

DAS INCONSTITUCIONALIDADES NA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS DOS ESTABELECIMENTOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL PELO ESTADO DO CEARÁ

INCONSTITUTIONALITIES ON THE LEVYING OF DIFFERENTIAL RATE OF ICMS FROM CONSTRUCTORS AT CEARÁ

Fernanda Sousa Vasconcelos¹

RESUMO

A cobrança do ICMS(imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é uma das mais importantes fontes de receitas dos estados brasileiros, razão pela qual, infelizmente, não são incomuns as ocorrências de irregularidades em sua regulamentação. O trabalho em apreço busca fazer uma análise constitucional dos textos normativos editados pelo Estado do Ceará quanto ao recolhimento do diferencial de alíquota do mencionado tributo, especialmente estudando o Decreto estadual n.º24.569/97 e a Instrução Normativa n.º17/13 expedido pela Secretaria da Fazenda do Estado. Assim, por meio de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial do tema, chega-se ao final deste artigo à conclusão de que o Estado do Ceará, além de exigir ilegalmente o recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS dos estabelecimentos de construção civil indiscriminadamente em todas as operações por eles realizada, ainda aumentou o referido tributo em dissonância com o princípio da legalidade tributária, bem como em violação ao canône hermenêutico da correção funcional.

Palavras-Chave: ICMS; diferencial de alíquota; construção civil.

ABSTRACT

The levying of ICMS (tax on circulation of goods and provision of intrastate and interstate transportation and communication services) is one of the Brazilian states' most important sources of revenue, which is why mistakes in their regulation are not uncommon. This work aims to make a constitutional analysis of legal texts published by the State of Ceará, concerning the payment of the differential rate of that tribute,

¹Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Ceará - UFC na área de concentração "Ordem Jurídica Constitucional". Graduada "Magna Cum Laude" em Direito pela Universidade Federal do Ceará - UFC.

especially studying the State Decree n.º 24.569/97 and Normative Instruction n.º 17/13 issued by the Finance Department of the State. Thus, through a literature and jurisprudence research, I concluded that the State of Ceará illegally and indiscriminately demands constructors the payment of the ICMS' differential rate in all operations performed by them. Furthermore, it was concluded that the State also increased the mentioned tribute in disagreement with the Brazilian principle of tax legality, and breach the hermeneutic principle of functional correctness.

Keywords: ICMS; rate differential; constructors.

1 INTRODUÇÃO

Envolto em diversos debates doutrinários, o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é um tributo que indubitavelmente merece uma especial cautela dos interpretes jurídicos, haja vista lhe ter sido prevista uma variedade de hipóteses de incidência, bem como de alíquotas aplicáveis. Acrescente-se ainda que, por sem uma das principais fontes de arrecadação dos estados, infelizmente não são incomuns a constatação de irregularidades em sua regulamentação.

Em face do substancial número de ações questionando a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS dos estabelecimentos de construção civil pelo Estado do Ceará, imperiosa é a necessidade de se fazer uma análise das normas que o instituiu, dando especial atenção ao Decreto n.º 24.569/97 expedido pelo Governo e à Instrução Normativa n.º 17/13 da Secretaria da Fazenda do Estado.

Por meio do tópico 2 deste trabalho, pretende-se iniciar demonstrando que não há qualquer previsão legal que estabeleça o ICMS como exceção ao princípio da legalidade tributária, ou seja, somente com a aprovação do Poder Legislativo, o Executivo estatal poderá exigir o recolhimento deste tributo, tudo dentro dos moldes constitucionalmente previstos, sempre em obediência aos cânones da nova hermenêutica constitucional, em especial, ao princípio da correção funcional.

Em seguida, fazendo-se um levantamento sobre a legislação que regulamenta a cobrança do diferencial de alíquota no Estado do Ceará, chega-se a Lei estadual n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996, a qual, em consonância com o texto constitucional, igualmente estabelece três requisitos cumulativos para o recolhimento

deste tributo, quais sejam: a) sobrevir operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços interestaduais, ainda que estas se iniciem no exterior; b) as referidas operações e prestações se destinarem ao consumidor final; c) bem como ser o destinatário necessariamente contribuinte de ICMS.

