

EQUALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTRUÇÃO CIVIL

ID Documento: ME-EDITAL Nº 32019-EQUALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTRUÇÃO CIVIL-v1.0

Autor: RECEPETi-Rede Catarinense de Inovação

Versão: 1.0

Data: 27/10/2020

Execução



SECRETARIA ESPECIAL DE
PRODUTIVIDADE E COMPETITIVIDADE

MINISTÉRIO DA
ECONOMIA



ÍNDICE

1.	Equipe Executiva RECEPETi	4
2.	Equipe Executiva ECCONIT	4
3.	OBJETIVO E RELEVÂNCIA DO TRABALHO	5
4.	A CONSTRUÇÃO INDUSTRIALIZADA	8
5.	CONTORNOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	10
5.1.	Aspectos constitucionais	10
5.2.	Aspectos infraconstitucionais	11
5.2.1.	Contratos de construção civil: administração, empreitada e subempreitada	13
5.2.2.	Projeto de engenharia e outras exigências formais	14
5.2.3.	Do local da atividade de construção	15
5.2.4.	Disposições trazidas pela Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	16
5.3.	Contornos da Receita Federal para incidência do IPI	19
5.4.	PIS e Cofins no cenário da construção civil industrializada	23
6.	PROPOSTAS DE SOLUÇÕES	25
6.1.	Direito Comparado	25
6.1.1.	União Europeia: IVA (VAT)	25
6.1.2.	EUA: Sales Tax e Use Tax	27
6.2.	Reforma Tributária no Brasil	30
6.2.1.	PEC 110/2019	31
6.2.2.	PEC 45/2019	33
6.2.3.	O PL 3.887/2020 e a proposta do Governo Federal à Reforma Tributária EC 45/2019 35	
6.3.	Mudanças pontuais na legislação e adoção de entendimentos judiciais	36
6.3.1.	Redução de alíquota e/ou base de cálculo de ICMS	36
6.3.2.	Ampliação do conceito de prestação de serviço de construção civil, incluindo materiais produzidos fora do canteiro de obras educação de alíquota e/ou base de cálculo de ICMS	37
7.	CONCLUSÃO	43

Proponente:

RECEPETi - Rede Catarinense de Inovação
CNPJ: 05.377.815/0001-08

Concedente:

MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade
Secretaria de Desenvolvimento da Indústria, Comércio, Serviços e Inovação
Subsecretaria da Indústria
Coordenação-Geral de Insumos Básicos e Trabalho
Coordenação de Complexos Industriais
Divisão de Indústrias Intensivas em Mão-de-Obra e Bens de Consumo

Referente ao:

EDITAL Nº 3/2019
TERMO DE COLABORAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE AÇÕES PARA PROMOVER GANHO
DE PRODUTIVIDADE E COMPETITIVIDADE DO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL

1. Equipe Executiva RECEPETI

Equipe Executiva	POSIÇÃO	E-MAIL
Norberto Dias	Presidente	norberto@recepti.org.br
Rodrigo Broering Koerich	Coordenador Técnico	koerich@recepti.org.br
Paulo Alfredo Muller Filho	Gerente Projeto	paulo.muller@recepti.org.br
Alba Schlichting	Secretária Executiva	secretariaexecutiva@recepti.org.br

2. Equipe Executiva ECCONIT

Equipe Executiva	POSIÇÃO	E-MAIL
Ana Maria Castelo	Coordenador Técnico	am.castelo2@gmail.com
Robson Gonçalves	Consultor Técnico	robson.ribeiro.goncalves@gmail.com
Paulo Henrique Rodrigues Pereira	Consultor Técnico	paulohrpereira@usp.br
Tarcísio Milhomem Tamanini	Consultor Técnico	tarcisio@rggadv.com.br

3. OBJETIVO E RELEVÂNCIA DO TRABALHO

Atendendo à solicitação da RECEPETI – Rede Catarinense de Inovação, o objeto deste é a tributação na construção civil industrializada – a rigor, nos processos construtivos industrializados, para cumprimento da “Submeta 9.2.2. Contratação de assessoria técnica especializada para elaboração do estudo sobre equalização tributária que impulse a construção industrializada” que integra o Termo de Colaboração firmado entre a RECEPETI e o Ministério da Economia referente ao Edital SDIC/ME nº 03/2019.

A relevância da discussão está intrinsecamente relacionada à necessidade imperativa de setor recuperar e sustentar um ritmo de crescimento que possa dar conta dos desafios impostos pelas carências crônicas do país, tanto no segmento habitacional quanto no de infraestrutura.

De acordo com as últimas projeções do mercado captadas no Boletim Focus do Banco Central¹, o PIB brasileiro deverá registrar retração superior a 5% em 2020. Para a construção, as projeções apontam queda do PIB de cerca de 4,5%. Este é um cenário que agrava ainda mais a urgência de se buscar as bases para um padrão de recuperação econômica apoiado na eficiência e na produtividade.

Os números de 2020 vão refletir essencialmente uma crise deflagrada pela necessidade do isolamento social determinada pela Covid-19 e seus efeitos sobre a renda, emprego, consumo e investimento. E este não é um quadro peculiar brasileiro. Em maior ou menor medida, grande parte dos países também irá refletir uma redução de suas atividades neste ano. Assim, à medida que o isolamento vai se reduzindo, a economia mundial também começa a se recuperar, levando à revisão das projeções de queda do PIB frente às expectativas formuladas no início da pandemia.

No entanto, o que torna o cenário do Brasil mais complexo é o fato de que tão somente recuperar o ritmo de atividade anterior à pandemia significaria retornar a um nível de investimento muito baixo. Vale lembrar que, no início de 2020, a taxa de investimento ainda não havia voltado ao pico anterior à recessão de 2014-16. Na verdade, no último trimestre de 2019, a Formação Bruta de Capital Fixo se encontrava 26% abaixo do patamar alcançado no último trimestre de 2013. O PIB do setor da construção, que é um dos principais componentes do investimento, estava 28% menor.

Isso significa, portanto, que não bastará ao setor da construção recuperar o nível de atividade pré-pandemia; será necessário superar velhos e novos obstáculos para crescer em ritmo muito mais forte do que o alcançado em 2019, quando o PIB setorial avançou 1,6%.

Os fatores que dificultam a aceleração sustentada do crescimento da construção são múltiplos. Mas o período da forte expansão setorial, registrado entre 2007 e 2013, revelou uma das questões de maior relevância: a baixa produtividade. Como mostrou estudo da FGV realizado em 2015², a produtividade da construção é inferior à média da economia e à média setorial de países desenvolvidos, não tendo avançado nos anos de maior expansão. Esse diferencial competitivo foi chamado no referido estudo

¹ Boletim Focus - <https://www.bcb.gov.br/content/focus/focus/R20200904.pdf>, consultado em 8 de setembro de 2020.

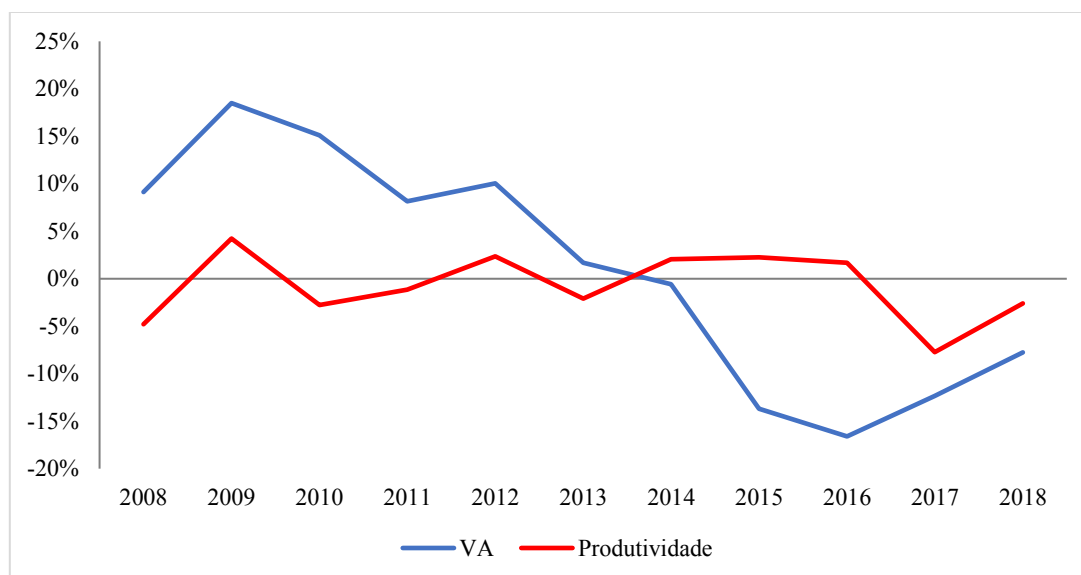
² Produtividade na construção. Disponível in <https://sindusconsp.com.br/wp-content/uploads/2016/04/ESTUDO-PRODUTIVIDADE-NA-CONSTRU%3%87%C3%83O-2016.pdf>

de “duplo gap de produtividade” e está na raiz do baixo crescimento da economia como um todo, dentre outros fatores.

De fato, é consenso entre os economistas que não é possível dissociar o desempenho de longo prazo da evolução da produtividade, seja em nível setorial ou macroeconômico, e este é um fator crucial na sustentação do crescimento.

Nesse sentido, vale um olhar especial para o desempenho das empresas que, somadas, representam cerca de 60% do PIB do setor³. Assim, o segmento empresarial ou formal da construção respondeu por parcela importante do crescimento entre 2007 e 2013: no período houve alta de 80% do valor adicionado em termos reais⁴. No entanto, a produtividade, medida em termos de valor adicionado por total de pessoas ocupadas, registrou queda de 4%. No período seguinte, entre 2014 e 2018, o cenário ficou pior: o valor adicionado caiu 42% e a produtividade caiu mais 5%. Ou seja, não apenas o nível de produtividade do setor é mais baixo, como o crescimento desse indicador tem sido bastante desfavorável.

Gráfico 1 Valor adicionado e produtividade da mão obra das empresas da construção, taxa anual*



(*) Deflacionados pelo INCC-DI

Fonte: PAIC (IBGE). Elaboração: Econit

O estudo da FGV de 2015 analisa várias questões para esclarecer o descompasso entre a evolução da produtividade e o crescimento das empresas e destaca a importância da estrutura e do regime tributários vigentes no país. Ainda que uma empresa da construção tenha acesso a recursos e pleno domínio da técnica para utilizá-los (know-how), poderá não fazer da forma mais eficiente disponível por conta de distorções de natureza fiscal. Esse é o caso que afeta a adoção dos processos construtivos industrializados. Em outros termos, existem determinantes de natureza tributária relevantes que

³ Pesquisa Anual da Indústria da Construção (IBGE), 2018

⁴ Valores deflacionados pelo INCC-DI.

afetam as escolhas das empresas em termos de técnicas e processos construtivos. Mais do que isso, o tipo de viés que a tributação acaba por gerar penaliza as técnicas e processos mais produtivos.

Em grande medida, tais distorções se devem ao regime tributário em vigor no país. Nesse sentido, quando o constituinte delegou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência tributária sobre produção, circulação de mercadoria e prestação de serviço, respectivamente, permitiu a criação de diferentes regimes tributários e aumentou a complexidade do sistema. Disso resulta que a construção civil industrializada, por produzir, circular mercadoria e prestar serviço, é compelida a atender exigências e recolher tributos a todos os entes da Federação, o que não ocorre na construção civil tradicional.

A tributação é, por definição, um fardo econômico que diminui a renda disponível dos contribuintes. Contudo, a legislação tributária brasileira possui elementos que, de fato, estimulam a opção pelos métodos e processos construtivos típicos do modelo convencional em detrimento da construção industrializada. O regime ultrapassado de tributação nacional, concebido especificamente para atender ao primeiro modelo, amplamente dominante na época da sua concepção, com o passar dos anos acabou por converter o seu anacronismo em importante barreira ao desenvolvimento do setor.

Em suma, a construção civil industrializada não é abarcada por um regramento tributário adequado às suas peculiaridades, o que acarreta um tratamento não isonômico para diferentes atividades do mesmo setor. Em outros termos, quando aplicadas à construção industrializada, as regras tributárias surgidas quando os processos construtivos convencionais predominavam, penaliza os processos mais modernos e com impacto mais positivo sobre a produtividade.

Essa questão também foi explorada em outro estudo realizado pela FGV e publicado em 2013 para a CBIC – Câmara Brasileira da Indústria da Construção, ABRAMAT – Associação Brasileira dos Fabricantes de Materiais de Construção, ABCIC – Associação Brasileira da Construção Industrializada de Concreto, Instituto Aço Brasil e Associação Brasileira do Drywall. O estudo demonstrou o problema conceitual de maneira quantificada ao analisar a tributação em casos distintos que abarcam a problemática da produção no local – típica dos processos convencionais – ou fora da obra – marca dos processos industrializados⁵.

É nesse contexto que este trabalho está inserido: a análise de uma distorção que tem origem na tributação, que não acompanhou os avanços nas várias tecnologias construtivas e que desestimula a difusão de processos capazes de impulsionar a produtividade.

Assim, o presente trabalho tem como objetivo expor as causas da falta de isonomia tributária em relação à construção civil industrializada frente à convencional para, assim, permitir o encaminhamento de possíveis soluções para superar os referidos entraves.

