



**INEXIGIBILIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS EMPRESAS DE
CONSTRUÇÃO CIVIL: a manutenção da jurisprudência do Supremo Tribunal
Federal e do Superior Tribunal de Justiça após a emenda constitucional 87/15**

**UNENFORCEABLE RATE DIFFERENTIAL FOR CIVIL CONSTRUCTION COMPANIES: The maintenance of
the jurisprudence of the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice after the
constitutional amendment 87/15**

Andrew Filgueira¹

Fernando Favacho²

Resumo: O estudo investiga a possibilidade de exigência do “diferencial de alíquota” das empresas de construção civil que adquirem insumos em outros Estados no contexto pós promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, que imprimiu nova redação aos incisos VII e VIII, do §2º, do art. 155, da CF/88. Realiza a revisão dos precedentes judiciais publicado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que culminaram no precedente vinculante Recurso Especial nº 1.135.489/AL e da súmula nº 432/STJ e dos acórdãos publicados pelos mesmos tribunais posteriormente. Confirma-se ao final a impossibilidade de exigência do diferencial de alíquota, pelos Estados, mesmo após a mudança constitucional.

Abstract: This essay investigate the possibility of demanding the “rate differential” for civil construction companies that purchase inputs in other States in the context of the post-promulgation of the Constitutional Amendment No. 87/2015, which reworded items VII and VIII, of §2, of art. 155, of CF/88. Performs the review of the judicial precedents of the Federal Supreme Court (STF) and the Superior Court of Justice (STJ) that culminated in the binding precedent Appeal to Superior Court n. 1.135.489/AL and the Abridgment of law nº 432/STJ and the decisions published by the same courts posteriorly. It confirms, in the end, the hypothesis of the impossibility of demanding, by the States, the rate differential even after the constitutional change.

Palavras-chave: Construção civil. Diferencial de Alíquota. Superior Tribunal de Justiça. Emenda constitucional nº 87/15..

Keywords: Civil Construction. Rate Differential. Brazilian. Constitutional Amendment No. 87/15.

Recebido em: 09.09.2022. Aprovado em: 02.02.2023.

¹ Instituto Brasileiro de Direito Tributário. E-mail: andrewsilgueira@gmail.com.

² Bacharel em Direito (UFPA), Especialista em Direito Tributário (PUC-SP), Especialista em Direito Processual Tributário (PUC-SP). Mestre e Doutor em Direito do Estado - Subárea Direito Tributário (PUC-SP). Bacharel em Direito (UFPA), Especialista em Direito Tributário (PUC-SP), Especialista em Direito Processual Tributário (PUC-SP). Mestre e Doutor em Direito do Estado - Subárea Direito Tributário (PUC-SP). E-mail: fernando.favacho@carf.economia.gov.br.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1. INEXIGIBILIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL: JURISPRUDÊNCIA SUPERADA OU MANTIDA?. 1.1. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO CONTEXTO PRÉ EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. 1.2. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO CONTEXTO PRÉ EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. 1.3. A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 E A QUESTÃO DO CONTRIBUINTE DO ICMS. 1.4. A INTERPRETAÇÃO DOS ESTADOS SOBRE A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 PARA AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. 1.5. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO CONTEXTO PÓS EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. 1.6. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO CONTEXTO PÓS EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

Há, no Superior Tribunal de Justiça, precedente vinculante, representado pelo Resp. 1.135.489/AL (BRASIL, 2010), que prescreve a não incidência do diferencial de alíquota de ICMS para as empresas de construção civil nas aquisições interestaduais de mercadorias para emprego nas obras que desenvolvem. Este precedente buscou dar força de observância obrigatória à interpretação existente na Corte acerca do tema desde 1996, com o Resp. 40356/SP, e que veio sendo mantida ao longo dos anos, como demonstram EREsp. 149946/MS, REsp 557040/MT, REsp 422168/AM, REsp 909343/DF, REsp 919769/DF, AgRg no Ag 88976/RR, AgRg no Ag 1070809/RR, AgRg no REsp 977245/RR e REsp 620112/MT. O conjunto de decisões resultou na publicação, em 13 de maio de 2010, da súmula nº 432, da 1ª Seção, cujo enunciado dispõe: “As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.” (BRASIL, 2017, p. 13).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acompanha entendimento consolidado no âmbito das duas Turmas do Supremo Tribunal Federal, cujo histórico remonta ao ano 2000, no caso concreto Estado de Goiás Vs. Joule Engenharia Térmica Ltda, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 242.276-8, Min. Relator Marco Aurélio, 2ª Turma (BRASIL, 2000).

Não obstante, em 16 de abril de 2015, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87, que, visando corrigir distorções da distribuição do produto da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, sobretudo impulsionadas pelo crescimento das vendas pela internet, alterou a redação dos incisos VII e VIII, do §2º, do art. 155, da CF/88, para determinar que o imposto estadual deveria incidir sobre as operações interestaduais de

remessas de mercadorias, independentemente da circunstância de ser destinada a contribuinte ou não do imposto.