Ocorre que, conforme restará demonstrado a diante, os estabelecimentos de construção civil, em regra, não atuam como consumidor final nas operações de compra de mercadorias estaduais, bem como não podem ser indiscriminadamente considerados contribuintes do ICMS, pois normalmente desenvolvem atividade sujeita ao ISS. Apesar disso, o Erário do Estado do Ceará, ao obrigar que as empresas deste ramo econômico se inscrevam como contribuintes do imposto em apreço, somente as exclui desta qualidade mediante ordem judicial.

Com a edição da Resolução n.º13/2012 pelo Senado Federal, a qual fixou em 4% a alíquota interestadual a ser aplicada sobre as operações interestaduais que envolvam bens e mercadorias importadas do exterior, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, sob a alegação de apenas estar apenas regulando a cobrança do diferencial de alíquota quanto a estes produtos, acabou realizando um verdadeiro aumento do *quantum* a ser recolhido, sem qualquer supedâneo legal.

Assim, conforme restará demonstrado a seguir, o Erário do Estado do Ceará está indiscriminadamente realizando o recolhimento do ICMS sobre os estabelecimentos de construção civil do estado, tendo este artigo a finalidade, não apenas de levantar uma nova polêmica sobre este tributo, mas também de informar, a quem possa interessar, sobre a ocorrência de irregularidades naquela unidade federativa.

2DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como não poderia ser diferente, o poder constituinte originário entendeu por bem positivar expressamente em nossa Carta Política de 1988 o princípio da legalidade tributária, ao estabelecer em seu art.150, inciso I, que, "sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Como bem explana o doutrinador LeandroPaulsen (2010, p.161):

A garantia da legalidade em matéria Tributária surgiu com a insurgência dos contribuintes contra o arbítrio do soberano, o qual restou imposta a necessidade de ouvir previamente os representantes dos contribuintes de

maneira que só fosse exigido aquilo que restasse expressamente aceito por estes.

Acrescenta Hugo de Brito Machado (2010, p.38), quanto ao tema que:

Sendo a lei a manifestação legitimada da vontade do povo, por seus representantes nos parlamento, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isso. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações particulares (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Esclareça-se, por ser oportuno, que, haja vista a posição de supremacia que se porta a Constituição Federal em nosso ordenamento jurídico, o princípio da legalidade não pode mais ser compreendido como a mera exigência de respeito às disposições contidas, por exemplo, em uma lei ordinária ou mesmo complementar criada.² A interpretação dos textos infraconstitucionais, por orientação da nova hermenêutica constitucional, deve garantir a força normativa da Carta Política, a fim de evitar que esta acabe se transformando em uma verdadeira Constituição Simbólica³.

Assim, o princípio da legalidade tributária deve ser compreendido, antes de tudo, como um dever de respeito às normas constitucionais, não se podendo olvidar que o canône hermenêutico da correção funcional ainda veda a aplicação de sentidos que violem o sistema de repartição e divisão de funções constitucionalmente estabelecidas, ou seja, de acordo com Dirley da Cunha Júnior (2010, p.224), deve-se “evitar que o interprete constitucional chegue a resultados que perturbem o esquema organizatório-funcional nela estabelecido, como é o caso da separação de poderes”.

É de se observar, portanto, que as normas tributárias que visem onerar o contribuinte, sob pena de serem declaradas inconstitucionais, devem obrigatoriamente passar pelo crivo do Poder Legislativo, existindo apenas quatro ressalvas quanto ao

² Paulo Bonavides (2004, p.522) acrescenta que: “a conformidade da lei com a Constituição não consiste apenas em verificar se a lei está de acordo com a regra suprema, mas em determinar também há compatibilidade material, por onde resulta que um equívoco ou incerto da lei será aferido por igual pelo conteúdo da norma constitucional”.