Para tanto, de partida será analisado o que se entende por construção industrializada para, em seguida, se analisar o sistema constitucional tributário, a fim de entender como a divisão de competência instituída pelo constituinte de 1988 contribui para o problema estudado. Em seguida, será analisado o que as normas específicas dos tributos indiretos dispõem sobre a tributação na construção civil e como isso afeta as práticas da construção civil industrializada.

⁵ Disponível em: <<http://www.abramat.org.br/datafiles/publicacoes/pitversaofinal.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2020.

Por fim, serão estudadas diferentes formas de solução, elencando-se seus prós e contras para o setor e estudando-se os modelos de tributação sobre bens e serviços norte-americano e europeu; as propostas de reforma tributária em trâmite na Câmara dos Deputados e no Senado; e, então, possíveis soluções provindas de mudança na interpretação no atual sistema jurídico, ou de pequenas alterações legislativas, sempre tendo em vista a busca da referida isonomia.

Vale ressaltar que toda essa discussão ganha ainda maior relevância e torna-se mais pertinente no contexto das atuais discussões sobre a reforma tributária. Mudanças nas regras de tributação setoriais podem constituir tanto uma ameaça quanto uma oportunidade de corrigir distorções sem desprezar as peculiaridades da construção civil, como se verá nas próximas seções.

4. A CONSTRUÇÃO INDUSTRIALIZADA

O processo construtivo convencional se caracteriza pelo uso de tecnologias presentes no setor há décadas, em que são adquiridos insumos básicos (materiais e componentes simples) e são realizadas as diversas etapas de misturas, moldagens, montagens e integração dos componentes no ambiente do canteiro de obras - exemplos típicos são as estruturas de concreto moldadas in loco, e paredes construídas uma a uma com alvenaria, entre outras. Já o sistema de construção civil industrializada define-se por um grau de racionalização elevado, originado da evolução e do deslocamento de partes do processo convencional para a produção em série na fábrica, isto é, fora do canteiro⁶. Assim, nessa modalidade, a produção de componentes mais complexos e integrados ocorre em ambiente industrial e, posteriormente, a sua montagem final se dá nos canteiros de obras, o que possibilita a adoção de formas diferenciadas de controle, a adoção continuada de novas tecnologias, o aferimento das típicas economias de escala e escopo dos processos industriais, além de níveis mais elevados de eficiência em termos da geração/reaproveitamento/reciclagem de resíduos sólidos.

O processo industrializado, portanto, tem por maior mérito seu potencial de aumentar a produtividade, permitindo que as atividades a serem desenvolvidas nos canteiros de obra ganhem em termos de eficácia e eficiência, com grandes benefícios para os usuários finais das obras.⁷ Por meio desse modelo, beneficia-se um planejamento mais detalhado, anterior ao desenvolvimento do projeto⁸, inclusive em relação às escolhas da tecnologia a ser utilizada em cada processo. Essa lógica possibilita maior adequação a padrões de preservação ambiental, o que ocorre, por exemplo, através da redução de resíduos, de emissão de CO₂ e de uso de energia e água, bem como através da maior transparência na demonstração do desempenho ambiental.⁹

Exemplos de processos industrializados são aqueles utilizados em grandes obras de infraestrutura e em aeroportos, bem como aqueles empreendidos em equipamentos de maior complexidade, como as praças esportivas construídas para a Copa do Mundo de 2014 e para as Olimpíadas de 2016.

No contexto do processo de construção industrializada, também se destacam os elementos pré-moldados e os elementos pré-fabricados. Pela ABNT NBR 09062 – 2001, os elementos pré-moldados

⁶ LINNER, BOCK; 2012 *apud* ABDI; 2015

⁷ SABATINI; 1989 *apud* ABDI; 2015.

⁸ ROSSO; 1990 *apud* ABDI; 2015.

⁹ ABDI. *Op. Cit.*, p. 34.

são aqueles executados fora do local de utilização definitiva da estrutura, com controle de qualidade menos rigoroso. Os elementos pré-fabricados, por sua vez, caracterizam-se por um significativo controle de qualidade. São executados industrialmente, ainda que no interior de instalações temporárias no canteiro de obra ou em instalações permanentes de empresa destinadas a esse fim.

É importante destacar que existem diferentes níveis de industrialização quando se fala da construção civil. Assim, tanto se pode pensar em grandes estruturas pré-moldadas de aço ou concreto, feitas inteiramente de forma industrial e fora do canteiro de obras e, posteriormente, montadas nos canteiros, quanto em pequenos conjuntos de partes e peças hidráulicas ou elétricas, dentre outras, igualmente montados fora dos canteiros e posteriormente incorporadas nas obras.

Nesse sentido, o ponto focal dos processos construtivos industrializados pode ser a própria construtora/incorporadora, que reúne e organiza outros agentes com vistas ao desenvolvimento de atividades que passam a ocorrer fora dos canteiros e em escala industrial. Esse seria o caso da montagem de kits hidráulicos ou elétricos, cujos componentes sejam adquiridos pelas construtoras, mas cuja pré-montagem seja feita em escala por terceiros, com ou sem o desempenho de outras atividades industriais acessórias como soldagem, acabamento, fixação, dentre outros. A montagem em fábrica de esquadrias ou guarda-corpos a partir de perfis metálicos adquiridos pelas construtoras também se encaixa nesse caso em que o ponto focal do processo industrializado está na própria construção.

Em outros casos, típicos das grandes estruturas pré-fabricadas de concreto ou fabricadas em aço, o elemento organizador dos processos industriais pode ser a indústria – nesse caso, a empresa de pré-fabricados ou a indústria do aço. Sob demanda das construtoras, tais empresas podem agir ativamente no desenvolvimento da solução requerida, dedicando-se, em seguida, à fabricação das estruturas e a sua montagem final nos canteiros. A indústria de esquadrias, em boa medida, também opera nesse regime.

O importante a destacar é que o conceito de construção industrializada não se limita a grandes estruturas ou a sistemas complexos, pois existe uma escala de industrialização que inclui atividades em menor escala. Também não se requer que o ponto focal dos processos industrializados esteja fora dos canteiros. A marca da construção industrializada é o desenvolvimento de atividades além dos limites da obra da forma mais padronizada e seriada possível, com a integração de um número variado de agentes e sob a coordenação de uma empresa focal para cada atividade ou processo que pode, sim, ser a própria construtora. Em todos os casos, a razão essencial para a adoção desses processos são os benefícios tipicamente industriais que acabam por se mostrar relevantes, o que inclui, como já foi dito, as possibilidades mais amplas de ganhos de produtividade.

Por tudo isso, os processos e técnicas típicos da construção civil industrializada se caracterizam por ser a grande fronteira de produtividade e inovação do setor.

5. CONTORNOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

5.1. Aspectos constitucionais

A Constituição Federal de 1988 optou por delegar a cada um dos entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, um campo para instituir seus tributos, denominado de competência tributária, cujos limites são dados por meio da diferenciação nas definições dos tributos.

No que concerne aos tributos sobre bens e serviços, à União foi dada a competência de instituir imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV) e contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento¹⁰ (art. 195, I, “b”); aos Estados e Distrito Federal foi proporcionada a competência de instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e prestação de serviços específicos (art. 155, II); e, por fim, aos Municípios restou a prestação de serviços de qualquer natureza, não especificados para os Estados e Distrito Federal e definidos em Lei Complementar (art. 156, III).

A leitura do texto constitucional traz uma rígida discriminação de competências entre os entes tributantes, que se estabelece por signos prescritos para cada ente federativo. Por exemplo: para se ter ao certo que a União não poderá tributar um “serviço”, é importante que haja uma definição do que é serviço e que esse conceito não se confunda com o de “industrialização de produtos”.

Essa é uma das principais fontes de gargalos no sistema tributário brasileiro e atinge o coração do tema aqui explorado. Ao se delimitar as competências tributárias a partir da definição de serviço, circulação de mercadorias e industrialização, a Constituição deixou em vulnerabilidade as operações que cumulam em um ato todos esses conceitos, como é o caso estudado da construção industrializada.

A solução dada pelo constituinte para esse dilema, prevendo conflitos de competência entre os polos ativos, veio no art. 146, I, em que dispôs caber à Lei Complementar tratar sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Dessa forma, embora não haja na legislação atual uma proibição expressa à bitributação, ou seja, a incidência de múltiplos tributos sobre o mesmo fato gerador, é certo que pela divisão rígida de competência tributária instituída constitucionalmente, não é possível a ocorrência desse fenômeno, a não ser em hipóteses constitucionalmente previstas¹¹.

Assim, é possível concluir que a Constituição Federal, ao dispor sobre os tributos incidentes sobre bens e serviços (indiretos), discriminou diferentes conceitos sobre formas de operações e, a partir dessas diferenciações, concedeu as competências tributárias aos entes federativos, delegando à Lei Complementar a função de dar os contornos definitivos para se evitar uma tributação cumulativa entre diferentes espécies.

¹⁰ A tributação sobre a receita e o faturamento é tida como incidente sobre a circulação de mercadoria, pois com a Emenda Constitucional n. 42/2003 foi instituído o regime não-cumulativo, incidindo, portanto, sobre entradas e saídas de mercadorias.

¹¹ Essa constatação será de suma importância para os próximos tópicos, em especial do IPI. Como será visto, a Receita Federal não tem o entendimento de que há conflito de competência ou bitributação com IPI e ISS, pois não existe regra específica vedando a múltipla incidência.

A combinação de várias competências tributárias – atribuídas a todos os entes da Federação – com a diversidade de atividades – característica marcante dos processos construtivos industrializados – gerou um modelo que penaliza a utilização das técnicas construtivas mais modernas e produtivas.

O viés tributário desfavorável à construção industrializada é, em resumo, resultado da combinação de múltiplas competências e múltiplas incidências.

5.2. Aspectos infraconstitucionais

Isto posto, passa-se a um dos pontos nevrálgicos da discussão, que é a complexidade da tributação incidente sobre as etapas do processo de construção civil industrializada.

A regra geral é de que as empresas de construção civil são contribuintes somente de ISS, havendo, contudo, divergências práticas sobre a incidência de tributos na comercialização de mercadorias. Assim, entram em cena tributos como o ICMS, o IPI, a contribuição ao PIS e a Cofins.¹²

A questão que se coloca de pronto é a diferenciação entre circulação de mercadorias, industrialização e prestação de serviços, o que não é tarefa simples, mas de interesse crucial. As implicações são ainda maiores em um contexto como o da construção civil, que envolve o fornecimento em larga escala de materiais que serão transportados até o canteiro de obras e ali utilizados como insumo em uma multiplicidade de processos.

Como dito, aos Municípios foi delegada a competência de instituir o imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza, desde que definidos em Lei Complementar. A necessidade de o tema ser tratado por legislação complementar não se trata de inovação do constituinte de 1988, pois o art. 25, inciso II, da Constituição de 1967, determinava o mesmo.¹³

Foi inclusive naquela época em que foi publicado o Decreto-Lei 834/69, que inaugurou o tema debatido. Na lista trazida por esse Decreto-Lei, responsável por elencar os serviços que seriam tributados pelos Municípios, o item 19 assim descreve os serviços de construção civil:

Execução (...) por empreitada ou subempreitada, de construção civil (...) inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitos ao ICM).

Da leitura desse dispositivo, percebe-se que o legislador complementar de 1969 já vislumbrava a necessidade de serem solucionadas questões relativas aos conflitos de competência entre operações mistas, ou seja, aquelas em que há tanto uma prestação de serviço como uma circulação de mercadoria e/ou industrialização.

¹² JÚNIOR, Roberto Biava. *Delimitação dos limites de incidência do ISS e do ICMS nas atividades desenvolvidas pelas empresas de construção civil*. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (coord.). São Paulo: Saraiva, 2016, p. 877.

¹³ Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Não é nenhuma ilação afirmar que a solução trazida foi, de certa forma, condizente com o contexto da época. Tentou-se sopesar a tributação destinada aos Municípios, aos Estados e ao Distrito Federal, o que ocorreu dentro de um contexto no qual a construção civil da época utilizava majoritariamente os processos convencionais, ou seja, um único canteiro com localização definida onde se laboravam os materiais e se edificava cada obra. Desse modo, para o que se pretendia à época, foi possível enxergar uma linha divisória tanto para os limites de competência como para o local da prestação do serviço.

O sistema legal brasileiro absorveu bem essa solução, tanto que essa redação atravessou décadas até o advento da Lei Complementar 116/2003, responsável por trazer as normas gerais do ISSQN sob égide da Constituição de 1988 e vigente até o momento. O seu art. 1º dispõe que o tributo incide sobre "a prestação de serviços constantes da lista" que vem anexa à lei, ainda que esses serviços não constituam a atividade preponderante do prestador.

Essa lista anexa trouxe o seguinte:

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).

Ainda, a Lei Complementar 87/1996, responsável por ditar as normas gerais do ICMS, determinou em seu art. 2º que incide ICMS sobre o "fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual".

Regra parecida também aparece nas normas do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). O art. 5º do Decreto 7.212/2010 não considera como industrialização (fora do campo de incidência do imposto) operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte em edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas). Em outras palavras, caso o construtor industrial produza em estabelecimento próprio um pré-moldado ou pré-fabricado que só posteriormente será acoplado a uma edificação em outro local, poderá chamar a incidência do IPI.