A mudança constitucional suscitou o problema de pesquisa: A Emenda Constitucional nº 87/2015 superou o precedente vinculante representado pelo Resp. 1.135.489/AL e Súmula nº 432, do STJ, legitimando a cobrança do diferencial de alíquota das empresas de construção civil?

O problema de pesquisa demanda investigar se a interpretação então consolidada no Supremo Tribunal e Superior Tribunal deve ser revista após a alteração normativa.

A relevância da pesquisa está assentada no fato de os Estados haverem começado a cobrar o diferencial de alíquota das empresas de construção civil, ao argumento da indiferença jurídica quanto a qualificação do contribuinte no contexto introduzido com a alteração da Carta Constitucional.

1. INEXIGIBILIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL: JURISPRUDÊNCIA SUPERADA OU MANTIDA?

1.1. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO CONTEXTO PRÉ EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15

Os fatos indiciários da jurisprudência favorável às empresas de construção civil chegaram ao Supremo Tribunal Federal por meio de Agravo Regimental apresentado no Agravo de Instrumento nº 242.276 interposto pelo Estado de Goiás contra decisão do Tribunal de Justiça goiano.

Julgado pela 2ª Turma, A *ratio decidendi* adotada pelo Min. Rel. Marco Aurélio aponta para a seguinte interpretação (BRASIL, 2000, p. 3):

No artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal, nota-se dualidade, a saber: a alíquota interestadual incide quando o destinatário da mercadoria for contribuinte do tributo; a alíquota interna está ligada ao fato do destinatário não ser contribuinte. Pois bem, apenas no tocante à primeira cabe ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme dispõe o inciso VII dos referidos parágrafo e artigo. Ora, a instância soberana no exame dos elementos fáticos deixou assentado que as mercadorias foram adquiridas pela Recorrida para emprego em obra contratada. As construtoras são, de início, contribuinte do ISS. No caso dos autos, tal aquisição objetivou, justamente, o cumprimento do contrato firmado, tendo em conta a obrigação de fazer, a obrigação de construir. Por isso, não se pode cogitar da

incidência, na espécie, da regra autorizadora da cobrança, pelo Estado da localização da construtora, da diferença do tributo, considerada a alíquota anterior praticada. A construtora qualifica-se, no caso, como prestadora de serviços, ficando sujeita, por isso mesmo, à incidência do tributo municipal. Hipótese diversa ter-se-ia se as mercadorias adquiridas mediante alíquota diferenciada fossem destinadas a nova circulação, a novo negócio jurídico a envolver mercadoria. Aí sim, seria caso de enquadramento na regra constitucional viabilizadora da cobrança da diferença. Insista-se: há que se distinguir a situação, perquirindo-se o envolvimento, ou não, de contribuinte do tributo.

O fundamento do Tribunal está baseado no fato de que tais em empresas não adquirem mercadorias para a realização de atos de mercancia, mas na qualidade de insumos necessários à realização das obras que desenvolvem. Essa circunstância as coloca sob a égide do imposto municipal sobre a prestação de serviços, e não sob a incidência do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias. Noutras palavras, as empresas de construção civil não são contribuintes do imposto estadual e isso é elementar para a conclusão jurídica que reconhece a impossibilidade de cobrança do diferencial de alíquota de ICMS de que tratava a alínea 'b', do inciso VII, do § 2º, do art. 155, da Constituição. Assim, a diferença de imposto somente seria exigível, se, à luz do caso concreto, restasse demonstrado que os bens fossem adquiridos para nova circulação.

A partir da fixação do precedente, as operações interestaduais realizadas pelas empresas de construção civil seriam qualificáveis de duas maneiras: i) aquisição de insumo, caso destinadas à utilização nas obras de construção civil desenvolvidas, hipótese de não incidência da diferença de imposto, e; ii) aquisição de mercadorias, caso adquiridas para nova circulação jurídica, hipótese de incidência do diferencial de alíquota.

A interpretação fixada pela 1ª Turma foi seguida pelos integrantes da 2ª Turma no julgamento do Agravo Regimental apresentado no Agravo de Instrumento nº 456.722 (BRASIL, 2004) no caso Estado do Mato Grosso Vs. Eldorado Minas Construtora e Empreendimentos Ltda, cujo Relator foi o Ministro Eros Grau.

A ementa do julgamento apresenta elemento adicional à *ratio decidendi* adotada no primeiro precedente do Tribunal, consistente no fato de ser indiferente à atração da incidência do diferencial de alíquota a aquisição dos insumos ser realizada em Estado com alíquota mais favorável do imposto estadual.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR CONSTRUTORA

PARA EMPREGO EM OBRA - IMPROPRIEDADE DA COBRANÇA DA DIFERENÇA - AGRAVO DESPROVIDO. As construtoras que adquirem material em Estado instituidor de alíquota de ICMS mais favorável, ao utilizarem essas mercadorias como insumos em suas obras, não estão compelidas à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado destinatário, uma vez que essas construtoras são, de regra, contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios. Recurso em manifesto confronto com a jurisprudência desta Corte.