³ Por Constituição Simbólica, deve-se entender o sentido atribuído por Marcelo Neves, qual seja quando o texto constitucional sofre uma hipertrofia da função político-simbólica em detrimento da força normativo-jurídica do diploma. (1994, p.32). Como bem aponta o mencionado doutrinador (1994, p.160-161), “a falta de concretização normativo-jurídica do texto constitucional está associada à função simbólica. A identificação retórica do Estado e do governo com o modelo democrático ocidental encontra respaldo no documento constitucional. Em face da realidade social discrepante, o modelo constitucional é invocado pelos governantes como alibi: transfere-se a “culpa” para a sociedade desorganizada, “descarregando-se” de “responsabilidade” o Estado ou o governo constitucional. No mínimo, transfere-se a realização da Constituição para um futuro remoto e incerto”.

tema. A primeira dessas é a possibilidade de atualização monetária da base de cálculo por norma infralegal, com fulcro no art.97, §2º do CTN. A segunda são os quatro impostos federais de natureza regulatória de mercado, por estarem expressamente previstos no art.153, §1º da Carta Magna, quais sejam o Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação – IE, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF.

Por fim, a terceira e a quarta exceções estão regulamentadas no art.177, § 4º, I, alínea “b” e no art. 155, § 4º, IV, os quais preveem respectivamente a possibilidade de o Poder Executivo reduzir ou restabelecer a alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE – Combustível) e de definir as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis.

O ICMS, tributo estadual de natureza predominantemente fiscal, com exceção da hipótese supramencionada, deve obediência ao princípio da legalidade, não havendo qualquer ressalva quanto à cobrança do diferencial de alíquota previsto no inciso II e pelo §2º do art.155 da Carta Magna. Assim, tanto o decreto estadual quanto a instrução normativa não são, portanto, meios adequados para criar ou mesmo aumentar a cobrança do tributo em apreço, haja vista não poderem trazer inovações ao ordenamento jurídico, devendo plena obediência a lei que visa regulamentar.

Quanto ao campo normativo do decreto, leia-se trecho do voto proferido pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso em Mandado de Segurança nº29.300/SE:

O Decreto 21.400/02, como regulamento, extrapolou seu campo normativo ao preconizar que a margem de valor agregado, para fins de constituição da base de cálculo presumida do ICMS na antecipação tributária, será majorada tanto para o contribuinte considerado "apto" quanto para o "inapto", segundo dispõe lei estadual.

A lei não estabelece nenhum critério dessa natureza na formação da margem de valor agregado. O regulamento, por conseguinte, inovou ao criar a obrigação, qual seja, a de pagar mais tributo, segundo a situação do sujeito passivo em relação ao fisco estadual.

Há também nítida ofensa ao princípio da estrita legalidade ou da reserva legal, porquanto, nos termos dos arts. 150, I, da Constituição Federal e 97, I, do Código Tributário Nacional, somente lei pode majorar tributos. Outrossim, equipara-se à majoração a modificação da sua base de cálculo que o torne mais oneroso⁴.

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº29.300/SE. Primeira Turma. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Julgamento 14 ago. 2012. Publicação DJE 22 ago. 2012.

A Corte Superior igualmente já se manifestou sobre a impossibilidade de se fazer uso de uma instrução normativa para criar ou aumentar tributo. Leia-se a ementa do julgado abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 557 DO CPC. INEXISTÊNCIA. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA Nº 284/STF. COFINS. REGIME DE CONTRIBUIÇÃO. LEI N. 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 468/2004. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.1. A eventual nulidade da decisão monocrática calcada no art. 557 do CPC fica superada com a reapreciação do recurso pelo órgão colegiado, na via de agravo regimental, como bem analisado no RESP 824.406/RS de Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, em 18.5.2006. 2. A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa 468/04, ao definir o que é "preço predeterminado", estabeleceu que "o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços" e, assim, acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%). 3. Somente é possível a alteração, aumento ou fixação de alíquota tributária por meio de Lei, sendo inviável a utilização de ato infralegal para este fim, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária. Precedentes: RESP 1.089.998-RJ, DJe 30/11/2011; RESP 1.109.034-PR, DJe 6/5/2009; e RESP 872.169-RS, DJe 13/5/2009. Agravo regimental improvido.⁵