O que se tem, assim, é um conjunto de normas que repetem uma solução antiga sobre a tributação na construção civil. Em suma, a regra é de que o ISS incide sobre a execução de obras de construção civil; já os materiais fornecidos pelo empreiteiro e fabricados fora do local da prestação dos serviços, contudo, são tributados com o ICMS, podendo cumular com o IPI.

As construtoras militam pela tributação exclusiva pelo ISS, que possui alíquotas baixas (máximo de 5%¹⁴) em comparação com o ICMS e IPI. Além disso, ressalte-se que, no julgamento do Recurso Extraordinário 603.497, submetido a regime de repercussão geral, o STF também decidiu que os

¹⁴ Art. 8º – As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: (...)
II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

materiais adquiridos para aplicação nas obras podem ser abatidos da base de cálculo do imposto municipal.

Contudo, o cenário de múltipla incidência que se traçou é adverso para a construção industrializada. A fabricação de materiais fora do canteiro de obras é uma necessidade cada vez maior do setor, uma vez que possibilita vantagens competitivas em relação àqueles que utilizam métodos tradicionais, ao otimizarem a eficiência e eficácia do negócio.

Assim, a utilização processos construtivos industrializados, que tipicamente fazem uso da pré-fabricação e da pré-montagem de componentes fora dos canteiros de obra para posterior montagem/acoplagem na construção, não se encaixa no modelo de tributação desenhado pelo legislador, fazendo com que a vantagem competitiva de eficácia e eficiência acabe convivendo com uma desvantagem tributária. Isso tende a afetar de forma injustificável as escolhas empresariais no que se refere ao uso deste ou daquele processo construtivo.

Entendida a essência da discussão, cujo núcleo se refere à divisão de competências rígida da Constituição e da decisão dos legisladores infraconstitucionais de implementarem uma solução anacrônica ao cenário atual da construção civil, faz-se necessário analisar os limites e contornos estabelecidos pelos fiscos, notadamente os estaduais, para que as empresas da construção civil sejam exclusivamente contribuintes do ISS e não incorram na exceção de incidência do ICMS e IPI.

Nessa toada, a leitura da jurisprudência que trata do tema também é necessária para compreensão desses contornos e, por isso, será abordada nos próximos tópicos.

VANTAGENS PRODUTIVAS VERSUS DESVANTAGENS TRIBUTÁRIAS

Ao penalizar a utilização de processos produtivos industrializados, as regras tributárias em uso no país fazem com que os ganhos e vantagens advindos da utilização das técnicas mais modernas sejam anulados pelos custos tributários. Esse fato introduz uma distorção injustificável sobre a escolha de tecnologias construtivas que, segundo a mais saudável teoria microeconômica, deveria se dar em meio à busca de vantagens competitivas, eficiência e produtividade.

Por conta das implicações de largo alcance do desempenho da construção civil para o conjunto da economia, tais distorções acabam por gerar importantes perda de competitividade para rigorosamente todas as faixas de renda da população e para todos os setores produtivos.

5.2.1. Contratos de construção civil: administração, empreitada e subempreitada

O primeiro requisito a ser analisado provém da literalidade da legislação. O item 7.02 da lista anexa à Lei 106/2003 traz expressamente que o serviço de construção civil apenas será assim definido se executado por contrato de administração, empreitada ou subempreitada.

Tal determinação é imprescindível. O prestador de serviço deve ser apto a demonstrar que executa uma obra em decorrência de uma obrigação de fazer assumida com um dos formatos previstos no Direito Imobiliário.

A empreitada é espécie de prestação de serviço com previsão expressa no Código Civil.¹⁵ Nesse sentido, uma das partes, sendo aqui o empreiteiro ou prestador, obriga-se a entregar uma obra, por meio de certa remuneração, a favor de outra parte, aqui o dono de obra ou tomador.

Não há consenso na doutrina a respeito das modalidades de empreitada. De início, interessa conceituar as modalidades que podem ser extraídas diretamente do próprio Código Civil.

Segundo Flávio Tartuce, o art. 610 da codificação privada traz três espécies:

A empreitada sob administração, que é aquela em que o empreiteiro apenas administra as pessoas contratadas pelo dono da obra, ao passo que este, por sua vez, fornece a mão de obra e os materiais;

A empreitada de labor (ou empreitada de mão de obra), por meio da qual o empreiteiro fornece a mão de obra, ficando somente os materiais a cargo do dono; e

A empreitada mista (ou de labor e de materiais), pela qual o empreiteiro fornece tanto a mão de obra quanto os materiais, assumindo, portanto, uma obrigação de resultado, por meio da qual se compromete a executar a obra inteira.¹⁶

Além disso, sob a ótica da determinação do preço, fala-se também em:

Empreitada por preço global, modalidade na qual a retribuição é estipulada para a obra inteira, sem se levar em consideração o fracionamento da atividade ou do resultado. Não é incompatível com o pagamento em prestações, desde que o valor seja determinado em função da obra como conjunto; e

Empreitada por preço unitário, que, prevista expressamente no art. 614 do Código Civil, é a modalidade pela qual a fixação do preço atende ao fracionamento da obra, levando em consideração as partes em que ela se divide, ou a sua medida.¹⁷

5.2.2. Projeto de engenharia e outras exigências formais

Alguns fiscos estaduais invocam que, para que uma obra seja caracterizada como sendo de construção civil e sobre a qual incida exclusivamente o ISS, existe a necessidade de formulação de um projeto de engenharia no qual haja envolvimento de um profissional habilitado (engenheiro civil com registro no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura — CREA), bem como de emissão da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).¹⁸

¹⁵ Arts. 610 a 623 do Código Civil.

¹⁶ TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil – Volume Único*. 6ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, p. 796.

¹⁷ SILVA, Caio Mário Pereira da Silva. *Instituições de Direito Civil — Volume III: Contratos*. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 207, versão digital, p. 209.

¹⁸ Nesse sentido: Resposta a Consulta SEFAZ/SP 14620/2016; Resposta a Consulta SEFAZ/SC 68/2018.

Evidente que obras de construção civil são permeadas por exigências formais para serem executadas, sendo que as Administrações Fazendárias podem requisitar informações e documentos que autorizem o construtor executar uma obra.

Não obstante, não se pode confundir a definição de uma construção civil com os elementos formais que dela são exigidos, principalmente para fins tributários, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seu art. 116, I, determina que o fato gerador tributário ocorre a partir das circunstâncias materiais, a despeito de cumprimento de obrigações formais.

Além disso, é evidente que os Municípios não compartilham das mesmas exigências dos fiscos estaduais para não tributação exclusiva do ISS. Não é crível que as prefeituras deixem de exigir o ISS sobre uma construção civil apenas por a obra ter sido executada, por exemplo, por um mestre de obras e não por um engenheiro ou arquiteto habilitado.

Essas exigências, em verdade, vêm da sanha arrecadatória dos Estados e atingem principalmente as construtoras industrializadas. A evolução técnica do setor industrializado acentua a complexidade das operações e eleva as cifras envolvidas, de forma a aumentar a gama de exigências para o exercício dessa atividade. Da mesma forma, o volume mais robusto de circulação de capital atrai ainda mais as fiscalizações.

Daí porque a exigência estadual do estrito cumprimento de obrigações formais para a caracterização de um serviço de construção civil, para fins de incidência de ISS, é medida desmedida e marginal à legislação tributária.

5.2.3. Do local da atividade de construção

Como discorrido, o item 7.02 da Lista de Serviços exige que a obra seja executada no local do imóvel, sendo este o maior problema conceitual para se caracterizar a construção civil como serviço ou circulação de mercadoria, para fins de incidência de ISS ou ICMS, respectivamente.

Analisando a escolha do legislador em trazer essa linha divisória conceitual, esclarece Renato Vilela Faria¹⁹ que se tirou como pressuposto que, para a incorporação de materiais em um bem imóvel, a obra deve ser realizada no mesmo local onde a propriedade se incorpora no solo.

Acontece que essa presunção é falsa. Decerto que o serviço de construção civil se caracteriza pela produção de bens imóveis, o que significa que os materiais que serão utilizados na obra, independentemente de eles serem produzidos no interior do canteiro ou em ambiente fabril, são necessariamente destinados à incorporação de algo que ficará fixo à terra.

Assim, considerando-se que o trânsito de um produto pode ser considerado tanto um material para prestação de um serviço de construção quanto meramente uma circulação de mercadoria; o que importa é a finalidade que se dará a ele: se for para incorporação em um imóvel, será material de obra; se para outra finalidade, será uma simples circulação de mercadoria.

Daí porque não é razoável a exigência dos fiscos estaduais de que a execução do serviço de construção se dê integralmente dentro do canteiro de obra ou, de forma mais radical, que todas as etapas da

¹⁹ FARIA, Renato Vilela. Tributação dos pré-moldados: conflitos entre ICMS, ISS e IPI e a perspectiva do PIS/Cofins. In: MACEDO: Alberto; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Tributação indireta empresarial: indústria, comércio e serviços*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 670

construção sejam executadas necessariamente no próprio imóvel,²⁰ pois não há relação entre acoplar um material a um imóvel com o local onde esse material foi produzido. Interessa apenas a destinação que será dada ao material, motivo pelo qual não deveria ser relevante, para fins de tributação, discernir o local onde se dá a sua produção.

Na década de 1980, Ribeiro Moraes já chegava à mesma conclusão ao analisar o caso de casas “pré-fabricadas”:

A pré-fabricação consiste na produção industrializada e montagem contínua com mínimo de trabalho no local. Em alguns sistemas de pré-fabricação, os elementos pré-fabricados são de função estritamente estrutural, construindo-se no local os elementos de vedação; em outros, são pré-fabricados painéis que perfazem ambas as funções estrutural e de vedação, e ao se associarem já formam os compartimentos e compõem o edifício. Na hipótese, há construção civil, sendo a pré-fabricação encarada como material ou técnica de construção”²¹

Dessa forma, a condição principal para que o fornecimento de um material para uma obra seja tributado pelo ICMS deveria ser a finalidade da sua produção, apenas isso, desprezando-se, portanto, o requisito hoje existente de que a produção desse material deve ser feita no local da obra.

O ANACRONISMO DO CONCEITO DE “LOCAL DA OBRA”

A exigência dos fiscos estaduais de que a execução do serviço de construção ocorra integralmente dentro do canteiro de obra é um anacronismo, uma relíquia do século XIX. O mesmo ocorre com a noção de todas as etapas da obra sejam executadas necessariamente no próprio imóvel.

No contexto da construção industrializada – e mesmo antes dela – não há relação estrita entre montar ou acoplar partes, componentes ou mesmo sistemas inteiro a um imóvel e o local onde esses itens foram produzidos, pré-fabricados ou pré-montados.

Desde um ponto de vista atualizado frente às tecnologias construtivas, interessa apenas a destinação que será dada a esses elementos, esta sim, vinculada a um dado local onde ocorre a obra.

5.2.4. Disposições trazidas pela Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

A solução que o Superior Tribunal de Justiça dá ao caso da tributação na construção civil industrializada não é a mesma adotada pelos fiscos estaduais. É, pelo contrário, bem menos intrincada e, em alguns casos, leva em conta aspectos contratuais para determinar a tributação de elementos pré-montados e pré-fabricados.

Nesse sentido, é amplamente majoritário o entendimento no Tribunal, tanto na Primeira quanto na Segunda Turmas, de que não incide ICMS sobre o fornecimento de peças pré-moldadas pela empresa, assim entendidas aquelas que foram produzidas fora do canteiro de obras e que serão posteriormente acopladas nas obras em execução. Isso porque, para o STJ, não há circulação de mercadorias que seja apta a caracterizar o fato gerador do ICMS.

Aqui, vale a definição anteriormente exposta sobre o tema: a produção dos pré-moldados e pré-fabricados segue uma lógica de otimização, que envolve redução de custos, aumento do uso de

²⁰ Nesse sentido: Resposta à Consulta nº 21.871/2020.

²¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços*. 1. ed. 3ª triagem. São Paulo: RT, 1984. pg 249

tecnologia e redução do tempo de produção. Por conta disso, entende-se cabível a confecção externa ao canteiro de obras, em ambiente próprio da empresa, desde que as peças sejam destinadas especificamente à obra em execução. Nessa situação, o fornecimento do pré-moldado não é visto como comercialização, mas como etapa da execução da obra e, portanto, simples elemento do serviço.

Delineada essa noção geral, deve-se fazer uma ressalva. É certo que, em alguns momentos, o STJ sublinhou que essa compreensão se aplicava somente ao regime de empreitada por preço global, que é a modalidade contratual pela qual, desde logo, estipula-se um preço fixo pela obra inteira, assim vista como um conjunto. Por outro lado, pouco se sabe sobre o posicionamento da jurisprudência superior a respeito da empreitada por preço unitário, sobre a qual o Tribunal silencia.

