vista jurídico, as aquisições de bens ou serviços estritamente indispensáveis ao desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo empresário e consumo, as demais. (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. São Paulo : Saraiva, 2002.v.3. p.172.)

Os bens de uso e consumo assumem a função de manutenção dos bens do ativo imobilizado. Possuem, como característica, o tempo de vida útil inferior a um ano. Esses materiais de pouca duração exercem a missão de manter a vida útil dos bens destinados à atividade empresarial. Por exemplo: o óleo e a graxa das máquinas de fabricação de uma empresa de tecidos. Pela sua característica de rápida substituição no prazo inferior a um ano, os bens de consumo são classificados no ativo circulante, na conta estoque, como materiais auxiliares. (IUDÍCIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto, in Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, FIEP/CAFI, FEA/USP, São Paulo, Ed. Atlas, 2000, p. 182.)”

Responde-se negativamente à terceira, quarta e quinta indagações.

Vale lembrar que não há de se falar em diferencial de alíquotas quando a alíquota interna da mercadoria é igual a da operação interestadual.

PROTOCOLO: 9.471.789-2

3.3 Solução de Consulta SEFAZ SP

Aquisição de materiais e de bens de outras unidades da Federação – Cálculo do Imposto – Alíquota.

Resposta à consulta n.º 272/95, de 20/04/1995

1. A Consulente, empresa que atua somente no ramo de prestação de serviços, especificamente na área de construção civil, por regime de empreitada e administração, executando também obras hidráulicas, incorporação imobiliária e serviços de engenharia em geral, informando que no desenvolvimento de suas atividades habituais não pratica comércio ou operações relativas à circulação econômica ou jurídica de mercadorias; que o material adquirido de terceiros é utilizado nas obras que executa, não produzindo material fora do local da obra onde executa seus serviços; que as suas atividades econômicas são tributadas pelo ISS, de competência municipal; que a inscrição da empresa no Cadastro do Estado não significa nem caracteriza a condição de contribuinte do ICMS, cujo único objetivo é o cumprimento de uma obrigação acessória prevista na legislação de alguns Estados da Federação; que o § 2º do artigo 155 da CF estabelece sobre a aplicação de alíquotas nas operações e prestações interestaduais com consumidor final, e, por derradeiro, entendendo ela que a condição do destinatário (de

ser ou de não ser contribuinte do ICMS) é que determina a alíquota desse imposto e não da natureza da operação que foi por ela realizada, formula as seguintes questões:

"1. A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo entende que uma empresa de construção civil, no exercício exclusivo e rotineiro das suas atividades, é, ou não é contribuinte do ICMS? Qual a condição básica legal para caracterizar uma empresa de construção civil como contribuinte do ICMS?

2. Se na aquisição de materiais procedentes de outros Estados e destinados a aplicação nas obras que executa neste Estado, deve-se o diferencial de alíquota?

3. Que alíquota deve ser utilizada pelo fornecedor fora do Estado, quando a Consulente adquirir materiais para aplicação nas obras que executa ou quando adquirir bens para seu ativo fixo procedentes de outros Estados?

4. As notas fiscais de aquisição de materiais e ativos procedentes de outros Estados da Federação, com destaque do ICMS calculado à alíquota interna, implicam para a Consulente (na condição de adquirente local) ter que recolher diferencial de alíquota para o Estado de São Paulo

5. E se essas mesmas notas fiscais (procedentes de fornecedores de outros Estados da Federação) vierem com destaque do ICMS calculado à alíquota interestadual, implica para a Consulente, na condição de adquirente local, que atua exclusivamente no ramo de construção civil, ter que recolher diferencial de alíquota do ICMS?

6. Além da citação do artigo 155, da Constituição Federal, que dispositivo legal do Estado de São Paulo os canteiros de obra da Consulente pode citar em seus pedidos de compra para indicar que não é contribuinte do ICMS?"

2.A construção civil, atividade prevista nos itens 32 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406, de 31/12/68, com as modificações do Decreto-Lei n.º 834/69, e a nova redação dada pela Lei Complementar n.º 56, de 15/12/87, está sujeita ao imposto de competência dos Municípios (ISS), consoante inserto no artigo 156, III, da Constituição da República, na redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17/03/93. Rezam os mencionados itens da LC-56/87:

"32 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

34 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)" (grifos nossos).