3 DO ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NO ESTADO DO CEARÁ

A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente, em seu art.155, inciso II cumulado com o seu §2º, incisos VII e VIII, a cobrança do diferencial de alíquota pelos Estados na forma a seguir delineada:

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;

Nas palavras de Geraldo Ataliba (1999, p.69), deve-se entender a hipótese de incidência como sendo “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º1.310.284/PR. Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Julgamento 06 set.2012. Publicação DJE 17 set. 2012

cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”. Assim, a hipótese de incidência que autoriza a cobrança do diferencial de alíquota quanto ao ICMS é resultado da ocorrência, cumulada, dos seguintes fatos: a) sobrevir operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços interestaduais, ainda que estas se iniciem no exterior; b) as referidas operações e prestações se destinarem ao consumidor final; c) bem como ser o destinatário necessariamente contribuinte de ICMS.

Por meio da Lei n.º12.670, de 27 de dezembro de 1996, o Estado do Ceará regulamenta a cobrança ICMS em seu território, estando previsto no art.14, §2º, inciso XII o que se segue:

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.

Dá análise do referido dispositivo, é de se observar que a lei estadual não trouxe (e nem poderia trazer) qualquer inovação às disposições constitucionais, ou seja, só torna-se contribuinte do ICMS - diferencial de alíquota aquele que preencher simultaneamente todos os requisitos previstos pelo poder constituinte originário. Assim, apenas com a finalidade de consolidar as disposições do tributo em questão, o Poder Executivo do Estado do Ceará, com fulcro no art.88, inciso IV da Constituição Estadual⁶ e no art.132 da mencionada lei⁷, expediu o Decreto n.º24.569, de 31 de julho de 1997, vigente, apesar de algumas modificações, até o presente momento.

4 DOS ESTABELECIMENTOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL COMO NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

⁶ A Constituição Estadual do Ceará estabelece no mencionado dispositivo que compete privativamente ao Governador do Estado sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução.

⁷ A lei n.º12.670/96 determina no mencionado dispositivo que o Chefe do Poder Executivo expedirá os atos regulamentares necessários à execução desta Lei.

Além de prestarem o próprio serviço de construção, os estabelecimentos construção civil são responsáveis, a depender do contrato formulado, pela compra dos próprios materiais utilizados na obra, não sendo, portanto, incomum que as referidas empresas importem de outros estados ou mesmo de outros países os insumos que necessitam. Diante disso, haja vista a ocorrência de operações e prestações interestaduais, existia dúvida na possibilidade de enquadramento desses estabelecimentos como contribuintes, ao mesmo tempo, de ICMS como também de ISS.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, as empresas de construção civil passaram a ficar sujeitas, em regra, apenas à incidência do ISS, estando isentas quanto à cobrança do ICMS por força do art. 1º, § 2º cumulado com o item 7.02 de seu anexo. Leia-se:

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

(...)

§ 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.

(...)

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).

Apesar disso, as empresas de construção civil continuavam a ser cobradas quanto ao ICMS, razão pela qual o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula n.º 432, no ano de 2010, a qual estabelece que “as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais”.

Como consequência inexorável do entendimento mencionado, a cobrança do diferencial de alíquota restou, portanto, prejudicada quanto aos referidos estabelecimentos. Assim, quando as empresas de construção civil adquirem insumos para a prestação de sua atividade-fim, é ilegal a cobrança do diferencial de alíquota, pois

o destinatário não é mais contribuinte de ICMS, conforme explanado no tópico anterior⁸.

Destarte, conclui-se que o art.3º, inciso VI, alínea “b” do Decreto estadual n.º24.569, de 31 de julho de 1997, não possui qualquer supedâneo jurídico, por ferir o princípio da legalidade e o próprio princípio da correção funcional, haja vista o Poder Executivo, sem o crivo de aprovação do Poder Legislativo, criar uma hipótese de incidência para cobrança do ICMS em dissonância com as normas superiores que deve obediência, senão observe o que dispõe este dispositivo:

Art. 3º Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

(..)