Por seu teor representativo, transcreve-se aqui o acórdão no REsp 247.595/MG, que exprime com clareza o afirmado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MONTAGEM E TRANSPORTE DE PRÉ-MOLDADOS. CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. PRECEDENTES.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que julgou procedentes embargos à execução fiscal opostos pela recorrida, objetivando desconstituir crédito cobrado pela recorrente proveniente da ocorrência de fato que considera gerador do ICMS.
2. Não há fornecimento (no sentido de comercializar) aos seus contratantes de peças pré-moldadas produzidas pela empresa a fim de aplicá-las especificamente nas edificações contratadas. Apenas as transporta, após confeccioná-las, a fim de montá-las no local da obra, de acordo com o projeto previamente estabelecido.
3. Empresa que se dedica a construções de grande porte pelo sistema de pré-moldados, havendo impossibilidade física e técnica de serem produzidas as peças de montagem da edificação no próprio local da obra, valendo-se, portanto, de suas instalações, onde dispõe dos recursos necessários à confecção dos pré-moldados, transportando-os, depois, para finalização do projeto. As peças transportadas servem, apenas, para a obra a que se destinam especificamente, não possuindo valor individualizado para comercialização e que não são transferidas separadamente para o contratante, independente da construção do edifício no seu todo, não podendo, com isso, sofrer a incidência do ICMS.
4. A Egrégia Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça assentou que "na construção civil pelo sistema de pré-moldados, sob regime de empreitada global, em que a empresa construtora produz as peças a serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, transportando-as para o local da obra, não incide o ICM cuja base de cálculo para a cobrança é inexistente" (REsp nº 40356/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 03/06/1996).
5. Evidente o direito da empresa recorrida em não recolher o ICMS quando da montagem de pré-moldados, com produção própria das peças a serem montadas, sem que as mesmas sejam comercializadas individualmente, por se tratar, in casu, de contrato de empreitada onde se almeja a execução de toda a obra.
6. Recurso desprovido.

(REsp 247.595/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/04/2000, DJ 15/05/2000, p. 145)

Sobre a necessidade de o regime ser necessariamente de empreitada por preço global para que reste afastada a incidência do ICMS, também os acórdãos do AgRg no RMS 28.035/ES, DJe 11/03/2009; do REsp 884.501/SP, DJe 18/09/2008; do REsp 720.717/MG, DJ 20/02/2006; e, por fim, do REsp 124.646/RS, DJ 03/04/2000.

Há de se repetir, no entanto, que a menção à empreitada por preço global não se faz presente em todos os julgamentos realizados pelas Turmas. Há acórdãos que entendem genericamente pela não incidência do ICMS sobre o fornecimento de elementos pré-moldados no regime de empreitada como um todo, não se fazendo menção a nenhuma modalidade específica.

Assim, o requisito estabelecido por esses acórdãos é mais genérico, no sentido de que, para que ocorra o afastamento do ICMS sobre o fornecimento de pré-moldados, basta que a obra tenha sido contratada sob o regime de empreitada, não havendo diferenciação entre as modalidades de preço único ou preço unitário. Repise-se, ainda, que deve também ser respeitada a condição de que a produção realizada fora do canteiro de obras seja destinada à integração posterior na obra.

Esse posicionamento goza de certa segurança atualmente, porque os julgados que não diferenciam o contrato por preço global do contrato por preço unitário são bem mais recentes do que aqueles exarados sob o entendimento anterior.

A respeito, o acórdão AgRg no AREsp 836.340/SP, DJe 13/04/2016, que menciona de maneira genérica o regime de empreitada:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. EXECUÇÃO EM REGIME DE EMPREITADA GLOBAL. FORNECIMENTO DE PRÉ-MOLDADOS. EDIFICAÇÃO ESPECÍFICA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS.

1. Este Superior Tribunal de Justiça firmou orientação de que "[...] não incide o ICMS no fornecimento de peças pré-moldadas produzidas, mesmo fora do canteiro de obras, pela empreiteira responsável pela realização da obra contratada, em virtude da ausência de circulação de mercadoria apta a caracterizar o fato gerador desse tributo" (AgRg no Ag 1.130.668/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 6/8/2009, DJe 24/8/2009).

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 836.340/SP, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 13/04/2016)

No sentido de o ICMS não incidir sobre o fornecimento de elementos pré-moldados pela empreiteira, qualquer que seja a modalidade contratual no regime de empreitada, destacam-se ainda os acórdãos do AgRg no AREsp 366.041/RS, DJe 26/08/2016; e do AgRg no Ag 1.130.668/SP, DJe 24/08/2009.

Desse modo, o que se conclui, em suma, é que:

Não obstante o posicionamento dos fiscos estaduais, tanto a Primeira Turma quanto a Segunda Turma do STJ entendem de maneira genérica que não incide ICMS sobre o fornecimento de elementos pré-moldados, típicos da construção civil industrializada, que tenham sido fabricados pela própria empresa em local externo ao canteiro de obras, desde que esses elementos sejam destinados a posterior acoplagem na obra;

Em alguns casos, o Tribunal faz a ressalva de que essa compreensão se aplica somente aos casos de empreitada por preço global;

Em outros casos, o STJ estabelece que o imposto não incide sobre o fornecimento de pré-moldado no regime de empreitada no geral, sendo irrelevante a modalidade sob a qual a obra for contratada. Os acórdãos neste sentido são mais recentes, podendo-se concluir que, hoje, tal entendimento possui relativa segurança.

Isso leva ao fato de que parte das desvantagens competitivas da tributação sobre a construção industrializada, além de ser contrária ao desenvolvimento da tecnologia e da produtividade nacional, é ilegal.

5.3. Contornos da Receita Federal para incidência do IPI

Como já afirmado, o art. 5º, VIII, “a”, do Decreto 7.212/2010, não considera industrialização as operações que resultem em edificações (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas), desde que feitas fora do estabelecimento industrial.

Contudo, apesar de a sistemática do IPI ser similar à do ICMS, não foram encontrados registros de discussões envolvendo o conflito entre ISS e IPI em específico para a construção civil industrializada a respeito do qual a Receita Federal tenha se manifestado.

Isso ocorre porque o órgão possui entendimento de que não há ilegalidade na incidência concomitante deste imposto federal e municipal, *pois não existe, na legislação tributária federal, nenhum dispositivo legal que determine a não incidência do IPI em operações que possam ser, concomitantemente, caracterizadas como industrialização e prestação de serviços*. Logo, seria irrelevante para fins de IPI se há incidência de ISS em conjunto. Ainda, já afirmou a Receita Federal que a Lei Complementar nº 166/2003, em seu art. 1º, §2º, determina que os serviços discriminados na lista anexa não serão objeto de incidência de ICMS, não afirmando o mesmo sobre o IPI. Assim, o afastamento da incidência de IPI apenas poderia provir das exceções previstas em lei.²²

²²ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO COM SERVIÇO. SUJEIÇÃO AO ISS. IRRELEVÂNCIA. INCIDÊNCIA DO IPI.

Nesse sentido, também já se pronunciou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

IPI. CONFLITO DE COMPETÊNCIA IPI X ISS. INEXISTÊNCIA. A definição das competências tributárias é matéria constitucional, e não há, em nossa Carta Magna, nada que possibilite a ocorrência de qualquer conflito na cobrança pela União, do IPI, e, pelos Municípios e Distrito Federal, do ISS, podendo haver a incidência simultânea dos dois tributos em operação que envolva, ao mesmo tempo, industrialização e prestação de serviços, a depender unicamente da ocorrência do fato gerador de ambos. SÚMULA Nº 143 DO TRF. ORDEM CONSTITUCIONAL ANTERIOR. A Súmula nº 143, do extinto TFR – Tribunal Federal de Recursos (Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no art. 8º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834/69, estão sujeitos apenas ao ISS, não incidindo o IPI) foi publicada em 1984, sob a égide da Constituição Federal de 1969, na qual efetivamente existiam problemas de conflitos de competência entre a União e os Municípios, nos âmbitos de incidência do IPI, do IOF e do ISS. SÚMULA Nº 154 DO STJ. CONFLITO ADSTRITO AO ICM/ICMS. Todos os precedentes da Súmula nº 156 do STJ (A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS) tratam exclusivamente do ICM/ICMS, não tendo, portanto, qualquer relação com o IPI. FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS PERSONALIZADAS. INDUSTRIALIZAÇÃO. IPI. INCIDÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DA TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. A produção, em unidade fabril, de embalagens (sacolas, sacos, estojos, caixas) com impressos personalizados, constitui operação de industrialização, sendo fato gerador do IPI a sua saída do estabelecimento produtor, não implicando qualquer óbice à sua incidência a tributação, pelo ISS, dos serviços de composição gráfica.

(CARF, Acórdão 9303-009.718, julg. 11/11/2019.)

Tal posicionamento da Receita Federal é questionável, uma vez que, como dito, o art. 156 da Constituição Federal, ao instituir a competência tributária para cada ente federativo, levou em consideração conceitos de certos atos que, por pressuposto lógico, devem ser distintos entre si. Logo, não seria possível afirmar que um mesmo ato pode ser enquadrado como industrialização e serviço para fins tributários, devendo necessariamente ser ou industrialização ou serviço. Isso porque, independentemente de posituação na legislação nacional, a bitributação é vedada constitucionalmente por ferir a divisão de competência, como discorrido no capítulo atinente aos aspectos constitucionais.²³

Nas lições de Cléber Giardino:

Os serviços implicados no processo industrial podem ser tributados pela União – e não pelo Município, na medida em que se acham compreendidos na competência tributária federal. Os serviços que não guardam atinência com a industrialização (não incluindo assim na competência federal), autorizam apenas tributação municipal – nunca da União. O que não se

O fato de operações caracterizadas como industrialização, por encomenda de terceiros, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC nº 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações.

Solução de Consulta nº 44 - SRRF08/Disit/2013 SEFAZ/SP.

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Ed. RT pg. 103

pode concluir por agressivo ao sentido e a letra da Constituição Federal é que dado serviço possa configurar simultaneamente materialidade de hipótese de incidência de IPI e de ISS.²⁴

Não apenas no campo da doutrina especializada que é possível colher argumentos críticos a esse posicionamento da Receita Federal. O Superior Tribunal de Justiça em diversos julgamentos sobre diferentes temas que apontavam conflito de incidência de ISS e IPI, decidiu pela incidência de apenas um tributo, reafirmando a hipótese de vedação a bitributação. Os exemplos mais notórios são a industrialização por encomenda, onde o industrial terceiriza parte da industrialização de um produto para um prestador de serviço, e a composição gráfica personalizada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. PRODUÇÃO DE SACOLAS POR ENCOMENDA E PERSONALIZADAS. NÃO INCIDÊNCIA DE IPI. INCIDÊNCIA APENAS DE ISS.

PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PERPETRADA PELA LC Nº 157/2016 AO ITEM 13.05 DA LISTA ANEXA A LC Nº 116/2003.

1. A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido de que a atividade de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, não está sujeita à incidência do IPI, mas apenas de ISS. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.620.382/PE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 13/10/2017; AgRg no REsp 1.369.577/RJ, Rel.

Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 06/03/2014. Afastada a incidência de IPI tão somente no que diz respeito à atividade específica de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, e não à toda produção da empresa, se houver, também, produção que não se enquadre na referida atividade personalizada sob encomenda.

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1730920/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe 28/05/2019)²⁵.

Colocando esta ótica sobre o caso concreto analisado, veja-se que, mesmo a Lei Complementar 116/03 não explicitando em seu item 7.02 o conflito entre ISS e IPI, se manifestando apenas sobre o ICMS, não é possível afirmar que há autorização para a bitributação entre o imposto municipal e federal nesta hipótese. Isso porque, tendo em vista a divisão de competência tributária rígida imposta pela Constituição Federal discriminou os impostos pelos fatos geradores descritos nelas.²⁶

Outro motivo para a ausência de manifestação por parte da Receita Federal sobre o limite de incidência de IPI e ISS na construção civil industrializada é o fato de que, tendo por base o permissivo

²⁴ GIARDINO, Cléber. ISS e IPI – Competências Tributárias Inconfundíveis – A inaceitável conclusão do Parecer Normativo CST n. 83/77. *Revista de Direito Tributário*. 6. 1978. Pg. 199.

²⁵ Nesse mesmo sentido: AgInt no REsp 1620382-PE, AgRg no REsp 1369577-RJ, AgInt no REsp 1738544/RS, AgInt no REsp 1396698/SP. No mesmo sentido, analisando operações de industrialização por encomenda: REsp. 888.852/ES, REsp. 1097249/ES, AgRg nos EDcl no REsp. 1279303/RS, AgRg no Ag 1362310/RS, AgRg no REsp. 1280329/MG, EDcl no AgRg no AREsp. 103409/RS, AgRg no AREsp. 207589/RS.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. Bitributação. Visto em: <http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/download/66469/69079>. Acesso em: 15/10/2020.

legal do art. 97, II, do CTN, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), responsável por definir as alíquotas e classificação dos produtos passíveis de incidência do IPI, determina alíquota 0 para todas as construções pré-fabricadas, assim definidas como *as construções acabadas e montadas na fábrica, bem como as apresentadas em conjuntos de elementos para montagem no local, tais como habitações, instalações de trabalho, escritórios, escolas, lojas, hangares, garagens ou construções semelhantes.*²⁷

Porém, mesmo não havendo discussões sobre a cumulatividade de incidência de IPI e ISS, existem divergências quanto aos conceitos de pré-fabricados para fins de aproveitamento da alíquota zero do tributo federal. Nesse sentido, esclarecem as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pela Organização Mundial das Aduanas (OMA), que são a interpretação oficial, em nível internacional, do Sistema Harmonizado, e aprovadas no Brasil, segundo a competência conferida pela Portaria MF 91/1994 e Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018, que:

Esta posição abrange as construções pré-fabricadas, também denominadas “construções industrializadas”, de quaisquer matérias.