Em 2005, a 2ª Turma foi novamente posta diante da necessidade julgar caso amparado pela jurisprudência. No julgamento do Agravo Regimental apresentado no Agravo de Instrumento nº 505.364 (BRASIL, 2005), Rel. Min. Carlos Velloso, caso concreto Estado de Minas Gerais Vs. RCG – Engenharia e Empreendimento Ltda e outros, o recorrente afirmou haver um contexto fático diverso daquele tratado no Agravo Regimental apresentado no Agravo de Instrumento nº 242.276.

A diferença estava assentada na circunstância de a empresa recorrida estar inscrita como contribuinte do imposto no Estado, qualidade que lhe permitia realizar aquisições interestaduais de insumos com a aplicação da alíquota interestadual, menor que a alíquota interna do Estado remetente, porém se recusava ao recolhimento do diferencial, argumentando não ser contribuinte do imposto.

Para o Relator, o contexto apresentado correspondia ao que já contava com precedente fixado no ano 2000.

Em 2008, uma nova variável fática foi apresentada contra a aplicação da jurisprudência. No Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 527.820-4/AL (BRASIL, 2008), caso concreto Estado de Alagoas Vs. Master Empreendimentos Imobiliários Ltda, Rel. Min. Gilmar Mendes, o recorrente informou que estava cobrando o diferencial de alíquota nos casos em que a empresa de construção civil vendia o material produzido ou excedente durante a construção de determinada obra.

A esse cenário fático, uma vez mais a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reafirmou o posicionado consolidado.

No ano seguinte, a jurisprudência foi mantida nos Agravos Regimentais em Recurso Extraordinário nº 572.811-1/RN (BRASIL, 2009), Relatoria a cargo do Min. Ricardo Lewandowski, caso concreto Estado do Rio Grande do Norte Vs. Construtora Norte Brasil Ltda, e nº 579.084-3/AL (BRASIL, 2009), Relatoria a cargo da Min. Cármen Lúcia, Caso

concreto Estado de Alagoas Vs. ANCIL – Andrea Construções e Incorporações Ltda, julgados pela 1ª Turma.

O conjunto de julgados denota a existência de norma que proíbe a exigência do diferencial de alíquota de ICMS das empresas de construção civil. Os pressupostos de aplicação da norma são: i) tais empresas são caracterizadas como prestadoras de serviços, estando, em regra, sujeitas ao recolhimento do imposto municipal sobre a prestação de serviços, e; ii) elementos probatórios não demonstrarem que referidas empresas são, também, praticantes de atos de comércio.

1.2. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO CONTEXTO PRÉ EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15

No Superior Tribunal de Justiça a questão também remonta ao ano 2000, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 149.956/MS, Rel. Min. Ari Pargendler, 1ª Seção, caso concreto Estado do Mato Grosso do Sul Vs. Encol S/A Engenharia Comércio e Indústria (BRASIL, 2000).

No caso, o relator levou em consideração, como condição elementar ao seu voto favorável à incidência do diferencial de alíquota, a parte ser sociedade anônima, o que implicava o seu obrigatório reconhecimento como entidade comerciante, portanto, alcançável pelo tributo estadual. É dizer: a natureza jurídica da parte envolvida na lide foi reputada fundamental.

Entretanto, em voto divergente vencedor do Min. José Delgado, o Tribunal decidiu pela não incidência do diferencial de alíquota pelas empresas de construção civil nas aquisições interestaduais destinadas à utilização das obras que executam. (BRASIL, 2000, p.14) indicou a necessidade de se estabelecer a diferença entre consumo e insumo. No contexto fático investigado, foi considerado como consumo a utilização de um bem para a satisfação da necessidade pessoal de alguém, razão pela qual recebe o nome de consumidor. Em contrapartida, foi considerado insumo a utilização de um bem na produção de outros bens ou serviços.

Também foi levado em consideração o disposto no artigo 3º, inciso V, da Lei Complementar nº 87, que prescreve a não incidência do imposto devido aos Estados nas

operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definida em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas nessa lei complementar.

Em 2007, a 1ª Turma manteve o entendimento jurisprudencial no julgamento do Recurso Especial nº 909.343/DF (BRASIL, 2007), Rel. Min. Teori Albino Zavascki, caso concreto PEM Engenharia S/A Vs. Distrito Federal e no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 889.766/RR (BRASIL, 2007), Rel. Min. Denise Arruda, caso concreto Estado de Roraima Vs. Coema Paisagismo Urbanização e Serviços Ltda.