VI - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios, com indicação expressa de incidência do ICMS, como definida em lei complementar, a saber:

(...)

b) saída de estabelecimento de empreiteiro de construção civil, obra hidráulica e outras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares, de mercadoria adquirida de terceiro e destinada a construção, obra ou serviços referidos, a cargo do remetente;

Narra JanderMartins Bezerra (s.a., p.01)que, para acalmar os ânimos dos empresários do ramo da construção civil que estavam incomodados com a cobrança abusiva, bem como para manter a arrecadação, o Erário Estadual, através do Decreto n.º28.329, de 27 de julho de 2006, reduziu substancialmente a alíquota cobrada dos referidos estabelecimentos, criando um ambiente de conformismo. Assim, com fulcro neste decreto, o qual incluiu o §3º ao art.725 do Decreto n.º24.569, de 31 de julho de 1997, ficou determinado o que se segue:

Art. 725. O estabelecimento de construção civil e assemelhado será enquadrado no regime de recolhimento "outros:

§ 3º Em substituição à sistemática de tributação estabelecida no § 1º do caput deste artigo, ficam as empresas filiadas ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Ceará - SINDUSCON/CE - autorizadas a praticarem uma carga tributária líquida de 3% (três por cento) nas entradas de mercadorias e bens procedentes de outras unidades da Federação, desde que não usufrua da decisão judicial que lhe exclui da condição de contribuinte do ICMS deste Estado.

Assim, mesmo existindo uma lei Complementar e uma súmula do STJ desonerando os estabelecimentos de construção civil quanto ao ICMS, e, portanto,

⁸ Quanto ao tema, esclarece Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo (2004, p.15) dizendo que: “*In casu*, a atividade *normalmente* desenvolvida pela 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”.

quanto ao diferencial de alíquota, o Estado do Ceará permanece com a cobrança ilegal deste tributo, deixando inclusive expressa a necessidade de decisão judicial para que lhe seja excluída a condição de contribuinte.

5BREVES COMENTÁRIOS À RESOLUÇÃO N.º13/2012 DO SENADO FEDERAL

Inicialmente, importante se faz tecer algumas considerações sobre a Resolução n.º13/2012, a qual fixou a alíquota interestadual em 4%, haja vista interferir diretamente na arrecadação do Erário Estadual.

Como é por todos sabido, nas operações e prestações realizadas entre unidades da federação, a repartição do ICMS é determinada pelas alíquotas interestaduais. Assim, consoante dispõe o art.155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, enquanto o estado de origem tem direito ao valor resultante da aplicação desta alíquota sobre o *quantum* da operação ou prestação, o estado de destino tem direito à parcela remanescente da aplicação de sua alíquota interna, deduzido do montante já recolhido.

Sob a alegação de reduzir as desigualdades regionais, o Senado Federal, órgão de representação dos Estados e do Distrito Federal no Congresso Nacional, fazendo uso do art.155,§2º, inciso IV da Carta Magna, editou a Resolução n.º22, de 19 de maio de 1989, a qual fixa a alíquota interestadual em 12%, exceto quando os destinatários forem a Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste incluído o Estado do Espírito Santo, na qual deve-se aplicar a alíquota de 7%. Diante disso, os estados com menos recursos tiveram, por consequência, um aumento na arrecadação deste imposto com relação aos demais, em perfeita consonância com o art.3º, inciso III, da Constituição Federal, a qual inclui como objetivo fundamental deste País, a redução das desigualdades regionais.

Com a edição da Resolução n.º13/2012 pelo Senado Federal, ocorreu uma mudança quanto à cobrança de ICMS nas operações interestaduais que envolvam bens e mercadorias importadas do exterior, incluindo aqueles que, após seu desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização, ou, caso industrializadas no País, tenham “Conteúdo de Importação” superior a 40%. Destarte, com a nítida finalidade de proteger a indústria nacional, evitando que os estados concedam incentivos fiscais que facilitem a entrada de importados, o Senado Federal fixou, por meio desta resolução, em 4% a alíquota interestadual a ser suportada pelos referidos produtos.