Essas construções, concebidas para os mais variados usos, tais como habitação, barracas de canteiros (estaleiros) de obras, escritórios, escolas, lojas, hangares, garagens e estufas, apresentam-se, geralmente, sob a forma:

de construções completas, inteiramente montadas, prontas para serem utilizadas;

de construções completas, não montadas;

de construções incompletas, montadas ou não, mas apresentando, nesse estado, as características essenciais de construções pré-fabricadas. Nos casos de construções que se apresentam.

Contudo, mesmo com essas definições bem delimitadas, o CARF já chegou a julgar autuações em que foi exigido do contribuinte que os equipamentos pré-fabricados fossem mercadorias padronizadas, ou seja, de catálogo, e não projetados sob demanda,²⁸ desvirtuando todo o conceito de pré-fabricados e colocando em xeque os processos típicos da construção industrializada.

²⁷ Seção XX, item 4, da TIPI 2020

²⁸ CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS. CONCEITO NA LEGISLAÇÃO DO IPI. As construções pré-fabricadas, objetos da posição TIPI 9406, são mercadorias de catálogo, padronizadas. Os projetos de construção civil encomendados não caracterizam mercadorias nem se submetem à classificação fiscal, conforme art. 5º, VIII, “a” do Decreto 4.544/2002. PARTES DE CONSTRUÇÕES As partes de construções metálicas são classificadas na posição TIPI 7308 (Acórdão nº 3201-003.636 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Em outras ocasiões, o mesmo Conselho determinou que o contribuinte provasse que as estruturas fabricadas eram partes de uma edificação pré-fabricada, não de qualquer obra de construção.²⁹

Assim, a tributação de IPI na construção civil industrializada padece do mesmo vício conceitual já exaustivamente debatido em relação ao ICMS. Se o material industrializado pela construtora for utilizado para uma obra e nela ficar incorporado, deve estar dentro do campo de incidência exclusiva do ISS, independentemente de sua produção ter se dado no local da obra ou no estabelecimento industrial. Além disso, mesmo com o benefício de alíquota zero, os construtores industriais ainda podem sofrer com interpretações ambíguas do fisco federal sobre o conceito de pré-fabricado.

5.4. PIS e Cofins no cenário da construção civil industrializada

No que concerne à construção civil, importa ainda trazer o panorama referente à contribuição ao PIS e à Cofins, que possuem especificidades que devem ser mencionadas.

De início, cabe traçar alguns esclarecimentos preliminares. Sabe-se que, atualmente, o PIS e a Cofins possuem três regimes de apuração: o sistema cumulativo (Lei 9.718/98), o não-cumulativo (COFINS regido pela Lei 10.833/2003 e PIS regido pela Lei 10.637/2002) e monofásico (Lei 10.147/2000). Para os fins deste trabalho, interessam apenas os dois primeiros, uma vez que o sistema monofásico não é aplicável à construção civil.

No que diz respeito ao sistema cumulativo, saliente-se que ele é amplamente difundido no setor imobiliário. Isso porque é usual a contratação por meio das chamadas Sociedades de Propósito Específico (SPE), que possibilitam o usufruto de vantagens tributárias e societárias próprias desse modelo de estrutura de negócio.

Em breve síntese, sabe-se que, através da constituição de uma SPE, é possível a formação de uma organização societária específica para cada empreendimento, o que permite melhor organização dos sócios no aporte dos recursos e na divisão dos rendimentos da venda do imóvel. Além disso, a utilização desse modelo possibilita a escolha de um sistema de tributação sobre o lucro presumido para aquele empreendimento único, o que, ao final, acaba por gerar uma economia tributária significativa.

No caso, sabe-se também que a opção pelo lucro presumido implica necessariamente a adoção do regime cumulativo do PIS e da Cofins. Importa também expor que, no modelo de cumulatividade, as contribuições têm suas alíquotas combinadas de 3,65% incidentes sobre a receita bruta, sem possibilidade de aquisição de crédito na entrada de materiais, ao passo que o sistema não cumulativo impõe alíquotas somadas na monta de 9,25%, mas com direito à aquisição de crédito na compra.

²⁹ “CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. Classificam-se na posição 9406 da TIPI/2002 (alíquota zero) as construções pré-fabricadas que se enquadrem no conceito da Nota 4 do Capítulo 94. Devem ser classificadas na posição 7308 (alíquota de 5%) as estruturas metálicas que não se relacionem ao fornecimento de uma construção pré-fabricada. Tendo a fiscalização lançado de ofício o imposto em relação às notas fiscais que consignavam a saída de “estruturas metálicas”, é ônus processual da recorrente comprovar que aquelas estruturas metálicas integravam o fornecimento de uma construção metálica pré-fabricada. Recurso Provido em Parte.” (Acórdão nº 3403-001.254, Rel. Antônio Carlos Atulim, sessão de 06.10.2011)

Inserindo essa conjuntura nas diferenciações da construção civil industrializada e tradicional, temos mais um fator de falta de neutralidade do sistema tributário, que implica um favorecimento maior da segunda em detrimento da primeira.

Isso porque a construção civil industrializada tem como um dos principais fatores de distinção da construção convencional a menor utilização de mão de obra por parte das próprias construtoras e a maior aquisição de insumos. Nesse sentido, a aquisição dos materiais que serão empregados para produção muitas vezes vem com a tributação de 9,25% de PIS/Cofins, contudo, como a venda dos imóveis é feita no sistema cumulativo, não se aproveita crédito dessas mercadorias.

A construção civil convencional também se insere nessa mesma forma de tributação, porém, como adquire menos materiais para empregar nas obras, acaba aproveitando mais as vantagens desse planejamento, uma vez que a tributação na entrada dos insumos é em menor proporção.

O que se conclui, portanto, é que a tributação do PIS e da Cofins inserida no contexto das construtoras, notadamente dos setores imobiliários e de incorporadoras, favorece mais as empresas que utilizam o método convencional do que o industrializado, sendo esse mais um ponto de vantagem competitiva provindo da tributação que interfere na escolha do modelo de negócio dessa categoria.

Encontram-se atualmente em discussão algumas propostas de Reforma Tributária a ser realizada no Brasil. Assim, neste ponto é de rigor expor que as constatações feitas a respeito do PIS e da Cofins aplicáveis à construção civil mudam radicalmente numa análise à luz das proposições que estão em trâmite no Congresso Nacional, notadamente o PL 3.887/2020, de autoria do atual Ministro da Economia, Paulo Guedes. O que gera preocupação é que, pelo Projeto de Lei, vislumbra-se um distanciamento possivelmente ainda maior entre o processo civil convencional e o processo industrializado.

A fim de expor o assunto em minúcias, serão delineadas maiores elucidações a respeito desse cenário em tópico posterior, próprio a discutir as alterações que provavelmente serão realizadas com a Reforma Tributária.

MATERIAIS E MÃO DE OBRA PRÓPRIA

É consenso que os custos trabalhistas são elevados no Brasil frente a boa parte das demais economias do mundo. Assim, é comum que a chamada “desoneração da folha” seja um tema recorrentes no âmbito das propostas de reforma tributária.

No caso da busca de isonomia para a construção industrializada, porém, é preciso atenção. Isso porque o emprego de processos industrializados tende a reduzir o uso de mão de obra pelas construtoras. Por isso, onerar os materiais e desonerar a folha pode resultar em distorções ainda maiores em prejuízo da construção industrializada.

6. PROPOSTAS DE SOLUÇÕES

6.1. Direito Comparado

6.1.1. União Europeia: IVA (VAT)

O panorama da União Europeia em matéria tributária é bastante diverso do brasileiro. De início, é de se destacar a existência de um único imposto incidente sobre o valor agregado (*value-added tax* ou VAT), que, neste documento, será chamado de IVA (imposto sobre valor agregado ou adicionado).

As normas gerais que regulam o IVA são estabelecidas nas diretivas do Conselho da União Europeia e possuem caráter supranacional, vinculando, assim, os Estados membros do bloco econômico. Compete ao Estado membro dispor somente sobre as matérias não especificadas nas diretivas, como, por exemplo, as alíquotas — obedecendo, nesse ponto, patamares mínimos estabelecidos para todo o bloco —, os prazos de recolhimento e as normas de fiscalização e arrecadação do tributo.

Regra geral, essas diretivas estabelecem que o IVA é um imposto único sobre o consumo que se aplica a operações de circulação de bens, prestação de serviços, produção de bens e importação. Como delineado, não é essa a sistemática adotada no Brasil atualmente: aqui, prevê-se um imposto incidente sobre a prestação de serviços em geral, um imposto para a circulação de bens e mercadorias e um imposto incidente sobre a industrialização de produtos. Essa diversidade gera uma ampla gama de regimes tributários que, inevitavelmente, imprimem complexidade ao sistema brasileiro.

Além disso, o IVA também está sujeito ao regime da não cumulatividade, permitindo a formação de uma base ampla de crédito. Isso significa que o imposto incide somente sobre o valor acrescentado em cada etapa de circulação do bem, prestação do serviço ou produção do bem, desenhando um sistema de tomada de crédito pelos agentes inseridos na cadeia que lhes assegura a compensação posterior do montante que já foi pago a título de tributo. Desse modo, o número de operações pelas quais passa o bem ou serviço é irrelevante, em termos tributários, para a definição do preço pago pelo consumidor final.

Outro ponto de relevância é a inexistência de barreiras alfandegárias entre os Estados membros, o que significa que os bens podem transitar livremente no interior do território do bloco econômico. É por isso que não se fala em importação ou exportação nas operações realizadas entre Estados membros, mas tão somente em transações intracomunitárias (*intra-Community transactions*);³⁰ mais especificamente em entrega intracomunitária de bens (*intra-Community supply of goods*) e em aquisição intracomunitária de bens (*intra-Community acquisition*).

A importação, no caso, somente ocorre diante de operação realizada entre Estado membro e país externo à União Europeia, este chamado de País Terceiro (*Third Country*). O fato gerador do IVA, nessa situação, ocorre no desembaraço aduaneiro das mercadorias, após o que é aplicado o chamado princípio do destino: recolhe-se o tributo no país em que estiver situado o importador.

As exportações, por sua vez, assim entendidas as operações em que se entrega determinado bem a País Terceiro, são em geral isentas do IVA. As operações isentas não geram direito a crédito; no

³⁰ EY. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. 2020, pp. 434-435.

entanto, no que diz respeito especificamente às exportações realizadas por Estado membro, a legislação europeia permite que o exportador aufera crédito no momento da saída. Essa possibilidade favorece a formação da base ampla de crédito, a qual poderá ser utilizada para compensação nas operações posteriores.

Além disso, a legislação supranacional determina que, para as alíquotas normais, nenhum país signatário pode estabelecer percentual inferior a quinze por cento;³¹ para as alíquotas reduzidas, por sua vez — aplicáveis a um rol taxativo de bens e serviços —, são permitidas “uma ou duas”, desde que não inferiores a cinco por cento.³² Cada Estado membro dispõe da competência para fixar as alíquotas que entender cabíveis, respeitados esses limites mínimos. No caso da Alemanha, por exemplo, tem-se a alíquota comum de dezenove por cento e a alíquota reduzida de sete por cento.

Isto posto, cumpre trazer tal panorama para o contexto das empresas de construção civil.

Ressalte-se que a industrialização se caracteriza por permitir maior racionalização e efetividade à construção civil, o que favorece controle de custos, compliance ambiental, otimiza o uso da tecnologia e, sobretudo, diminui o tempo da construção. Pela sua própria definição, o processo industrial de fábrica, que é sobretudo um processo de otimização, envolve necessariamente um maior número de operações em relação ao que ocorre na construção civil tradicional. Essa constatação permite compreender as implicações que um sistema de tributo único e não cumulativo possui para o setor.

A existência de um imposto único sobre produção de bens, comercialização de bens e prestação de serviços já elide, por si só, o cenário de conflito de competências e também de bitributação que hoje se verifica no Brasil. Assim, não há possibilidade de incidência de três impostos distintos — no caso, IPI, ICMS e ISS — e, sobretudo, não há incidência conjunta desses tributos: o IVA é um só e, ao menos em tese, engloba de uma só vez todos os fatos geradores incluídos nessas três siglas.

Além disso, a formação de uma base ampla de crédito também é favorável à construção civil industrializada. Veja-se que, se a regra é de que cada operação tributada permite tomada de crédito, é forçoso concluir que grande número de operações tributadas permite sucessivas tomadas de crédito. Tal montante poderá ser utilizado em momento posterior para compensar o débito que se formar do próprio IVA. Esse cenário, por óbvio, adquire grande relevância em um setor que é caracterizado pela realização de inúmeras operações e pela agregação de maior valor ao produto final.

De modo geral, as construtoras e empreiteiras são tributadas na União Europeia de maneira mais simplificada e menos onerosa em relação ao que ocorre no Brasil. Essa afirmação é especialmente verdadeira para a construção civil industrializada, porque, no cenário nacional, a incidência múltipla de tributos:

Acaba por encarecer e desestimular a adoção de um processo que necessariamente envolve maior número de operações e maior valor agregado em comparação à construção convencional;

Implica não só um conflito de competências federal, estadual e municipal, mas, também, falta de uniformidade nas operações interestaduais e intermunicipais

³¹ Diretiva 2009/47/CE da União Europeia, art. 97.