A 2ª Turma do Tribunal possui entendimento que aponta no mesmo sentido aos mesmos fatos. Os índices da jurisprudência são: Recurso Especial nº 919.769/DF, Rel. Min. Castro Meira, caso concreto Distrito Federal Vs. Caenge S/A Construção Administração e Engenharia (BRASIL, 2007); Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1.070.809/RR, Rel. Min. Eliana Calmon, caso concreto Estado de Roraima Vs. Paracaima Construções Ltda (BRASIL, 2009); Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 977.245/RR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, caso concreto Estado de Roraima Vs. Consepro Construções e Projetos Ltda (BRASIL, 2009); Recurso Especial nº 620.112/MT, Rel. Min. Herman Benjamin, caso concreto Estado do Mato Grosso Vs. GE-SUL Empreendimento Ltda (BRASIL, 2009).

Em 2010, a 1ª Seção do Tribunal levou a julgamento o Recurso Especial nº 1.135.489/AL, Rel. Min. Luiz Fux, caso concreto Estado de Alagoas Vs. Concreto Amorim Construções Ltda, aplicando o regime estabelecido pelo art. 543-C, do Código de Processo Civil vigente.

Em maio do mesmo ano, foi publicada a Súmula nº 432, onde a 1ª Seção do tribunal consolidou o entendimento jurisprudencial na seguinte sentença: “As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.”

1.3. A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 E A QUESTÃO DO CONTRIBUINTE DO ICMS

O imposto sobre a circulação de mercadorias, na maneira concebida no originariamente no Texto Constitucional em 1988, nas operações interestaduais recebia

tratamento diverso, a depender da qualidade do destinatário da mercadoria. Se contribuinte do imposto, deveria ser recolhida a alíquota interestadual para o Estado da localização do remetente da mercadoria e a diferença entre a alíquota interestadual e alíquota interna ao Estado de localização do destinatário da mercadoria. Se, contudo, o destinatário da mercadoria não fosse um contribuinte do imposto, o valor correspondente seria devido ao Estado de localização do remetente de mercadoria em sua integralidade, com a aplicação de sua alíquota interna.

A razão para a adoção do regime era a diminuta importância arrecadatória dos Estados nas operações interestaduais a não contribuintes do imposto, o que levou à opção pela simplicidade que a destinação do imposto ao Estado remetente proporcionava.

Esse cenário jurídico, com o avanço do comércio em escala nacional, sobretudo impulsionado pelo comércio eletrônico, representou, contudo, um acúmulo arrecadatário nos Estados mais industrializados, ensejando pedidos de modificação das regras no Congresso Nacional. Ao apresentar emenda substitutiva global à Proposta de Emenda à Constituição nº 197/2012, o Deputado Guilherme Campos justificou (BRASIL, 2013, p. 1):

Na redação atual da Constituição Federal, quando o destinatário não é contribuinte do ICMS, aplica-se a alíquota interna do Estado remetente, cabendo todo o imposto à unidade federada de origem da mercadoria ou do serviço. Com a massificação de novas relações de consumo, em particular aquelas propiciadas pelo chamado “comércio eletrônico”, resulta-se mais adequada a partilha do imposto devido em operações dessa natureza, cabendo ao Estado destinatário a parte apurada pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual de ICMS.

O esforço do Constituinte derivado resultou na Emenda Constitucional nº 87/2015 (BRASIL, 2015):

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art.

155.....

.....

§2º.....

.....

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;

a) (revogada);

b) (revogada);

- 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:
- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 - b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto [...].

Embora motivada pela massificação das relações consumo, a alteração no texto da Constituição foi mais ampla e prescreveu a incidência do diferencial de alíquota para todas as operações interestaduais, independentemente da qualidade do destinatário: se contribuinte ou não do imposto. Na oportunidade se criou a qualificação de consumidor final, este sim podendo apresentar-se como contribuinte ou não do imposto.

Com o início da vigência da modificação, as operações interestaduais são tributadas com a aplicação da alíquota interestadual, devida ao Estado remetente, e a diferença de alíquota, devida ao Estado de localização do destinatário do bem ou serviço.

1.4. A INTERPRETAÇÃO DOS ESTADOS SOBRE A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15 PARA AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Alguns Estados interpretaram a alteração ocasionada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 como a superação da questão sobre a possibilidade de exigência do diferencial de alíquota nas operações de aquisição de bens por empresas de construção civil para aplicação nas obras que executam.

O Estado de São Paulo exige o diferencial de alíquota nessas operações (SÃO PAULO, 2021):

Ementa

ICMS – Obrigações acessórias – Venda para adquirente com atividade de construção civil, não contribuinte, situado em território paulista, com entrega em canteiro de obra localizado em outro Estado – Diferencial de alíquotas (DIFAL).

I. O critério que define se a operação é interna ou interestadual é a circulação física da mercadoria, ou seja, é o local de sua entrega, seja pelo remetente ou por sua conta e ordem, ao consumidor final não contribuinte do imposto, nos termos do § 3º do artigo 52 do RICMS/2000.

II. Nas operações realizadas por contribuinte paulista, que destinem mercadorias a estabelecimento de empresa de construção civil, a remessa poderá ser efetuada pelo fornecedor paulista diretamente para o canteiro de obra situado em outro Estado, devendo constar na Nota Fiscal o local da entrega, por força do artigo 4º, §3º, do Anexo XI, do RICMS/2000.