Ressalte-se, por ser oportuno, que por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º4858, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo requer a declaração de inconstitucionalidade da Resolução n.º13/2012 do Senado Federal. Da leitura da vestibular, pode-se identificar os argumentados levantados pela parte Autora como sendo os seguintes: a) a (in)competência do Senado Federal para dispor sobre alíquotas do ICMS com objetivos diversos da repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal; b) a impossibilidade de se criar discriminação tributária com função da origem (nacional ou importada) dos produtos sujeitos ao ICMS; c) a distinção entre nacionais e importados contraia o critério de essencialidade; d) a existência de violação ao princípio da reserva legal, por falta de tipicidade da resolução; e e) a ocorrência de delegação indevida de competência legislativa a órgão do Poder Executivo.

O Ministro Relator Ricardo Lewandowski, recebendo a exordial, dispôs em seu despacho inaugural da seguinte forma:

Após sustentar a presença dos requisitos para a concessão de medida liminar e, ao mesmo tempo, ponderar, em nome da segurança jurídica, a aplicação do rito previsto no art. 12 da Lei 9.868/1999, requer a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo ora tratado.

Tendo em vista a conveniência de um julgamento único e definitivo sobre o tema, além da evidente relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, adoto o procedimento abreviado previsto no art. 12 da Lei 9.868/1999⁹.

Apesar de pendente de julgamento, bem como da inexistência de concessão de antecipação dos efeitos da tutela no processo mencionado, é de se observar que a vigência da Resolução n.º13/2012 não pode servir de fundamento para que o Estado do Ceará, com a finalidade de manter a arrecadação fiscal, fira as disposições constantes no ordenamento jurídico, cobrando ICMS daqueles que não se enquadram como contribuintes nos moldes constitucionalmente estabelecidos.

6 DA INCONSTITUCIONALIDADE CONSTANTE NA INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º17, DE 27 DE MARÇO DE 2013, DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º4858/DF. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Requerente: Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Intimado: Presidente Do Senado Federal. Protocolado 20 set. 2012. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acessado em: 16 fev. 2014

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, sob a alegação de estar estabelecendo parâmetros para a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, quanto às operações sujeitas a alíquota interestadual de 4% da estipulada pela Resolução n.º13/2012 do Senado Federal, entendeu por bem editar a Instrução Normativa n.º17, de 27 de março de 2013. A fim de dirimir qualquer dúvida, importante se faz transcrever o art.1º da mencionada norma:

Art. 1º. Nas entradas neste Estado de produtos de origem estrangeira procedentes de outras unidades da Federação, sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento) nos termos da Resolução nº 13 do Senado Federal, serão adotados os seguintes procedimentos:

I - sem prejuízo do disposto no art. 4º da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008, quando for o caso, os percentuais correspondentes à carga tributária líquida estabelecida na legislação estadual para a exigência do ICMS por substituição serão acrescidos de:

- a) 3 (três) pontos percentuais, quando a mercadoria for procedente dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;
- b) 8 (oito) pontos percentuais, quando a mercadoria for procedente dos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Conforme explanado em tópico anterior, para que o Estado possa realizar a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, são necessários a ocorrência, *in concreto*, cumulada, dos seguintes fatos: a) sobrevir operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços interestaduais, ainda que estas se iniciem no exterior; b) as referidas operações e prestações se destinarem ao consumidor final; c) bem como ser o destinatário necessariamente contribuinte de ICMS.

Quanto à Instrução Normativa acima mencionada, é de se observar que esta visa regulamentar a cobrança do diferencial de alíquota especificamente das operações que envolvam bens e mercadorias importadas do exterior, incluindo aqueles que, após seu desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização, ou, caso industrializadas no País, tenham “Conteúdo de Importação” superior a 40%. Assim, apenas quanto aos referidos produtos, enquanto o estado de origem recolhe o ICMS sobre a alíquota interestadual de 4%, o estado de destino tem direito à parcela remanescente da aplicação de sua alíquota interna, deduzido do montante já recolhido

Ocorre que quanto os estabelecimentos de construção civil, art.1ºda referida Instrução Normativa assim dispôs em seu parágrafo único:

Parágrafo único. O disposto nas alíneas "a" e "b" do inciso I do caput deste artigo aplica-se inclusive nas operações realizadas por estabelecimento de construção civil sujeito ao regime de tributação previsto no § 3º do art. 725 do Decreto nº 24.569/1997.