3. Na construção civil, consoante se extrai do texto legal acima transcrito, somente ocorre a incidência do imposto no fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação de serviços, e no recebimento de mercadoria ou bem importados do exterior (neste caso, o requisito da habitualidade não é exigido para caracterizar a sujeição passiva na ocorrência da mencionada hipótese de incidência, como se infere do artigo 2º, V, c.c. o artigo 7º, §1º, item 13 e §3º, ambos da Lei n.º 6.374/89, que correspondem aos artigos 2º, V, c.c. o artigo 9º, §1º, item 13 e §2º, os dois do RICMS/91).

4. O fato de a empresa de construção civil estar obrigada a inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do Estado, para efeito de cumprimento das obrigações fiscais estatuidas na legislação tributária de cada unidade da Federação, não basta para caracterizar a condição de contribuinte do ICMS das aludidas empresas. Essa situação não se modifica ainda que a empresa de construção civil pratique as operações elencadas no item precedente, as quais, em ocorrendo, sujeitar-se-ão à incidência do imposto estadual; no que respeita ao exercício da atividade aqui examinada (construção civil), a Consulente permanece submetida ao campo de tributação do ISS.

5. Colocadas essas premissas, passa-se à solução das questões propostas, guardadas a mesma ordem e a mesma numeração de identificação da peça vestibular:

1,2 e 3 – A Consulente, ao explorar a atividade de construção civil, não se enquadra na condição de contribuinte do ICMS, a não ser nas hipóteses enfocadas no item 3 desta Resposta. Assim sendo, inexigível será o diferencial de alíquota ao Estado de São Paulo relativamente às aquisições provenientes de outras unidades da Federação, de material para a utilização nas obras e de bens destinados ao ativo imobilizado, até porque, nestes

casos, os fornecedores sítos em outro Estado deverão aplicar a alíquota reservada à operação interna, nos expressos termos do artigo 155, § 2º, VII, "b", da CF/88. Dessa forma, inaplicável, à Consulente, o disposto no artigo 104 do Regulamento do ICMS, com relação às compras ventiladas.

Para o efeito supra, deve a Consulente, por ocasião da aquisição e/ou de bens de outra unidade da Federação, fornecer declaração aos vendedores das mercadorias, atestando a sua condição efetiva de não contribuinte do imposto estadual, para que os remetentes possam adotar a alíquota condizente com a situação do adquirente (aqui, a Consulente), à luz do que preceituam a legislação constitucional e infraconstitucional.

4 e 5 – Não, pelos fundamentos expostos nesta resposta, e as conclusões aqui alcançadas.

6. A Consulente poderá mencionar que se trata de empresa de construção civil, não contribuinte do ICMS, com fulcro nos itens 32 e 34 da lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 56/87 e na Resposta à Consulta n.º 272/95. Informará, ainda, que a alíquota aplicável, no caso, será a interna do Estado fornecedor do material e/ou bem, consoante preceitua o artigo 155 § 2º, VII, "b" da CF/88.

6. Por oportuno, releva notar que o entendimento ora esposado tem sido o sufragado pelos nossos Tribunais Judiciários, como se infere, v.g. do acórdão unânime da 1ª Turma do STJ, proferido no RMS 3.456-9/DF, sendo relator o Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 17/10/94, publicado no DJU, de 14/11/94, pág. 30.917, cuja ementa se reproduz: "Tributário – Empresa de Construção Civil – ICMS – Compra de material – Operação interestadual – incidência – DL n.º 406/68, art.8, § 1º - ADCT, art. 34, § 8º.

Não é lícito, aos Estados, modificar, através de convênios, o DL n.º 406/68, para – em operações interestaduais – submeter as empresas de construção civil ao tratamento previsto no artigo 155, VII, "a" da Constituição Federal".

Célia Barcia Paiva da Silva, Consultora Tributária. De Acordo. Cássio Lopes da Silva Filho, Diretor da Consultoria Tributária

3.4 Resolução Normativa 76/2014 – SC

RESOLUÇÃO NORMATIVA 76

EMENTA: ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL:

(I) AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS POR EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL ENCONTRAM-SE, REGRA GERAL, CIRCUNSCRITAS AO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISS, HIPÓTESE EM QUE NÃO SERÃO INSCRITAS NO CCICMS- CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS;

(II) AS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS AO SEU USO E CONSUMO E AO ATIVO IMOBILIZADO, EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, SUJEITAM-SE À ALÍQUOTA INTERNA, APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES COM CONSUMIDOR FINAL (ALÍQUOTA CHEIA);

(III) ESTANDO INSCRITAS NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES, SUJEITAM-SE AO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, NOS TERMOS DO ANEXO 5 DO RICMS/SC, ARTIGO 1.º, § 4.º.