³² Diretiva 2009/47/CE da União Europeia, art. 98 e 99.

como um todo, tendo em vista que o ICMS possui normas específicas em cada Estado e o ISS possui normas específicas em cada Município; e

Impede a formação de uma base ampla de crédito, tendo em vista que a não cumulatividade do IPI gera compensação só para débitos de IPI e a não cumulatividade do ICMS gera compensação só para débitos de ICMS.

A União Europeia não se depara com esses problemas. Em comparação com o modelo brasileiro, a sistemática europeia viabiliza de fato a adoção do processo industrializado na engenharia, o que permite a adoção de técnicas mais modernas e racionalizadas e favorece o aquecimento do setor. Ao contrário do que ocorre no Brasil, portanto, ao menos sob a ótica da tributação, vislumbra-se um cenário de menor estímulo à construção convencional, que é mais demorada e mais sujeita a imprevistos.

6.1.2. EUA: Sales Tax e Use Tax

Levando-se em conta os contornos tributários do sistema brasileiro, pode-se dizer que a tributação adotada nos Estados Unidos da América possui ainda mais peculiaridades quando comparada ao IVA europeu.

De início, cabe salientar que, no território norte-americano, não se fala em competência federal para a instituição de um imposto incidente sobre o valor agregado, mas tão somente em impostos instituídos em nível estadual ou em nível local, chamados de *sales tax* e *use tax*³³ (respectivamente, imposto sobre vendas e imposto sobre o uso,³⁴ traduções que não serão utilizadas neste documento).

Em suma, o *sales tax* incide sobre as vendas, transferências e permutas de produtos tributáveis feitas a um consumidor final. O sujeito passivo da obrigação, que é o responsável pelo recolhimento do tributo, pode ser o próprio vendedor (falando-se aqui em uma forma específica do *sale tax*, que é o chamado *privilege tax*), ou, então, o consumidor (havendo aqui o *consumer tax*).

O *use tax*, por sua vez, incide sobre o uso, armazenamento ou consumo de um bem ou serviço sobre o qual não houve a incidência do *sales tax*. Em verdade, a função do *use tax* é servir como um verdadeiro complemento tributário, sendo utilizado nos EUA principalmente para coibir práticas abusivas que buscam se esquivar da incidência do *sales tax* em operações interestaduais. Por conta disso, diz-se que o seu campo de incidência compreende todos os bens e serviços sobre os quais o *sale tax* não incide.³⁵

Expostas as definições gerais dos dois tributos, é de se ressaltar ainda que não há uniformidade no conjunto de jurisdições norte-americanas. Pelo contrário, é possível calcular a existência de aproximadamente treze mil jurisdições distintas em matéria tributária nos EUA.³⁶

A principal causa dessa realidade diz respeito às alíquotas. Via de regra, a maioria dos Estados impõe um percentual fixo para todo o território, havendo algumas exceções: sobre determinados produtos

³³ EY. *Op. Cit.*, p. 1372.

³⁴ Tradução livre.

³⁵ EY. *Op. Cit.*, p. 1373.

³⁶ *Ibidem*.

— como comida, roupas, alguns serviços e remédios —, alguns Estados, ao invés de conceder isenções, optam por aplicar uma alíquota menor; sobre outros, como, por exemplo, bebidas alcoólicas, pode ser aplicada uma alíquota maior.³⁷ As alíquotas locais, por sua vez, caso sejam autorizadas no interior de um Estado, podem variar significativamente. Por conta disso, é possível que, por exemplo, duas transações idênticas, cada uma feita em um estabelecimento distinto no interior do mesmo Estado, sejam tributadas em um montante diferente.

No caso específico da construção civil, as implicações tributárias dependem do contrato que for firmado sobre a obra.

A respeito, interessa sublinhar a existência de duas espécies contratuais principais:

Contrato por preço global (*lump-sum contract*), por meio do qual o construtor se obriga a executar o contrato pelo pagamento de um valor único, nele já englobados os materiais, os serviços, a mão de obra e as despesas no geral, sendo o valor da obra, portanto, determinado de acordo com todo o seu conjunto; e

Contrato por tempo e material (*time and material contract*), cuja remuneração é estabelecida com base no tempo gasto pela mão de obra e no valor dos materiais utilizados, havendo, assim, o fracionamento da construção em partes que terão, cada qual, um preço especificado de acordo com as despesas.

Essa diferenciação possui efeitos práticos na tributação: no primeiro caso, o do contrato por preço global, via de regra o construtor é considerado pela legislação como consumidor final. Assim, é a aquisição dos materiais o momento em que ele é obrigado a recolher *sales* e *use taxes*. Em contrapartida, os impostos não incidem sobre as operações posteriores, não sendo o serviço — e a posterior entrega da obra pronta —, portanto, tributados.

Já no segundo caso, este relativo ao contrato por tempo e material, como o construtor deve especificar no contrato cada item — incluindo a mão de obra — a ser utilizado ou consumido, ele é tratado no momento da aquisição dos materiais como se fosse um revendedor. Ele não é, portanto, tributado nesse momento. Os impostos, assim, incidem sobre os itens após sua utilização na obra, de acordo com a maneira como foram discriminados no contrato, ficando o próprio cliente da obra encarregado de pagar pelo valor dos tributos.

Outro ponto de relevância é a situação do subcontratante (*subcontractor*), figura análoga à do subempreiteiro no Brasil, que, de maneira geral, após firmar negócio jurídico com o contratante principal (*prime contractor*), torna-se responsável por toda a execução da obra, o que faz por meio de uma remuneração. Esse subcontratante, tal como ocorre com o empreiteiro no contrato a preço global, é obrigado a recolher o *sales* e *use tax* no momento em que realiza a compra dos materiais. Isso significa que ele é tratado nesse momento como consumidor final.

Há de se salientar, contudo, que essa regra de tributação que leva em conta a espécie de contrato firmado é excepcionada em cinco Estados — Arizona, Havaí, Mississippi, Novo México e Washington —, que não tributam o construtor e, por isso, podem ou não conceder isenções aos subcontratantes.

³⁷ Ibidem

Nesses locais, o construtor e o subcontratante são, em geral, juridicamente tratados como se revendedores fossem.

Destrinchadas as linhas gerais da tributação incidente sobre a construção civil nos EUA, é de se repisar a mesma constatação principal que se fez em relação ao IVA europeu: também esse modelo resolve o problema do conflito de competências presente na atual tributação incidente sobre o processo industrializado brasileiro. Muito embora a sistemática adotada pelos EUA frequentemente gere distorções de preço, principalmente quando se levam em conta dois serviços idênticos que são prestados em pontos diferentes no interior de um mesmo Estado, é fato que a existência de dois impostos que não se confundem acarreta maior simplicidade ao funcionamento do sistema.

Outro ponto de divergência dos EUA em relação ao Brasil é que, como exposto, a tributação norte-americana varia em função da espécie de contrato que foi firmado. Uma vez adotado o modelo de contrato por preço global, o construtor recolhe o imposto logo no momento da compra dos materiais. Fazendo-se a opção pelo contrato por tempo e material, por sua vez, a tributação é feita ao final, sendo tributados os materiais já acoplados à obra.

Esse cenário é distinto da realidade brasileira. É certo que, no Brasil, como exposto no tópico 5.2.1, existem figuras análogas ao contrato por preço global e ao contrato por tempo e material norte-americanos, havendo diferenças somente na nomenclatura. O Direito brasileiro os denomina de empreitada por preço global e empreitada por preço unitário.³⁸ Via de regra, contudo, aqui a incidência dos tributos é definida conforme as regras estabelecidas em lei, não sendo possível afirmar, SILVA, Caio Mário Pereira da Silva. Op. Cit., p. 209. ao menos por ora, que alguma das modalidades contratuais sofre maior tributação do que outras.

No caso, como exposto anteriormente, pode ocorrer de os tribunais — como, por exemplo, o STJ no julgamento do já mencionado REsp 247.595/MG — considerarem que, na execução de um contrato de empreitada por preço global, como as peças não são transferidas em unidades para o contratante, mas acopladas à obra e, portanto, entregues em conjunto, elas não sofrem a incidência de um tributo próprio da comercialização (como o ICMS). A lógica, contudo, é bastante distinta do modelo norte-americano, no qual o contrato por preço global enseja a tributação dos materiais logo na aquisição efetuada pelo construtor.

Esse contexto já é capaz de delinear as dificuldades que se encontrariam caso o sistema norte-americano fosse implantado no Brasil. Neste sentido, deve-se considerar que os EUA possuem uma lógica voltada à sua realidade, que é essencialmente distinta da nossa legislação. Isso por conta da maneira como a Constituição Federal de 1988 estruturou os tributos: aqui, a própria Carta Magna estabeleceu qual ente federado possui competência para instituir determinado imposto, podendo haver ainda a incidência concomitante de contribuições especiais, como aquela destinada ao PIS e a COFINS. Essa sistemática estrutura todo o ordenamento jurídico brasileiro, inclusive no que diz respeito à maneira como a fiscalização é feita pelo Estado.

Assim, é certo que, tal qual o IVA europeu, o modelo norte-americano é apto a solucionar alguns dos principais problemas que hoje se observam no processo industrializado no Brasil. No entanto, a adoção de um sistema de sales taxes e use taxes no país exigiria nada menos que uma radical

³⁸ SILVA, Caio Mário Pereira da Silva. Op. Cit., p. 209.

modificação da nossa Constituição atual, o que se mostra inviável e contraproducente aos objetivos que se busca atingir. No caso, um modelo similar ao europeu já bastaria para ao menos elidir as questões do conflito de competências e da bitributação, sendo o funcionamento da tributação da União Europeia muito mais adequado à realidade brasileira.

Em ambos os casos, deve-se recordar que essa multiplicidade de competências, além de onerar pesadamente a construção industrializada, retira a capacidade competitiva em relação à construção tradicional, acomodada de forma mais estável na tributação do ISS, cuja alíquota é bastante inferior à dos tributos indiretos mencionados.

O REGIME TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO NÃO É PARÂMETRO

É certo que o regime tributário dos EUA, baseado na dupla *sales tax* e *user tax*, não se caracteriza como obstáculo para a difusão da construção industrializada. Apesar de potencial gerador de algumas distorções, estas não se prendem, do ponto de vista setorial, à escolha desta ou daquela tecnologia ou método construtivo, sejam eles mais ou menos industrializados.

Porém, o regime norte-americano não é, ao menos no momento atual, uma referência para o Brasil. Sua lógica é de tal forma distinta que seria necessário alterar de forma radical o arranjo federativo presente na Constituição Federal brasileira.

6.2. Reforma Tributária no Brasil

Exposto o panorama da tributação existente nos EUA e na União Europeia, cumpre agora analisar as propostas de mudança que hoje existem no Brasil, notadamente aquelas que se apresentam como reformas tributárias. De início, serão expostas as linhas gerais que envolvem cada proposta e, então, serão tecidas considerações específicas que interessam ao setor da construção civil, em especial ao da construção civil industrial.

A respeito, não é demais ressaltar que o Brasil sabidamente possui o sistema tributário mais caro e complexo do mundo.³⁹ Por esse motivo, as buscas para a efetivação da chamada teoria da tributação ótima⁴⁰ têm sido muitas, e os projetos de lei que visam a reformá-lo não são novos no país.

De modo geral, as origens dessas iniciativas remontam ao Governo Fernando Henrique Cardoso, período em que foi apresentada ao Congresso Nacional a PEC 175/1995. Por meio dessa proposta, objetivava-se, em suma, a unificação do IPI e do ICMS em um único tributo que, assim como esses dois impostos, fosse não cumulativo.

Já em relação às alíquotas, propunha-se a adoção de uma especificamente relativa à União e outra específica aos Estados, de modo que ambas, (i) em termos geográficos, fossem uniformes em todo o

³⁹

Retirado

de:

https://www.valor.com.br/sites/default/files/infograficos/arte/2019/09/19/especial_tributos_v2/tributos_v2.html.
Acesso em: 24 ago. 2020.

⁴⁰ Segundo Luís Eduardo Schoueri, a “teoria da tributação ótima procura uma estrutura tributária que permita ao governo arrecadar a receita necessária para o financiamento de seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos, ao menor custo possível em termos de perda de eficiência econômica”. Tal estrutura deve necessariamente vir balizada pelas máximas da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade política e da equidade. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, versão digital, p. 87.

território nacional, e, (ii) no que diz respeito à seletividade, variassem em função do princípio da essencialidade: quanto maior a essencialidade do bem, menor seria a sua alíquota.

O período durante o qual tramitou a PEC 175/1995, contudo, tendo em vista as adversidades presentes no cenário econômico no final do Governo FHC, não era favorável à sua aprovação. Assim, o que se concretizou de fato foi somente a aprovação da LC 89/1996, responsável por estabelecer as regras gerais do ICMS.

O governo Lula, por sua vez, apresentou perante o Congresso Nacional a PEC 233/2008. Suas premissas eram:

A criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA-F), resultante da fusão da contribuição ao PIS, da COFINS, da CIDE-Combustíveis e da contribuição sobre a folha de pagamento para o Salário-Educação;

A extinção da CSLL;

A unificação da legislação concernente ao ICMS; e

A criação de um novo ICMS de arrecadação devida ao ente de destino, cabendo ao Estado produtor apenas 2% da alíquota total.