III. Na hipótese em que um consumidor final não contribuinte (empresa de construção civil), localizado neste Estado, adquira mercadoria junto a contribuinte paulista e solicite que este realize a entrega em canteiro de obra própria localizado em outro Estado, o estabelecimento paulista fornecedor deverá recolher, além do imposto devido pela saída interestadual da mercadoria, a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino (local da entrega) e a interestadual (DIFAL).

O Estado de Santa de Catarina, na resposta à Consulta nº 47/2018, também adota o mesmo posicionamento (SANTA CATARINA, 2018):

Diante dos elementos trazidos à baila, observa-se que, para o Estado de Santa Catarina, o critério territorial a ser adotado para se definir o destino da operação de fornecimento de mercadorias a consumidor final não contribuinte do ICMS é o lugar onde elas são entregues (localização onde feita a tradição) e não o domicílio do adquirente ou do lugar em que é inscrito no CCICMS. Destarte, na hipótese de:

1) O fornecedor de material de construção catarinense entregar as mercadorias diretamente no canteiro de obras, localizado em SC, a operação é interna, consequentemente a alíquota aplicável será a interna (não há que se falar em Diferencial de Alíquota em decorrência da venda – DIFAL da EC nº 87/2015). O CFOP será o de código 5.101, se a mercadoria é produzida no próprio estabelecimento, ou 5.102, se for adquirida ou recebida de terceiros;

2) O fornecedor de material de construção catarinense enviar mercadorias a canteiro de obra, situado fora do Estado de SC, a operação será interestadual, logo o remetente deverá recolher o DIFAL em decorrência da venda à não contribuinte do ICMS (DIFAL da EC nº 87/2015). A nota fiscal deverá consignar o destaque do imposto pela alíquota interestadual. O CFOP será o de código 6.107, se a mercadoria é produzida no próprio estabelecimento, ou 6.108, se for adquirida ou recebida de terceiros;

3) O fornecedor de material de construção, situado fora do Estado de SC, enviar mercadorias a canteiro de obra situado em SC, a operação será interestadual, logo o remetente deverá recolher o DIFAL em decorrência da venda à não contribuinte (DIFAL da EC nº 87/2015). A nota fiscal deverá consignar o destaque do imposto pela alíquota interestadual. O CFOP será o de código 6.107, se a mercadoria é produzida no próprio estabelecimento, ou 6.108, se for adquirida ou recebida de terceiros.

Em todos os casos, o fornecedor deverá indicar no documento fiscal, no campo do destinatário, o CNPJ e a inscrição estadual da consulente, informando, outrossim, nas suas Informações Complementares, que o material será entregue no local da obra (endereço completo), bem como o seu CNPJ específico (caso exista), além de outros elementos trazidos na legislação tributária.

Repisa-se que não há óbice à entrega de mercadorias diretamente no canteiro de obras, desde que o documento fiscal consigne, de forma clara e completa, a operação de forma a não dificultar uma eventual fiscalização pela Administração Tributária.

À superior consideração da Comissão.

ENILSON DA SILVA SOUZA

AFRE III - Matrícula: 9506314

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela COPAT na Sessão do dia 19/04/2018.

A resposta à presente consulta poderá, nos termos do § 4º do art. 152-E do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário (RNGDT), aprovado pelo Decreto 22.586, de 27 de julho de 1984, ser modificada a qualquer tempo, por deliberação desta Comissão, mediante comunicação formal à consulente, em decorrência de legislação superveniente ou pela publicação de Resolução Normativa que adote diverso entendimento.”

Nome	Cargo
ROGERIO DE MELLO MACEDO DA SILVA	Presidente COPAT
CAMILA CEREZER SEGATTO	Secretário(a) Executivo(a)

O Estado do Mato Grosso, na INFORMAÇÃO Nº 094/2020 – CRDI/SUNOR, apresenta mesma interpretação (MATO GROSSO, 2020):

Quanto aos materiais adquiridos de terceiros, cabe esclarecer que não há incidência do ICMS nas operações de saídas desses materiais do estabelecimento da consulente com destino a obra de construção civil que esteja realizando por sua administração, empreitada ou subempreitada, conforme preceitua o inciso V do artigo 5º do texto regulamentar (RICMS/2014):

Art. 5º O imposto não incide sobre: (v. caput do art. 4º da Lei nº 7.098/98)

(...)

V – operações efetuadas por estabelecimento prestador de serviços, relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas pelo próprio autor da saída, na prestação de serviço de qualquer natureza, definido na lista anexa à Lei Complementar (federal) nº 116, de 31 de julho de 2003, como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses arroladas nas alíneas do inciso V do artigo 2º;

(...)

No entanto, se as aquisições de materiais para emprego na obra de construção civil ocorrerem em operação interestadual, haverá a incidência de ICMS a título de diferencial de alíquotas, nos termos o artigo 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, já com a nova redação introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, de 16/04/2015, in verbis:

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;

(...)