Disponibilizado na página da Pe/SEF em 18.12.14

Legislação

Constituição Federal, artigo 155, II; artigo 155, § 2º, Incisos VII, VIII e IX, "b"; artigo 156;

Lei Complementar 87/96, artigo 2º e 20;

Lei 10.789, artigo 39;

RICMS/SC, artigo 1º, inciso VI; artigo 2º, incisos I, IV e VI; artigo 27, § 1º ; Anexo 5 do RICMS/SC, artigo 1.º, §§ 1º e 4º; Anexo 11 do RICMS/SC, artigos 9-A a 9-H.

Fundamentação

A Constituição Federal conferiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o ICMS relativo a operações de circulação de mercadorias e sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (Artigo 155, II da CF). Cabe aos Municípios a instituição do ISS, incidente sobre a prestação de serviços, excetuados os serviços de comunicação e de transporte interestadual e municipal (Artigo 156 da CF).

Quando houver o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (artigo 155, § 2º, IX, "b" da Constituição Federal), haverá a incidência do ICMS, tendo como base de cálculo o valor total da operação. Ainda, havendo a prestação de serviços, com expressa ressalva quanto ao fornecimento de mercadorias, o seu fornecimento se sujeita à tributação do ICMS.

Neste contexto, as atividades desenvolvidas por empresas de construção civil encontram-se, regra geral, circunscritas ao campo de incidência do ISS, conforme entendimento já pacificado pela doutrina e jurisprudência. Segundo a lição de Mello:

"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." (MELLO, José Eduardo Soares. "Construção Civil - ISS ou ICMS?". Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 69, p. 253, Malheiros).

Na construção civil, o negócio jurídico é o de entregar uma obra, seja um prédio, uma estrada, uma ponte, e que aderem ao solo onde edificadas. O empreiteiro não vende tijolos, cimento e ferro, mas os emprega na construção da obra que se obrigou a entregar, transformando um conjunto de materiais diversos em uma coisa unitária. Sua atividade preponderante implica numa obrigação de fazer.

Neste sentido, as empresas de construção civil, como empresas prestadoras de serviços, não desenvolvem atividades de circulação de mercadorias e, portanto, não serão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CCICMS.

A inscrição estadual, nos termos do § 1º, do artigo 1.º, do Anexo 5, do Regulamento do ICMS, na redação até 05/09/2012, era faculdade conferida às pessoas físicas ou jurídicas não sujeitas, direta ou indiretamente, ao imposto, que mantivessem bens em estoque e necessitassem emitir documentos fiscais para transportá-los. Ocorre que esta previsão normativa foi revogada pelo Decreto nº 1.157, de 05/09/2012.

A partir do Decreto 1.157/2012, poderão manter-se inscritas no CCICMS somente as pessoas físicas ou jurídicas que realizarem operações sujeitas ao ICMS.

Por outro lado, determina o Artigo 155, § 2.º, inciso VII da Constituição Federal que adotar-se-á a alíquota interestadual em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado. E o inciso VIII do mesmo dispositivo constitucional determina que, no caso da aplicação da alíquota interestadual, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquotas).

Portanto, dois requisitos são necessários para que mercadorias ou serviços fiquem sujeitos ao recolhimento do diferencial de alíquota: a) o destinatário deve ser contribuinte do imposto; b) as mercadorias ou serviços devem ser destinadas a consumidor final que, no caso de pessoas jurídicas, se configura pela sua imobilização, seu uso ou consumo.

Nestes termos, as empresas de construção civil inscritas no CCICMS/SC, exercendo atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS (atividade mista), estão sujeitas ao recolhimento do diferencial de alíquota. Nos termos do § 4.º do art. 1.º do Anexo 5 do RICMS/SC restará a obrigatoriedade de recolhimento do diferencial de alíquotas aos contribuintes cadastrados no CCICMS: "§ 4º Uma vez cadastrado, o contribuinte estará sujeito ao recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, ainda que as aquisições sejam relacionadas a atividade não sujeita ao ICMS, salvo nos casos previstos na legislação".

A cobrança do diferencial de alíquota, neste caso, deve ser adotada para evitar as dificuldades de determinar a priori a destinação da mercadoria, situação na qual não poderá ser informado ao fornecedor das mercadorias a alíquota aplicável. Sendo a mercadoria posteriormente destinada à revenda, o contribuinte terá o direito de creditar-se do imposto cobrado na operação interestadual e do recolhido a título de diferencial de alíquotas. Haverá a obrigatoriedade de recolhimento do diferencial de alíquota quando os produtos forem adquiridos em outra unidade da federação, mesmo quando para serem empregados - como insumo - em serviços sujeitos à tributação pelo ISS. Neste sentido, sendo o prestador de serviços inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CCICMS/SC - será sempre devido o diferencial de alíquotas.