Nesse sentido, o projeto sofreu críticas por não ter incluído no IVA-F tributos como o IPI e o ISS. Além disso, possivelmente por conta da demora com que o então a PEC fora apresentada ao Congresso Nacional, sua aprovação fracassou.

Atualmente, a PEC 233/2018 encontra-se apensada à PEC 31/2007, que, pronta para votação no Plenário da Câmara dos Deputados, possui chances remotas de aprovação, tendo em vista as divergências entre o governo atual e o proponente do projeto.

Assim, centralizando-se o debate nas propostas que parecem mais vivas na perspectiva do Parlamento, cumpre delinear as características gerais que marcam a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019.

6.2.1. PEC 110/2019

A PEC 110/2019, apresentada ao Senado Federal no final do Governo Michel Temer, carrega o mesmo teor da antiga PEC 293/2004, a qual havia sido então relatado pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR) durante o Governo Luís Inácio Lula da Silva.

A PEC 110/2019 visa primordialmente à simplificação e a racionalização do sistema tributário nacional, em especial das disposições aplicáveis ao consumo e a prestação de serviço. Em linhas gerais, pode-se dizer que a proposta é muito mais radical do que os projetos que haviam sido apresentados até então.

Propõe-se, em suma, a unificação do ISS, ICMS, IPI, PIS, COFINS, IOF, Salário-educação e CIDE-Combustíveis, que então dariam lugar a dois impostos: o imposto sobre bens e serviços, similar ao imposto sobre valor agregado europeu (IBS), e o imposto específico sobre bens e serviços (IS).

Destrinchando-se os termos da proposta, o então denominado IBS seria instituído por lei complementar. Além disso, seria arrecadado de forma centralizada e conjunta, o que ocorreria por

meio do chamado Superfisco Nacional. A nova entidade fiscalizadora, assim, formada pela conjunção dos Fiscos Estaduais e Municipais, seria dotada de garantia de indivisibilidade, independência funcional e autonomia, bem como custeada por parcela dos valores de arrecadação. Seus dirigentes, por sua vez, seriam escolhidos pelos governadores.

Além disso, prevê-se que o imposto seja não cumulativo, e a sua arrecadação remetida ao Estado de destino do bem ou do serviço. Ele também não incidirá sobre a exportação; terá ampla base de incidência, inclusive sobre intangíveis, locações e cessões de bens e direitos; será cobrado “por fora” (isto é, com aplicação de alíquota posteriormente à fixação do preço final); em regra, terá alíquotas idênticas em todo o território nacional; e, por fim, as suas alíquotas poderão variar em função do princípio da essencialidade, recaindo maior ônus sobre os produtos considerados supérfluos.

Já o IS, de natureza eminentemente fiscal, possui a finalidade de complementar a alíquota do IBS, com função análoga à da CIDE-combustíveis. Nesse sentido, incidirá especificamente sobre petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e, por fim, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Além disso, a alíquota do IS não poderia ser, segundo a proposta, superior à do IBS — excetuados, aqui, os cigarros e as bebidas alcoólicas —, e sua arrecadação seria dividida entre os Estados.

Trazendo-se a PEC 110/2019 para o contexto da construção civil industrializada, a reforma tributária promete resolver satisfatoriamente a questão atinente ao conflito de competências entre os entes federados. Isso porque a reunião de oito tributos — ao menos cinco dos quais estão ínsitos à atividade da construção civil — em duas únicas siglas, sendo uma delas submetida ao regime da não cumulatividade, permitirá a formação de uma base ampla de crédito e resolverá o problema da bitributação, que hoje é um dos principais entraves à adoção e ao desenvolvimento de processos industrializados na construção civil.

Assim, sob a ótica do conflito de competências, especialmente no que diz respeito ao ISS, ICMS e IPI, pode-se dizer que a reforma prevista pela PEC 110/2019 promoverá maior simplificação do sistema como um todo, o que é inquestionavelmente um ganho a um setor como o da construção civil industrializada, que, no Brasil, é tão permeado por complexidades tributárias.

Exclusivamente no que diz respeito a esse aspecto, portanto, trata-se de um cenário positivo mesmo para as empresas que optarem por aderir a processos industrializados, tendo em vista que a confusão que se faz atualmente entre serviço, circulação de mercadorias e industrialização é questão crucial para a tributação incidente sobre esse tipo de sistema produtivo. Desse modo, no que tange a simplificação do sistema tributário, espera-se que a proposta da PEC 110/2019 gere estímulo ao setor da construção civil industrializada.

Por outro lado, a preocupação reside na possível majoração do valor recolhido a título de tributos. Isso porque a unificação de diversas siglas em um único imposto, com a geração de uma base ampla de crédito que elimine os conflitos de competência que hoje existem entre os entes federados, provavelmente virá também acompanhada de aumento das alíquotas. Assim, o que se prevê é que alguns setores que hoje são submetidos à aplicação de alíquotas muito altas serão beneficiados com o montante total resultante desse imposto único, ao passo que outros serão prejudicados com a elevação da carga tributária.

Essa sistemática onera em especial o setor de prestação de serviços, grupo no qual se inserem as empresas de construção civil, que, sendo contribuintes situadas no final da cadeia de consumo, costumam tomar pouco crédito em relação a outros agentes econômicos e são tributados pelo ISS, imposto com alíquota baixa. Assim, embora a adoção de um imposto único inegavelmente diminua a complexidade das obrigações tributárias a serem adimplidas, a geração de uma base ampla de crédito acompanhada de uma majoração de alíquotas pode não trazer benefícios, sob uma ótica estritamente econômica, às construtoras e empreiteiras em geral.

Esse é o principal ponto negativo que se vislumbra caso a proposta seja aprovada. O que se tem, até o momento, é a sinalização à possibilidade de adoção de alíquotas diferenciadas para os prestadores de serviços. Deve-se observar, contudo, que, pelo texto atual, as hipóteses de concessão de benefícios fiscais (como isenção, concessão de crédito presumido e outros incentivos) são restritivas: até o momento, encontram-se listados somente os alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação.

Seria também importante mencionar que, aprovada essa reforma, a tributação brasileira abriria mão de boa parcela do seu caráter extra fiscal, impedindo-se de influenciar, incentivar e apoiar atividades a partir da política fiscal. Isso se daria pela unificação das bases nos tributos mencionados. Dessa forma, embora tal proposta pudesse equilibrar parte das desvantagens do sistema atual, a sua aprovação impediria a criação de uma política mais consistente de apoio à construção industrializada.

Atualmente, a PEC 110/2019 encontra-se em trâmite no Senado Federal. A Proposta de Emenda deverá então ser submetida a regime especial de votação, no qual deverá obter três quintos de votos favoráveis dos membros da Casa e, caso aprovada, será encaminhada à Câmara dos Deputados, onde será instaurado o mesmo regime de votação.

6.2.2. PEC 45/2019

Por sua vez, a PEC 45/2019, apresentada à Câmara dos Deputados e idealizada pelo economista Bernard Appy, tem por objetivo, assim como a PEC 110/2019, a simplificação e racionalização do sistema tributário nacional através da reunião, em uma única sigla, de diversos tributos.

Novamente aqui se fala de um imposto sobre valor agregado (IBS), que, tal qual o IBS previsto na PEC 110/2019, será não cumulativo. A sua arrecadação será remetida ao ente federado de destino, e a sua fiscalização será feita conjuntamente pela União, pelos Estados e pelos Municípios. Além disso, também será um tributo com incidência “por fora”. E, de igual modo, o IBS da PEC 45/2019 não incidirá sobre as exportações.

Os tributos reunidos sob o IBS da PEC 45/2019, contudo, serão somente o ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS, sem a inclusão do IOF, do Salário-Educação e da CIDE-Combustíveis.

A PEC 45/2019 não permite a concessão de quaisquer isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais. Excetua-se aqui, contudo, a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos

termos a serem estabelecidos em lei complementar. Dessa forma, a ausência de uma política fiscal de incentivo, como mencionado acima, estaria ainda mais inviabilizada caso tal proposta fosse aprovada.

Assim, o texto é claramente pautado pelo princípio da neutralidade, que visa a retirar qualquer forma de interferência do governo sobre o sistema tributário.

Prevê-se também a instituição, por meio de lei complementar, de um segundo imposto. A sua finalidade, contudo, ao contrário do que ocorre com o IS da PEC 110/2019, é extrafiscal: objetiva desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Esses bens, no caso, não vêm listados na proposta do texto original e, em tese, serão definidos posteriormente por lei ordinária ou medida provisória.

Em relação às alíquotas, são previstas três distintas: uma referente à União, outra aos Estados e outra aos Municípios, que variarão conforme o Estado ou o Município de destino. No caso, cada ente federativo poderá estipular a alíquota que será aplicada em seu território, havendo a soma das três para o cálculo do valor total final, sem variação, contudo, para produtos considerados essenciais ou não. Não se fala aqui, assim, em tributação uniforme em todo o território nacional.

Pautando-se o que mais interessa ao setor de construção civil, é de se observar que essa proposta, tal qual a explicitada anteriormente, resolve o problema do choque de competências havido entre os entes. O que se vê aqui é a unificação de um sistema que engloba o ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS, que, hoje, são os tributos que mais trazem complexidades ao processo industrializado.

Assim, é possível afirmar que, sob a ótica específica da bitributação e da complexidade do sistema tributário, a PEC 45/2019 também oferece uma solução. A proposta, sem dúvidas, trará maior simplicidade à intrincada sistemática tributária em relação à qual, hoje, as empresas de construção civil têm de se adequar.

O ponto negativo, contudo, envolve uma vez mais a elevação da carga tributária incidente sobre o setor. O efeito final é idêntico àquele gerado pela PEC 110/2019: ainda que as alíquotas, aqui, sejam adotadas isoladamente por cada ente federativo, o que se prevê é o aumento da tributação sobre alguns setores e a desoneração usufruída por outros. Novamente, considerando-se que o setor de construção civil — assim como outros prestadores de serviços no país —, em geral, toma pouco crédito em relação a outros grupos, o que se vislumbra é uma desvantagem econômica em relação à sistemática atual.

Além disso, outro fator digno de nota é o fim de quaisquer benefícios fiscais.⁴¹ Esse apontamento ganha ainda mais relevância no que diz respeito ao Regime Especial de Tributação do Patrimônio de Afetação (RET), que, aplicável às incorporações imobiliárias, estabelece uma alíquota de menor monta ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, totalizando 4% sobre a receita mensal da incorporadora em

⁴¹ Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre:

(...)

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

relação à venda das unidades No contexto do Programa Minha Casa Minha Vida, inclusive, essa alíquota é hoje ainda menor, correspondendo hoje a 1%.

Portanto, o que pode ser dito da extinção dos benefícios fiscais prevista pela PEC 45/2019 é a perda de uma vantagem econômica não às construtoras industrializadas em específico, mas ao segmento da construção civil como um todo.

De maneira geral, assim, pode-se afirmar que, se por um lado haverá ganhos para as construtoras e empreiteiras em geral no que diz respeito à simplificação do sistema, esta decorrente do afastamento da bitributação e do conflito de competências tributárias, por outro há o temor de que, no que tange à arrecadação fiscal, haja maior oneração do setor.

Atualmente, a apreciação da PEC 45/2019 já é feita pela chamada Comissão Especial da Reforma Tributária, e encontra-se em trâmite na Câmara dos Deputados.

REFORMA TRIBUTÁRIA E PREÇOS RELATIVOS

Reformas tributárias não são neutras. É natural que modificações nas regras de tributação alterem preços relativos. No caso da construção industrializada, a fim de não criar entraves ainda maiores do que os que já existem, é fundamental tentar impedir o encarecimento dos serviços frente à mão de obra própria. Mesmo que resulte em maior isonomia entre os processos produtivos convencional e industrializado, uma modificação como essa seria danosa a todos os processos de “terceirização”, podendo dar marcha à ré nos poucos avanços já obtidos setorialmente.

6.2.3. O PL 3.887/2020 e a proposta do Governo Federal à Reforma Tributária EC 45/2019

Em julho de 2020, foi apresentado ao Congresso Nacional, pelo Governo Federal, o PL 3.887/2020, então idealizado pelo atual Ministro da Economia, Paulo Guedes.

Em suma, o projeto pretende a extinção da contribuição ao PIS e da Cofins, bem como a instituição da chamada Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), que incidirá sobre a receita bruta. Como exposto no tópico destinado à discussão das especificidades do PIS e da Cofins em relação à construção civil, vislumbra-se que essa é a proposta que trará maiores alterações no que toca a esses dois tributos.

Isso porque o projeto, que não traz modificações à Constituição Federal e destina-se somente a realizar alterações em leis ordinárias, diz respeito unicamente ao PIS e à Cofins. Assim, ele não abarca, como foi no caso das PECs 45 e 110, o sistema constitucional tributário de divisão de competências e, por conta disso, não resolve o problema aqui discutido da tributação simultânea do ISS, ICMS e IPI sobre a construção civil industrializada. Contudo, alguns aspectos desse Projeto de Lei merecem destaque, pois, caso ocorra sua aprovação, o que se prevê é o agravamento do cenário já prejudicial que circunda a tributação incidente sobre a construção civil.