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

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;

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:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto [...]

Os posicionamentos se apoiam na modificação constitucional como fundamento jurídico para a exigência da diferença de imposto das empresas de construção civil.

1.5. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO CONTEXTO PÓS EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15

Após a nova regra constitucional, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.275.349/AP , Rel. Min. Ricardo Lewandowski, caso concreto Estado do Amapá Vs. Consórcio Ponte Estaiada Egesa – CMT (BRASIL, 2020), e manteve sua jurisprudência.

O caso apresentou a Emenda Constitucional nº 87/2018 em seu contexto e reconheceu que as operações interestaduais realizadas pela empresa de construção civil não representam aquisições para consumo, mas insumos, tendo em vista fazer parte do processo produtivo de uma prestação de serviços.

No trecho destacado pelo Ministro em sua decisão, o registro da Emenda Constitucional merece destaque:

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628/DF, declarou inconstitucional a cobrança de ICMS baseada no Protocolo ICMS 21/2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ em razão de os Estados signatários terem estipulado regime tributário diverso daquele previsto na Constituição Federal, invadindo a competência das unidades federadas de origem, além de configurar bitributação, confisco, restrição

ao tráfego de bens pelo território nacional e instituição de nova modalidade de substituição tributária sem a observância da exigência de lei em sentido formal.

Após este julgamento, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 87/2015, conhecida como Emenda do Comércio Eletrônico, alterando significativamente a sistemática da cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, não contribuinte do imposto, mesmo que localizado em outra unidade da federação, consoante nova redação do art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, senão vejamos:

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; (...)

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

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;

Ocorre que, com base nesta alteração da norma constitucional, houve uma interpretação errônea de alguns Estados ao estabelecerem a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS de empresas de construção civil, entendendo que, para a cobrança do diferencial de alíquotas, não há distinção de contribuinte e consumidor final.

Vale mencionar que as situações são distintas. Explico: a aquisição de materiais para a utilização na construção civil possui fato gerador diverso do ICMS, ou seja, não se caracteriza como circulação de mercadoria e serviços, hipótese prevista na EC 87/2015. A aquisição de insumos para a prestação de serviços de construção civil está sujeita à tributação do ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de acordo com o item 7, da lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003:

7 - serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.'

A Lei Complementar n.º 86/96 (Lei Kandir), em seu art. 2º, IV determina que o ICMS incide apenas no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, ou seja, situação não abarcada pela hipótese dos autos. Neste sentido, o imposto somente será devido quando ocorre uma operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, - art. 155 da CF/88.

Ademais, apesar da edição do Convênio n.º 93/2015 - CONFAZ, que regulamenta os procedimentos a serem adotados nas operações e prestações que tenham como objeto bens e serviços ao consumidor final não contribuinte de ICMS, não houve nenhuma alteração prevendo dispositivo específico para empresas de construção civil.

Portanto, em se tratando de empresa de construção civil, a aquisição de mercadorias não tem a finalidade de nova circulação, sendo, desta forma, inexigível a cobrança relativa à diferença de alíquota.

Somente seria possível a cobrança acaso demonstrada que o objeto social da empresa fosse, dentre outros, o comércio varejista de materiais de construção, o que não ocorre na hipótese dos autos, na medida em que evidenciado que o material adquirido tem como finalidade única o emprego em obras que estavam sob sua responsabilidade [...]. (págs. 11 a 13 do documento eletrônico 8)

Outro índice de manutenção da jurisprudência consiste no fato de o caso concreto analisado haver sido decidido monocraticamente pelo Ministro Relator em Agravo que foi rejeitado assim como o próprio Recurso Extraordinário, evidenciando que o tribunal não admitiu rediscutir sua resposta para os mesmos fatos.

1.6. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO CONTEXTO PÓS EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15

No Superior Tribunal de Justiça a pesquisa aos termos “diferencial de alíquota construção civil” remete a quatro acórdãos publicados após a Emenda Constitucional nº 87/2015. São eles: Agravo de Interno no Agravo em Recurso Especial nº 377.600/RO, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, caso concreto Estado de Rondônia Vs. TSC Engenharia Ltda (BRASIL, 2019); Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.225.128/MS, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, caso concreto Supermix Concreto S/A Vs. Estado do Mato Grosso do Sul (BRASIL, 2018); Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.187.433/MA, 2ª Turma, Rel. Ministra Diva Malerbi, caso concreto Estado do Maranhão Vs. NBR Empreendimentos Ltda (BRASIL, 2016); Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.536.852/PB, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, caso concreto Estado da Paraíba Vs. Consórcio PB Lote 01 (BRASIL, 2016).