Assim, somente quando mercadorias forem adquiridas para servir de insumos para execução de obras de construção civil, obras executadas sob a responsabilidade direta da construtora e cuja prestação de serviço encontra-se no campo de incidência do ISS e, portanto, não serão inscritas no CCICMS, não haverá a obrigatoriedade de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, por tratar-se de operação destinada a consumidor final, não contribuinte do ICMS.

A matéria já foi objeto de inúmeros julgamentos no Superior Tribunal de Justiça, resultando, inclusive, na edição da Súmula nº 432, dispondo que "as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais".

O Supremo Tribunal Federal também se pronunciou em julgamento envolvendo exatamente a discussão acerca do dever de as empresas de construção civil recolherem o diferencial de alíquota, nas operações interestaduais:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAL. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREGO EM OBRA. INSUMOS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - As empresas da construção civil - por serem, em regra, contribuintes do ISS - que adquirirem materiais em Estado com alíquotas de ICMS mais favoráveis, ao empregarem essas mercadorias como insumos em suas obras, não estão obrigadas a satisfazer a diferença da alíquota maior do Estado destinatário. Precedentes. II - Agravo regimental improvido." (STF. RE 559936, julgamento em 09/11/2010, Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma).

Neste caso, não caberá qualquer crédito de ICMS ao estabelecimento destinatário em relação aos materiais adquiridos, bem como à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, matéria tratada na Resolução Normativa Copat nº 19/97, do seguinte teor: **ICMS. ATIVO IMOBILIZADO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ADQUIRIDOS POR CONTRIBUINTE DO IMPOSTO PARA APLICAÇÃO EM OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO. INTELIGÊNCIA DO INCISO I DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

No que se refere ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, tratando-se de operações com mercadorias que se destinam exclusivamente ao emprego como insumo, nas obras de construção civil, executadas pelo adquirente, a operação não estará sujeita ao recolhimento do ICMS pelo regime da substituição tributária, pois o destinatário será consumidor final das mesmas, não contribuinte do imposto.

As questões acima expostas foram objeto de Consultas dirigidas a esta Comissão, a exemplo das Respostas de Consulta a seguir colacionadas, tratando da matéria sob exame:

CONSULTA COPAT 124/2014 (Disponibilizado na página da Pe/SEF em 09.10.14):

As empresas que atuam exclusivamente na prestação de serviços de engenharia, execução e manutenção de sistemas elétricos, telecomunicação e afins, não podem manter-se inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CCICMS.

2. Contudo, se além desta atividade, promoverem operações de circulação de mercadorias ou o fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços, devem inscrever-se no CCICMS.

3. Estão sujeitas ao recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, se inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, conforme exigência prevista no §4º, do artigo 1º, do Anexo 5, do RICMS/SC.

CONSULTA 44/2013. (Disponibilizado na página da SEF em 20.08.13)

ICMS. EMPRESAS QUE ATUAM NO DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO CIVIL:

1. quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS e não poderão manter-se inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CCICMS/SC;
2. devem cadastrar-se no CCICMS/SC se, paralelamente ao desenvolvimento de sua atividade-fim, promoverem operações de circulação de mercadorias ou fornecerem mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços;
3. estão sujeitas ao recolhimento do diferencial de alíquota se inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS (§ 4.º do artigo 1.º do Anexo 5 do RICMS/SC);
4. podem utilizar a Nota-Fiscal Avulsa para o transporte de bens, de material publicitário ou devolução de mercadorias. Aos não-contribuintes do ICMS/SC está disponível o uso da Nota Fiscal Avulsa Eletrônica - NFA-e (Anexo 11, artigos 9-A a 9-H);
5. a alíquota incidente sobre a importação de mercadorias independe da condição da empresa estar ou não inscrita no CCICMS/SC.

Finalmente, observe-se que a cobrança do diferencial de alíquota para operações tributadas pela alíquota interestadual, não se aplica a operações interestaduais originárias do Estado de Santa Catarina, destinando mercadorias a empreiteiras de construção civil em outros Estados, uma vez que o artigo 39 da Lei 10.789 equipara as saídas interestaduais destinadas a empresa de construção civil em outro Estado como destinadas a contribuinte do ICMS, hipótese em que será tributada à alíquota de 7% ou 12%, sem que caiba cobrança do diferencial de alíquota pelo Estado de destino.

Resolução

Resolução Normativa.

ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL:

(I) AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS POR EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL ENCONTRAM-SE, REGRA GERAL, CIRCUNSCRITAS AO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ISS, HIPÓTESE EM QUE NÃO SERÃO INSCRITAS NO CCICMS- CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS;

(II) AS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS AO SEU USO E CONSUMO E AO ATIVO IMOBILIZADO, EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, SUJEITAM-SE À ALÍQUOTA INTERNA, APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES COM CONSUMIDOR FINAL (ALÍQUOTA CHEIA);

(III) ESTANDO INSCRITAS NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES, SUJEITAM-SE AO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, NOS TERMOS DO ANEXO 5 DO RICMS/SC, ARTIGO 1.º, § 4.º.

3.5 Resolução SEFAZ SC

Resolução - 008 - Empresas de construção civil. Operações interestaduais

008 - ICMS. ALÍQUOTA DO IMPOSTO. SOMENTE É CONTRIBUINTE DO ICMS QUEM PRÁTICA OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO QUE ENSEJEM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM DESTINO A EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, BANCOS, INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SOCIEDADES CIVIS, ENQUANTO NÃO PRATICAREM TAIS OPERAÇÕES, DEVE SER APLICADA A ALÍQUOTA FIXADA PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS, CABENDO TODO O IMPOSTO AO ESTADO DE ORIGEM DAS MERCADORIAS.

(Publicado no D.O.E de 13.09.95)

OBS.: Esta Resolução Normativa, aprovada na sessão de 04.09.95, foi publicada, juntamente com o parecer que a fundamenta, por decisão dos membros da COPAT, não estando baseada em consulta.

Comentário:

Legislação superveniente: Lei nº 10.789, de 03.07.98

Art 39. Para efeitos de tributação estadual, as saídas interestaduais destinadas a empresas de construção civil, equiparam-se a saídas a contribuintes do ICMS.

A aplicação da alíquota interestadual somente se dá quando o destinatário é contribuinte do ICMS, consoante dispõe a Constituição Federal, art. 155, § 2º, VII:

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

I - impostos sobre:

- a)
- b) **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;**

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, "b", 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; (grifo nosso)**
- b) **a alíquota interna, quando o destinatário NÃO FOR CONTRIBUINTE dele; (grifo nosso)**

Esta regra visa a repartição da receita tributária entre os Estados produtores e consumidores, de modo que a diferença seja cobrada pelo Estado de destino, ou na subsequente saída da mercadoria, ou na entrada no estabelecimento se a mercadoria ou bem se destinar a consumo ou ao ativo imobilizado do adquirente.

Depreende-se do citado dispositivo legal, que a aplicação da alíquota, interestadual ou interna, em operações interestaduais, depende da exclusiva condição do destinatário ser, respectivamente, contribuinte ou não do ICMS.

Revestindo-se o destinatário da condição de contribuinte, aplica-se a alíquota interestadual, cabendo ainda, ao Estado em que localizado o destinatário, o imposto relativo a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual se a mercadoria ou bem destinar-se ao seu consumo ou ativo imobilizado.

No caso do destinatário não ser contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a fixada para as operações internas do Estado de origem, cabendo a este todo o imposto.

Neste contexto, onde a condição do destinatário é imprescindível à correta aplicação da alíquota, a questão resume-se portanto, em determinar se o destinatário da mercadoria é ou não contribuinte do imposto, determinando, obrigatoriamente, que se recorra ao conceito de "contribuinte".

O arcabouço da definição de contribuinte encontra-se no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, que define como contribuinte de um tributo, aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

No campo do ICMS, o art. 21 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, celebrado nos termos do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Magna de 1988, contribuinte é definido como qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descritas como fato gerador do imposto.

A Lei nº 7.547/89, instituidora do ICMS no Estado de Santa Catarina, no "caput" de seu art. 25, acrescentou à definição a característica da habitualidade, suprimida recentemente pela Lei nº 9.409/93.

O parágrafo único do referido artigo, diz que as entidades nele elencadas incluem-se entre os contribuintes do imposto.

A sua condição de instituição financeira (inciso IV), sociedades civis (incisos V e VI), órgãos da administração pública (inciso VII), para citar apenas alguns exemplos, não descaracterizam essas entidades como contribuintes do imposto desde que, e somente se, atenderem à norma inserta no "caput" do artigo.

Entretanto, a interpretação das disposições contidas no parágrafo, há que ser sistemática. Assim por exemplo, quando se examina um inciso de uma lei, há que se fazê-lo em acordo com o parágrafo a que ele pertence; o parágrafo deve estar em consonância com o artigo. Não é possível analisar as normas dadas pelo parágrafo de forma isolada. Não há como dissociá-las da regra geral contida no artigo a que pertencem.