Dá análise deste dispositivo, conclui-se que, além da ilegal cobrança dos 3% prevista no §3º do art.725 do Decreto n.º24.569/97, conforme demonstrado em tópico anterior, a Instrução Normativa n.º17, de 27 de março de 2013, aumentou em 3% ou 8% o diferencial de alíquota do ICMS cobrado dos estabelecimentos de construção civil. Assim, além de pagar o montante resultante da aplicação da alíquota interestadual de 4% ao estado de origem pela compra de produtos importados, as empresas de construção civil, a depender da localização do vendedor, ainda deverão recolher ao Erário do Estado do Ceará, o percentual de 6% (3% + 3%) ou mesmo de 11% (3% + 8%) como diferencial de alíquota.

Ocorre que, conforme demonstrado em tópico anterior, quando as empresas de construção civil adquirem produtos para serem utilizados em sua atividade-fim (insumos), estas não podem ser cobradas quanto ao diferencial de alíquota do ICMS, ou seja, apenas quando o estabelecimento compra bens de consumo ou materiais a serem incorporados ao ativo imobilizado, as normas constitucionais autorizam a exigência deste tributo pelo estados, haja vista se estar diante de um consumidor final.

Além de ignorar a exigência constitucional de ser o destinatário o consumidor final do produto adquirido, o Estado do Ceará vem desrespeitando a Lei Complementar n.º116, de 31 de julho de 2003, a qual estabeleceu expressamente que as empresas de construção estão sujeitas apenas à incidência do ISS, estando, portanto, isentas quanto à cobrança do ICMS por força do art.1º, §2º cumulado com o item 7.02 de seu anexo. Assim, apenas quando os estabelecimentos de construção civil fabricam os produtos fora do local onde será prestado o serviço, é que estes podem ser considerados efetivos contribuintes de ICMS¹⁰.

Escrevendo sobre o tema, Hugo de Brito Machado (1999, p.106), assim se posiciona:

¹⁰Ressalte-se que o Superior Tribunal de Justiça, desde o ano de 1999, já havia consolidado o mencionado entendimento, senão leiamos a ementa do acórdão proferido nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º149.946/MS: “TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO INCIDÊNCIA. 1 - As empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercância 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. 2 - 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). 3 - Embargos de divergência rejeitados". (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º149.946/MS. Primeira Seção. Julgamento 06 dez. 1999. Publicação DJ 20 mar. 2000).

É certo que não sendo a empresa de construção civil contribuinte do ICMS, como em verdade não é, a venda feita a ela está sujeita sempre à alíquota interna. Ocorre que as empresas de construção civil inscrevem-se no cadastro de contribuinte do ICMS por exigência das Fazendas estaduais, e ganham com isto a condição de contribuinte que, se fato não lhes é própria, não pode ser impugnada pelas próprias Fazendas, que a elas impõem o dever de inscrição. Enquanto inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS, as empresas de construção civil podem comprar em outros Estados e ter essas vendas tributadas com alíquota interestadual. Isto não quer dizer que devam pagar a diferença de alíquota ao Estado onde tenham sede, ou ao Estado onde os produtos sejam utilizados em suas edificações. O Estado onde ocorreu a compra, tributada com alíquota interestadual, é que ode, se for o caso, exigir a diferença, posto que a empresa dedicada exclusivamente à construção civil, que não comercializa materiais de construção, na verdade não é contribuinte do ICMS.