Todos os casos analisados tratam dos mesmos contextos fáticos analisados no desenvolvimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, denotando a manutenção da jurisprudência representada pelo Recurso Especial nº 1.135.489/AL e Súmula nº 432, da 1ª Seção. Na análise se constatou que o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.225.128/MS foi considerado como hipótese de reafirmação da jurisprudência, pois foi julgado desfavorável à empresa Supermix Concreto S/A por se haver concluído que

ela não havia provado no processo que os fatos de seu caso correspondiam aos fatos que suscitaram a interpretação dominante no Tribunal.

CONCLUSÕES

A revisão dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que resultaram na interpretação contra a possibilidade de exigência do diferencial de alíquota das empresas de construção civil nas operações interestaduais de compra de materiais para emprego nas obras que realizam: Agravo de Instrumento nº 242.276, do STF; Recurso Especial nº 1.135.489/AL e Súmula nº 432, do STJ, permite apontar que são elementos fundamentais do entendimento favorável às empresas: i) As construtoras desenvolvem, em regra, atividades de prestação de serviços, o que as sujeita ao imposto municipal; ii) A aquisição, em operações interestaduais, de materiais para emprego nas obras que desenvolvem deve ser qualificada juridicamente com a aquisição de insumos necessários à prestação dos serviços, o que não permite considera-las como consumidoras finais em tais operações.

A Emenda Constitucional nº 87/2015, ao imprimir nova redação aos incisos VII e VIII, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, não alcançou o caso das empresas de construção civil quando da aquisição, em operações interestaduais, de materiais para serem empregados nas obras que realizam, pois o contexto fático de criação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é diverso do contexto fático de aplicação das novas regras constitucionais.

As decisões publicadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça após a vigência da Emenda Constitucional nº 87/2015 denotam que os tribunais reafirmaram suas posições.

A hipótese de pesquisa se confirmou, sendo possível afirmar que não houve a superação do precedente vinculante representado pelo Resp. 1.135.489/AL e Súmula nº 432, do STJ.

REFERÊNCIAS

ISSN 1980-8860



RVMD, Brasília, V. 16, nº 1, p. 65-83, Jan-Jun, 2022
E-mail: rvmd@bol.com.br

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo de Instrumento em Recurso Especial nº 377.600**. Recorrente: Estado de Rondônia. Recorrido: TSC Engenharia Ltda. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia. Brasília-DF. 20 de maio de 2019. Diário de Justiça, Brasília-DF. 25 de maio de 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302384169&dt_publicacao=22/05/2019>. Acesso em: 11 de junho de 2021.

_____. **Agravo Interno no Agravo de Instrumento em Recurso Especial nº 1.225.128**. Recorrente: Supermix Concreto S/A. Recorrido: Estado do Mato Grosso do Sul. Rel. Min. Assusete Magalhães. Brasília-DF. 08 de maio de 2018. Diário de Justiça, Brasília-DF. 15 de maio de 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1708962&num_registro=201002107629&data=20180515&peticao_numero=201700438039&formato=PDF>. Acesso em: 11 de junho de 2021.

_____. **Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Ano 9. n. 42. novembro de 2017. STJ: Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula431-435.pdf>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.187.433**. Recorrente: Estado do Maranhão. Recorrido: NBR Empreendimentos Ltda. Rel. Min. Diva Malerbi. Brasília-DF. 19 de abril de 2016. Diário de Justiça, Brasília-DF. 27 de abril de 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000594737&dt_publicacao=27/04/2016>. Acesso em: 11 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.536.852**. Recorrente: Estado da Paraíba. Recorrido: Consórcio PB Lote 01. Rel. Min. Assusete Magalhães. Brasília-DF. 15 de março de 2016. Diário de Justiça, Brasília-DF. 17 de março de 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201501354739&dt_publicacao=17/03/2016>. Acesso em: 11 de junho de 2021.

_____. **Recurso Especial 1.135.489**. Recorrente: Estado de Alagoas. Recorrido: Concreto Amorim Construções Ltda. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília-DF. 09 de dezembro de 2009. Diário de Justiça, Brasília-DF. 1 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934844&num_registro=200900695023&data=20100201&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Recurso Especial 620.112**. Recorrente: Estado do Mato Grosso. Recorrido: GE-SUL Empreendimento Ltda. Rel. Min. Herman Benjamin. Brasília-DF. 07 de maio de 2009. Diário de Justiça, Brasília-DF. 21 de agosto de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=876886&num_registro=200400008520&data=20090821&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 977.245.** Recorrente: Estado Roraima. Recorrido: Consepro Construções e Projetos Ltda. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília-DF. 28 de abril de 2009. Diário de Justiça, Brasília-DF. 15 de maio de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=877126&num_registro=200701072869&data=20090515&peticao_numero=200900056517&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1.070.809.** Recorrente: Estado Roraima. Recorrido: Paracaima Construções Ltda. Rel. Min. Eliana Calmon. Brasília-DF. 03 de março de 2009. Diário de Justiça, Brasília-DF. 02 de abril de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=861002&num_registro=200801525659&data=20090402&peticao_numero=200800296319&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 889.766.** Recorrente: Estado Roraima. Recorrido: Coema Paisagismo Urbanização e Serviços Ltda. Rel. Min. Denise Arruda. Brasília-DF. 25 de setembro de 2007. Diário de Justiça, Brasília-DF. 08 de novembro de 2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=724229&num_registro=200701056843&data=20071108&peticao_numero=200700149455&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