Assim, as entidades mencionadas no citado parágrafo único, poderão ser contribuintes do imposto, mas somente o serão, se praticarem operações descritas como fato gerador do ICMS.

Desta maneira, nas operações interestaduais, a alíquota aplicável está diretamente ligada à condição de contribuinte do destinatário, cuja caracterização se dá pela realização ou prestação, respectivamente, de operação ou serviços, sujeitos à incidência do ICMS. Resta ainda, estabelecer o seu campo de incidência, descrevendo o respectivo fato gerador.

Em ambos os diplomas legais acima citados - Convênio ICM 66/88 e Lei nº 7.547/89 - foram descritas como fato gerador do ICMS as situações fáticas a seguir resumidamente apresentadas:

- 1. operações relativas à circulação de mercadorias;*
- 2. prestações de serviços:*
 - 2.1. intermunicipais e interestaduais de transporte;*
 - 2.2. de comunicação.*

Somente a realização ou prestação das operações ou serviços acima descritos é que definirão o seu agente como contribuinte do ICMS.

No que concerne à inscrição cadastral, a legislação catarinense é clara quanto a quem está obrigado a procedê-la. A obrigatoriedade desse procedimento está previsto no art. 12 do RICMS-SC/89, aprovado pelo Decreto nº 3.017/89:

Art. 12 - Inscrever-se-ão, obrigatoriamente, no Cadastro de Contribuintes do imposto, as pessoas físicas ou jurídicas que promovam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual ou de comunicação. (grifo nosso)

Observe-se que a condição para ser obrigatória a inscrição estadual é ser contribuinte do imposto, não o contrário. A relação de casualidade é: se é contribuinte, deve inscrever-se. A recíproca não é verdadeira: se está inscrito, então é contribuinte.

Estar ou não inscrito no cadastro estadual não define a empresa como contribuinte. Será contribuinte se praticar ato, definido em lei, como fato gerador do imposto.

A inscrição no cadastro da Secretaria da Fazenda é tão somente meio declaratório e não constitutivo de direito. As pessoas físicas e jurídicas inscrevem-se porque a isso são obrigadas por lei, mas essa inscrição não lhes dá existência legal, não convalida dados declarados falsamente, nem exclui o declarante da prática de crime de falsidade ideológica.

Tomando como exemplo as empresas de construção civil, estas são, em princípio, contribuintes do imposto municipal sobre serviços, haja visto o disposto no item 32 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 56. Assim, estas empresas só se revestiriam da condição de contribuintes do ICMS:

- a) no fornecimento de mercadorias por elas produzidas fora do local da prestação do serviço;*
- b) na realização de operações ou prestação de serviços definidos em lei como fato gerador do imposto.*

Assim como as empresas de construção civil normalmente não são contribuintes do ICMS, via de regra, não o são os bancos, as instituições financeiras, os órgãos da administração pública e as sociedades civis, por não praticarem operação que constitua fato gerador do imposto.

Oportuno ressaltar que a Comissão Permanente de Assuntos Tributários - COPAT, instada a pronunciar-se sobre a questão do diferencial de alíquota, através das Resoluções Normativas números 026 e 060, publicadas respectivamente, no D.O.E. de 09.01.90 e 28.02.91, assim se manifestou:

026 - ICMS - Diferencial de alíquota em operações interestaduais - Descabimento quando a mercadoria ou bem se destina a emprego em atividades sujeitas apenas ao ISS, pois o adquirente, no caso, não é contribuinte do imposto estadual. Na hipótese, o ICMS pertence ao Estado de origem do produto e a alíquota aplicável na operação é a interna.

060 - ICMS - Diferença de alíquota. Ocorre o fato gerador do imposto nas entradas de matérias-primas oriundas de outra unidade da Federação, em estabelecimentos contribuintes simultaneamente do ICMS e do ISS, que as utilizem na prestação de serviços.

Não é diferente o entendimento do Egrégio Conselho Estadual de Contribuintes ao analisar a questão, cujas ementas são do seguinte teor:

Processo UF08-17983/92-4:

ICMS. Emissão de Documento fiscal aplicando incorretamente a alíquota devida. Infração caracterizada. Operação interestadual, destinando material de construção a empreiteira de construção civil. Contribuinte do imposto é quem pratica o ato descrito em lei como fato gerador. Notificação mantida. Decisão reformada por maioria.

Processo UF28-34510/92-3:

ICMS. Emissão de documento fiscal aplicando incorretamente a alíquota do imposto. Empresa de construção civil. Contribuinte é a pessoa, natural ou jurídica, que tenha relação direta com a situação que constitua fato gerador do tributo. Imputação não elidida. Notificação mantida. Decisão reformada. Maioria.