Dessa forma, tanto o §3º do art.725 do Decreto estadual n.º24.569/97 quanto o parágrafo único do art.1º da Instrução Normativa n.º17/13 da SEFAZ, devem ser declarados inconstitucionais, haja vista instituírem e aumentarem, respectivamente, a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, sem qualquer supedâneo legal, em hialino desrespeito ao princípio da legalidade tributária, ocorrendo inclusive usurpação de competência pelo Poder Executivo estadual, violando o canône da correção funcional.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não se pretende, por meio do presente trabalho científico, defender a tese de que as empresas de construção civil são isentas ou muito menos imunes quanto à cobrança do ICMS e de seu diferencial de alíquota. A conclusão que se evidencia da análise acima exposta é de que, apesar de os Estados e o Distrito Federal possuírem competência para instituir o referido tributo, este entes federativos não podem ultrapassar os limites constitucionais estabelecidos.

Conforme ressaltado nos tópicos anteriores, existem sim casos em que os estabelecimentos de construção civil vão preencher os requisitos autorizadores para legitimar o recolhimento do diferencial de alíquota, como, por exemplo, quando elas compram, de terceiros, bens de consumo ou materiais a serem incorporados ao seu ativo imobilizado. Assim, não vislumbro qualquer ilegalidade em exigir o cadastro destas empresas como contribuintes de ICMS, caso, por óbvio, a mera inscrição não resulte na cobrança indiscriminada deste tributo sobre todas as operações realizadas.

Ocorre que, no Estado do Ceará, existem legislações vigentes em hialina dissonância com os preceitos positivados na Carta Magna de 1988, como é o caso do §3º do art.725 do Decreto estadual n.º24.569/97 e do parágrafo único do art.1º da

Instrução Normativa n.º17/13 expedido pela Secretaria da Fazenda. Além de o Poder Executivo deste estado ter criado uma hipótese de incidência para a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS diversa da constitucionalmente estabelecida, é possível se aferir inclusive a ocorrência de aumento deste tributo por meio de uma mera instrução normativa, tudo em indubitável violação ao princípio da legalidade tributária e da correção funcional.

A desdúvidas, portanto, urge esclarecer que os estabelecimentos de construção civil não são obrigados a recolher o diferencial de alíquota sobre todas as operações interestaduais que realizarem. Assim, por serem estas empresas obrigadas a se cadastrarem como contribuintes do ICMS, bem como ser impossível o estado ter o conhecimento prévio se determinada mercadoria vai ou não ser utilizada na atividade-fim, cabe ao próprio inscrito declarar, sob as penalidades legalmente estabelecidas, se está atuando ou não como contribuinte.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BEZERRA, Jander Martins. **Majoração do ICMS Diferencial de Alíquotas cobrado das Construtoras estabelecidas no Estado do Ceará**. Disponível em: <<http://www.martineselemos.com.br>>. Acessado em: 17 fev. 2014.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

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. Diário Oficial da União 1 ago. 2003. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acessado em: 17 fev, 2014.

CEARÁ Decreto n.º24.569, 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. Diário Oficial do Estado 04 ago. 1997. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acessado em: 17 fev, 2014.

CEARÁ. Constituição (1989). Constituição do Estado do Ceará. Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará: Instituto de Estudos e Pesquisas para o Desenvolvimento do Estado do Ceará, 2012.

CEARÁ. Decreto n.º28.329, de 27 de julho de 2006. Altera dispositivos dos decretos n.ºs. 24.569, de 31 de julho de 1997, e 28.266, de 05 de junho de 2006 e dá outras providências. Diário Oficial do Estado 28 jul. 2006. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acessado em: 17 fev, 2014.

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. Diário Oficial do Estado 30 dez.1996. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br>>. Acessado em: 17 fev, 2014.

CUNHA JR, Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 4 ed. Salvador: JusPodivm, 2010.

ELALI, André de Souza Dantas. **São exigíveis os diferenciais de alíquota do ICMS em todos os casos, como pretendem impor alguns entes federados?** Revista tributaria e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, v. 12, n. °56, p.63-71.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. **ICMS: construção civil - diferencial de alíquota interestadual. Uma burla à tributação. Da necessidade de revisão do entendimento predominante.** Revista tributaria e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, v. 12, n. °54, p.9-23.

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

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica.** Guarulhos: Acadêmica, 1994.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário.** 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2010.