_____. **Recurso Especial 919.769.** Recorrente: Caenge S/A Construção Administração e Engenharia. Recorrido: Distrito Federal. Rel. Min. Castro Meira. Brasília-DF. 11 de setembro de 2007. Diário de Justiça, Brasília-DF. 25 de setembro de 2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=719777&num_registro=200700146152&data=20070925&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

_____. **Recurso Especial 909.343.** Recorrente: PEM Engenharia S/A. Recorrido: Distrito Federal. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Brasília-DF. 03 de maio de 2007. Diário de Justiça, Brasília-DF. 17 de maio de 2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=688209&num_registro=200602623216&data=20070517&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

_____. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 149.946.** Recorrente: Estado do Mato Grosso do Sul. Recorrido: Encol S/A Engenharia Comércio Indústria. Rel. Min. Ari Pargendler. Brasília-DF. 06 de dezembro de 1999. Diário de Justiça, Brasília-DF. 20 de março de 2000. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800188240&dt_publicacao=20-03-2000&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 12 de junho de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.275.349**. Recorrente: Estado do Amapá. Recorrido: Consórcio Ponte Estaiada Egesa – CMT. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília-DF. 30 de novembro de 2020. Diário de Justiça, Brasília-DF. 04 de dezembro de 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344262288&ext=.pdf>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 579.084-3**. Recorrente: Estado de Alagoas. Recorrido: ANCIL – Andrea Construções e Incorporações Ltda. Rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília-DF. 26 de maio de 2009. Diário de Justiça, Brasília-DF. 26 de junho de 2009. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=598042>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 572.811-1**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Norte. Recorrido: Construtora Norte Brasil Ltda. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília-DF. 26 de maio de 2009. Diário de Justiça, Brasília-DF. 19 de junho de 2009. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597309>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 527.820-4**. Recorrente: Estado de Alagoas. Recorrido: Master Empreendimentos Imobiliários Ltda. Rel. Min. Gilmar Mendes. Brasília-DF. 01 de abril de 2008. Diário de Justiça, Brasília-DF. 02 de maio de 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=524503>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 505.364-0**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: RGC – Engenharia e Empreendimentos Ltda e outros. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília-DF. 05 de abril de 2005. Diário de Justiça, Brasília-DF. 22 de abril de 2005. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=319406>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 456.722**. Recorrente: Estado do Mato Grosso. Recorrido: Eldorado Minas Construtora e Empreendimentos Ltda. Rel. Min. Eros Grau. Brasília-DF. 30 de novembro de 2004. Diário de Justiça, Brasília-DF. 17 de dezembro de 2004. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=315074>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento 242.276-8**. Recorrente: Estado de Goiás. Recorrido: Joule Engenharia Térmica Ltda. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília-DF. 16 de dezembro de 1999. Diário de Justiça, Brasília-DF. 17 de março de 2000. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=292097>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 197/2012**. Brasília-DF. 17 de julho de 2012. Rel. Dep. Márcio Macêdo. Data da apresentação, 19 de setembro de 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1139083&filename=EMC+2/2013+PEC19712+%3D%3E+PEC+197/2012>. Acesso em: 03 de junho de 2021.

BRASIL, Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília-DF. 16 de abril de 2015. Diário Oficial da União, Brasília-DF. 17 de abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm#art3>. Acesso em: 04 de junho de 2021.

SÃO PAULO. Secretaria de Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária nº 23484/2021, de 15 de abril de 2021**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC23484_2021.aspx>. Acesso em: 03 de junho de 2021.

SANTA CATARINA, Secretaria de Estado da Fazenda. Comissão Permanente de Assuntos Tributários. **Consulta nº 47/2018, de 07 de maio de 2018**. Florianópolis-SC. 07 de maio de 2018. Diário Oficial do Estado - SC. 08 de maio de 2018. Disponível em: <<https://sat.sef.sc.gov.br/tax.NET/Sat.Pesef.Web/Publicacao/View.aspx?x=122052087074101055106070055068067098109105067100071097088052100107081074083112099114056047052072057114100117112114056119083104121083087111050082119065068083100114066071080116048102067116050120104097105101120076103072101098118053074102050114113110074081118052106043057084116112117118097111115104069122076088104103097053081098107106047100122087090122070119061061&y=86&z=93>>. Acesso em: 14 de junho de 2021.

MATO GROSSO. Secretaria de Estado da Fazenda. Superintendência de Normas da Receita Pública. **Informação nº 094/2020 – CRDI/SUNOR, de 25 de maio de 2020**. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf/e5bc6d6faccd1b0784257c8b0052cf2a/ea1e86cc566792050425858a004a698e?OpenDocument>>. Acesso em: 10 de junho de 2021.