Desta forma, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a empresas de construção civil, bancos, instituições financeiras, órgãos da administração pública e as sociedades civis, a alíquota aplicável é a fixada para as operações internas do Estado de origem das mercadorias.

3.6 Convenio ICMS 137/2002

CONVÊNIO ICMS 137/02

Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados em relação à operação interestadual que destine mercadoria a empresa de construção civil.

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

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

considerando que, em qualquer hipótese, as operações de circulação de mercadorias realizadas pelas mencionadas empresas devem ser tributadas pelo ICMS, independentemente da repartição de receita entre os Estados, resolve celebrar o seguinte Cláusula primeira Acordam os Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal em estabelecer nas respectivas legislações em relação à operação que destine mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, que o fornecedor deve adotar a alíquota interna da unidade federada de sua localização.

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

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

I - a 1ª via será entregue ao contribuinte;

II - a 2ª via será arquivada na repartição.

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2002, ficando excluídos do Convênio ICMS 71/89, de 22 de agosto de 1989, as unidades Federadas discriminadas na cláusula primeira.

4 Conclusão

Após as alterações instituídas no Art. 155 da CF/88 nas operações que destinam mercadoria a consumidor final contribuinte ou não do imposto se aplica a alíquota interestadual, cabendo ao Estado onde se localiza o remetente receber os valores relativos ao imposto calculado da operação própria. Os valores do ICMS Complementar calculado sobre as regras de diferencial de alíquota pertencem ao Estado destinatário da mercadoria, devendo até o final de 2018 atender as regras de partilhas instituídas pelas Disposições Constitucionais Transitórias.

Um dos pontos a serem considerados para a conclusão desta orientação é a classificação das empresas de construção civil no Estados onde estão estabelecidas. A Súmula 432-STJ dispõe que as empresas de construção civil quando adquirem bens que serão utilizados em suas obras são considerados **não contribuintes do ICMS**, pois a sua atividade está caracterizada pela prestação de serviço e não pela comercialização da mercadoria. Esta sumula deveria ter tornado o tema pacificado não cabendo a interpretação que empresas de construção civil para a situação descrita acima é considerada não contribuinte.

As Secretarias das Fazenda dos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Paraná demonstraram por meios das soluções de consultas e resoluções apresentadas neste documento unanimidade sobre o entendimento que estar ou não inscrito no cadastro de contribuinte do Estado não caracteriza uma empresa como contribuinte, pois apenas o fato de praticar atos definidos em lei como gerador do imposto poderia apresentar esta característica a uma empresa.

Caso algum Estado apresente entendimento diverso do apresentado no Sumula caberá ao contribuinte se manifestar contrário a esta interpretação juntos ao Estado ou nos casos que estas construtora, por disposições legais previstas em lei possam de em determinados momentos atuar como contribuinte do ICMS aplicar-se-á a ela a normas a este tipo de contribuinte.

As sumulas e consultas apresentadas, em sua maioria, foram elaboradas anteriormente a alterações instituídas pela EC 87/2015 e normas regulamentadoras sobre o tema. Diante deste cenário, cabe ao contribuinte fazer as devidas adaptações as interpretações as disposições destas resoluções, considerando principalmente que para todas as operações devem ser aplicadas a alíquota interestadual e o diferencial de alíquota feitas, sendo que para este ultimo consideremos o recolhimento na entrada da mercadoria quando o destinatário da mesma for contribuinte ou na remessa da mercadoria para não contribuinte.

Apresentadas as considerações iniciais concluímos:

Nas operações interestaduais que destinem mercadorias para emprego nas atividades de construção civil o ICMS da operação própria será calculado a alíquota interestadual, este entendimento inclusive já era aplicado aos Estados de Santa Catarina e Paraná, mesmo antes das disposições do EC 87/2015.

Pelo exposto acima o entendimento desta consultoria é que o remetente da mercadoria deverá calcular o ICMS complementar nos termos da EC 87/2015 regulamentada por meio do Convênio ICMS 93/2015. Caracterizando assim a operação como venda de mercadoria destinada a não contribuinte estabelecido em outro Estado, sendo a operação realizada nos seguintes moldes:

- O ICMS Próprio será calculado com a alíquota interestadual, respeitadas as normas e benefícios do Estado de origem ou dos convênios e protocolos firmados entre os Estados para composição da base de cálculo e definição de alíquota a serem aplicadas na operação;
- O ICMS calculado sobre o diferencial de alíquota deverá ser calculado, respeitando as normas e benefícios do Estado de destino, inclusive a definição de contribuinte ou não do imposto.

Ressaltamos que o fato de alguns Estados determinarem que nas vendas que destinem bens ou mercadorias a empresas de construção civil estes serão equiparados a contribuintes naquele Estado e não referencia que para as operações de entrada existe a dispensa do diferencial de alíquota.

Por fim, destacamos que as informações contidas neste documento se referem ao entendimento desta Consultoria, podendo existir entendimentos diversos.

Nesse sentido, resta claro que o tema em análise é extremamente controverso, motivo pelo qual está consultoria não tem condições de responder ao presente questionamento de forma objetiva.

Posto isto, o que nos resta é apenas SUGERIR que o contribuinte apresente consulta forma nos Estados envolvidos na operação para receber orientações precisas de como proceder neta situação

"O conteúdo deste documento não acarreta a assunção de nenhuma obrigação da Totvs perante o Cliente solicitante e/ou terceiros que porventura tiverem acesso ao material, tampouco representa a interpretação ou recomendação da TOTVS sobre qualquer lei ou norma. O intuito da Totvs é auxiliar o cliente na correta utilização do software no que diz respeito à aderência à legislação objeto da análise. Assim sendo, é de TOTAL RESPONSABILIDADE do Cliente solicitante, a correta interpretação e aplicação da legislação em vigor para a utilização do software contratado, incluindo, mas não se limitando a todas as obrigações tributárias principais e acessórias."

5 Informações Complementares

Na visão dos processos junto ao ERP, sugerimos a linha de produto que oriente ao cliente todas as formas de configuração existentes no sistema para de base de cálculo do ICMS por Diferencial de Alíquota nas operações com não contribuintes, respeitando claro as configurações atribuídas para o destinatário da mercadoria.

Para elaboração desta orientação forma consideradas as soluções do consulta encaminhada pelo cliente, como estas eram sobre temas complementares não foram apresentadas na integralidade, porém segue a interpretação da consultoria sobre o tema:

01. Consulta 144/2016 feita a SEFAZ do Paraná não apresenta entendimento diverso ao dado na orientação elaborada pela Consultoria de Segmento TOTVS. O entendimento que a composição da base de cálculo do ICMS Complementar (DIFAL) deverá seguir as normas tributárias do Estado de destino da mercadoria apresentado no parecer foram reforçados com a resposta do item 5 da referida Solução de Consulta.

A consulta destaca os seguintes pontos:

- Nas operações internas quando o destinatário e o remetente tiverem localização distinta poderá ser utilizado o conceito de local de entrega.
- O DIFAL deve ser recolhido ao Estado do local de entrega da mercadoria;
- Nas operações de venda e entrega da mercadoria no estabelecimento do remetente não há que se falar em DIFAL;

02. Processo Administrativo Eletrônico 16/1404-00000169-4 SEFAZ do Rio Grande do Sul também apresenta interpretação semelhante a da Consultoria de Segmentos TOTVS ao definir que o diferencial de alíquota deve ser recolhido sob as normas do Estado de destino, salvo previsão de partilha. e entendimento semelhante a SEFAZ/PR para os demais temas abordados no processo.

03. Processo 1670000016885 SEFAZ/SC também apresenta interpretação semelhante a da Consultoria de Segmentos TOTVS ao definir que o diferencial de alíquota deve ser recolhido sob as normas do Estado de destino, salva percentual de partilha. e entendimento semelhante a SEFAZ/PR para os demais temas abordados no processo.

04. O CT 00010452/2016 SEFAZ SP também apresenta interpretação semelhante a da Consultoria de Segmentos TOTVS ao definir que o diferencial de alíquota deve ser recolhido sob as normas do Estado de destino, salvo previsão de partilha. e entendimento semelhante a SEFAZ/PR para os demais temas abordados no processo destacando, inclusive que, empresas de construção civil, em regra são não contribuintes de ICMS.

6 Referencias

- http://info.fazenda.sp.gov.br/nxt/gateway.dll/respostas_ct/icms/2721995.htm?vid=sefaz_respct:vrespct
- http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_respct:vrespct
- http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/Regulamento_icms/art052.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut
- https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2002/cv137_02
- http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/consultas/resolu%C3%A7%C3%B5es_normativas/rn_008.htm
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900695023&dt_publicacao=01/02/2010
- http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/html/consultas/frame_consultas.htm

7 Histórico de Alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado/ Ticket
LSB	21/03/2017	1.00	Venda de Mercadoria para Empresa de Construção Civil	609205
LSB	29/03/2017	2.00	Apresentação de novas soluções de consulta	655890
LSB	24/05/2017	3.00	Apresentação de novas resoluções e solução de consulta	836051