O primeiro ponto a ser mencionado refere-se à possibilidade de extinção do regime cumulativo. Assim, o que se pretende é que a CBS seja exclusivamente não cumulativa, de modo a possibilitar a formação de uma base ampla de crédito, sem as restrições vigentes no atual modelo. A ressalva fica por conta da alíquota, que está prevista na monta de 12%.

Tal mudança terá impacto significativo sobre a tributação da construção civil como um todo, notadamente para as imobiliárias e incorporadoras, que poderão sofrer o aumento de quase 70% da alíquota de PIS/COFINS. Para mitigarem os danos desse aumento através da compensação dos créditos adquiridos, haverá ainda os custos de conformidade (despesas com pessoal para controle da parte fiscal), uma vez que o sistema é sabidamente mais complexo.

Além disso, o PL 3.887/2020, em seu art. 22, inciso IV, propõe a isenção na venda de imóvel residencial novo ou usado para pessoa física. A desoneração dessa possível contribuição para essa espécie de receita parece ser uma contrapartida ao aumento da tributação discutida.

Contudo, ao se analisar essa mudança à luz das diferenças setoriais da construção civil, o modelo convencional se beneficia mais do que o modelo industrial. Isso porque, no sistema não-cumulativo da CBS, se uma saída de mercadoria é isenta, sua entrada não permite a aquisição de crédito.⁴² Assim, o aumento de alíquota de 12% favorece aqueles que adquirem menos mercadorias para realizar o serviço, pois a entrada terá uma tributação maior.

Essa lógica decorre da constatação de que a construção convencional utiliza muito mais mão de obra das próprias construtoras, ao passo que a construção industrializada, pelas suas próprias características de otimização do tempo e racionalização dos processos, adquire muito mais mercadorias, notadamente aquelas produzidas em ambiente fabril.

Diante desse cenário, é correto concluir que a distância entre a construção civil tradicional e a industrial, em termos de tributação, tende a aumentar. Como o primeiro método realiza a maioria das etapas do serviço dentro da obra, o modo convencional ficaria ainda mais favorecido, pois se beneficiaria da saída isenta e não se desfavorece tanto com o ônus de não aproveitar créditos na entrada.

Assim, pode-se afirmar que o PL 3.887/2020 propõe alterações tributárias que prejudicam a construção civil como um todo. Isso porque o incentivo fiscal pensado para o setor se mostrou, em verdade, um desincentivo para utilização do método industrial, uma vez que traz mais vantagens competitivas a partir da tributação para o modelo tradicional, aumentando a falta de isonomia entre as categorias.

6.3. Mudanças pontuais na legislação e adoção de entendimentos judiciais

Analisadas as lições do direito comparado, bem como as situações de cada proposta de reforma tributária e como isso afeta o setor de construção civil, importa agora as reflexões sobre possíveis soluções provindas de mudanças pontuais na legislação, que não necessitem de transformações estruturais do sistema brasileiro: seriam elas: a redução de alíquota e/ou base de cálculo de ICMS e a mudança de redação do item 7.02 da lista de serviço da LC 116/03.

6.3.1. Redução de alíquota e/ou base de cálculo de ICMS

⁴² Art. 11. É vedada a apropriação de crédito em relação a bens e serviços vinculados a receita não sujeita à incidência ou isenta da CBS, exceto nas hipóteses expressamente permitidas.

A redução de alíquota ou base de cálculo de ICMS para construção civil industrializada, de maneira que a desoneração do tributo não acarrete perda de arrecadação total, se apresenta como uma possibilidade, vez que o aumento potencial de escala de produção devido ao estímulo compensaria as diminuições pontuais do imposto.

Todavia, tal possibilidade encontra poucas chances práticas de ser implementada. O ICMS é um tributo estadual e distrital, cuja legislação em alguns pontos é compartilhada entre os Estados e Distrito Federal. Quanto à redução de base de cálculo, em perspectiva nacional, teria de haver um Convênio aprovado por unanimidade pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), órgão que reúne os secretários de Fazenda de todos os estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 1º, parágrafo único, inciso I, e 2º, §2º, da Lei Complementar 24/1975.⁴³

A aprovação de Convênios pelo CONFAZ é sempre uma tarefa difícil, pela necessidade de unanimidade entre os votantes, que engloba estados de diferenças econômicas, demográficas e culturais muito distintas. A título ilustrativo, se houver algum Estado que entenda que a construção civil industrializada não possui uma presença forte em seu território, e que a desoneração pela redução de base de cálculo iria diminuir a arrecadação desse, provavelmente votaria contra tal benefício, o que impediria a adoção em outros Estados e no Distrito Federal.

Já a redução não encontraria um entrave dessa natureza, contudo isso não significa caminho mais simples. A competência exclusiva dos Estados em seus territórios para instituir alíquotas é restrita a operações internas, pois alíquotas interestaduais têm valores fixos definidos pelo CONFAZ, válida em todo território nacional.

Dessa maneira, uma reforma desse tipo, além de não conseguir englobar todas as unidades federativas quanto às transferências interestaduais em relação às alíquotas internas, teria de haver um projeto de lei aprovado em cada Estado e Distrito Federal.

Por fim, cumpre destacar que a redução de alíquota e base de cálculo não resolveria o problema de conceitual de incidência de múltiplos tributos na construção civil industrializada, apenas seria um alívio financeiro para o setor, sem diminuir a complexidade do sistema, além de que também não teria impacto na tributação do IPI.

6.3.2. Ampliação do conceito de prestação de serviço de construção civil, incluindo materiais produzidos fora do canteiro de obras educação de alíquota e/ou base de cálculo de ICMS

⁴³ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo; (...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. (...)

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Como foi exposto, os conceitos de prestação de serviços, de industrialização e de circulação de mercadorias são por demais nebulosos, questão que há muito o legislador vem tentando resolver no Brasil.

No que diz respeito especificamente ao ISSQN e ao ICMS, a aparente solução que hoje vige é aquela trazida pela LC 116/2003, responsável por enumerar os serviços sujeitos à incidência do ISSQN, e pela LC 87/1996, que define as regras gerais aplicáveis ao ICMS.

Repise-se que, embora tenha estabelecido a incidência do ISSQN sobre o serviço de construção civil em geral, a LC 116/2003 excluiu de pronto desse campo o “*fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços*”,⁴⁴ o qual está, hoje, expressamente sujeito ao ICMS. Esse comando é também reforçado pela LC 87/1996, que determina a incidência do ICMS sobre o “*fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual*”.⁴⁵

Em poucas palavras, exprimiram os dois dispositivos que, sobre a execução de obras de engenharia civil contratada sob o regime de empreitada, incidirá ISSQN. Contudo, retirou-se desse campo o fornecimento de itens produzidos pelo empreiteiro fora do canteiro de obras, que será tributada pelo ICMS.

Já no que diz respeito ao IPI, a aparente tranquilidade com que a Receita Federal aborda esse assunto se deve ao entendimento de o órgão não enxergar qualquer ilegalidade na incidência concomitante de IPI e ISS sobre uma mesma operação, justificando esse posicionamento pela inexistência de qualquer norma que disponha em sentido contrário. Não apenas, outro motivo pelo qual o Poder Executivo federal se mantém tão omissos com relação ao tema é a constatação de que a TIPI atualmente atribui alíquota zero à produção de todas as construções pré-fabricadas.

Contudo, não obstante a imperatividade dos dois dispositivos de lei sobre o ISSQN e o ICMS e do entendimento da Receita Federal a respeito do IPI, eles ainda estão longe de ser satisfatórios para aqueles que hoje se dedicam às obras de empreitada no Brasil.

Isso porque, em primeiro lugar, a legislação que trata do ISS e do ICMS é por demais antiga: a LC 87/1996 data de mais de duas décadas atrás, ao passo que a LC 116/2003, embora mais recente, praticamente repete o teor do Decreto-lei 834/1969, este anterior à própria CF/1988.

Dada a antiguidade dessas normas, elas não foram capazes de acompanhar as mudanças que a introdução da tecnologia promoveu na construção civil, estando incontestavelmente anacrônicas em relação à atual adoção massificada de técnicas para a otimização dos custos e do tempo. Aqui se inclui, por óbvio, a fabricação de elementos pré-moldados em ambiente industrial, que cada vez mais é adotada como forma de racionalização da execução da obra. Portanto, é possível afirmar com firmeza que as leis atuais não são adequadas à tendência de industrialização na engenharia.

Em segundo lugar, ainda sobre o ISSQN e o ICMS, a suposta saída encontrada pelo legislador com a edição da LC 116/2003 e da LC 87/1996 nunca resolveu de fato a questão da tributação incidente sobre a construção civil. Veja-se que, da maneira como foram delineadas as regras gerais sobre esses

⁴⁴ Item 7.02 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003.

⁴⁵ Art. 2º, V, da LC 87/1996.

dois impostos, o que se observa na prática é a existência de enorme complexidade na sistemática tributária do setor, havendo inúmeros casos sobre os quais há entendimentos conflitantes entre o Poder Judiciário, os fiscos estaduais e os fiscos municipais. Ora se entende pela incidência de ICMS, ora se entende pela incidência de ISS; quando não muito, a resposta encontrada é pela incidência conjunta dos dois gravames.

Em terceiro, é de se salientar que, em relação especificamente ao IPI, muito embora a produção de elementos pré-fabricados hoje desfrute de alíquota zero no sistema tributário brasileiro, fato é que, por expressa previsão legal, o Poder Executivo pode aumentar o percentual do tributo com a mesma facilidade com que o diminuiu,⁴⁶ e, ainda, a aplicação dessa alíquota depende de interpretações fluidas do fisco federal sobre o conceito de pré-fabricados.

Isso significa que, se hoje a produção de elementos pré-fabricados goza de certo incentivo no âmbito federal por conta do valor zero de IPI, tudo por mera opção do Poder Executivo federal, a Administração Pública tem a liberdade de, amanhã ou a qualquer momento, estabelecer um aumento de alíquota que pode chegar a um máximo de trinta por cento sobre a base de cálculo.⁴⁷ E, como a majoração da alíquota do IPI também não se sujeita ao princípio da anterioridade do exercício financeiro,⁴⁸ o valor devido pelo tributo poderá ser cobrado do contribuinte já noventa dias depois do seu aumento.⁴⁹

E, por último, também decorre desse conflito de competências o fenômeno da bitributação, o que causa enorme ônus econômico sobre a construção civil. Não são poucas as situações em que se verifica a ocorrência conjunta de ISSQN e ICMS sobre os mesmos itens, a começar pela própria produção de elementos pré-fabricados: por serem produzidos externamente ao canteiro de obras, são onerados de início pelo ICMS; após acoplados à obra, ocorre a incidência do ISSQN.

E, no mesmo sentido, nada obsta a possibilidade de o Poder Executivo federal também aumentar a alíquota do IPI incidente sobre a produção de elementos pré-fabricados. Não apenas, outras atividades da construção civil que são industrializadas e não se definem como “pré-fabricação” estão normalmente no campo de cobrança do tributo, sendo perfeitamente possível que ocorra uma situação que atraia a incidência conjunta de ISSQN, IPI e ICMS.

Assim, o cenário que se tem é de desestímulo não só à construção civil como um todo, mas também e especialmente à construção civil industrial. Muito embora a industrialização hoje seja a tendência na engenharia em grande parte no mundo, o pesado ônus tributário a que as construtoras estão submetidas impede o avanço dos processos industrializados, o que faz com que, em muitas situações, a opção pela construção civil convencional — com todos os seus encargos de maior tempo de

⁴⁶ Essa faculdade foi dada pelo art. 97, II, CTN, que, dispendo sobre as exceções ao chamado princípio da legalidade, estabeleceu que o Poder Executivo, tendo o objetivo de incentivar ou desestimular determinada atividade, pode aumentar ou diminuir a alíquota do IPI através de simples ato do Presidente da República, sem necessidade de edição de lei.

⁴⁷ Art. 69, Decreto-lei 7.212/2020

⁴⁸ Conforme o art. 150, § 1º, CF, a modificação da alíquota do IPI também não se sujeita ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, podendo o novo valor ser cobrado, portanto, no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que o aumentou.

⁴⁹ Pelo princípio da anterioridade nonagesimal, os tributos, via de regra, só poderão ser cobrados noventa dias depois de publicada a lei que os aumentou ou instituiu, tal como dispõe o art. 150, III, “c”, CF. O IPI obedece normalmente ao princípio da noventena.

execução e surgimento de custos não previstos no curso do processo — ainda seja mais vantajosa em termos tributários.

Desse modo, tendo em vista as demandas de redução da complexidade tributária, diminuição dos custos fiscais e adequação da legislação às necessidades contemporâneas da industrialização, a solução que melhor atende a todos esses aspectos é uma reformulação da legislação que faça ampliar o conceito de prestação de serviços de construção civil, de modo que sejam englobados, necessariamente, os materiais produzidos fora do canteiro de obras, sejam industrializados ou não e, ainda, um reconhecimento legislativo da especificidade do setor industrial de construção.

Para que traga uma resposta efetiva a todas as questões que foram delineadas, essa proposta deve ocorrer de maneira a afastar de pronto a incidência do ICMS e do IPI sobre quaisquer etapas da obra, abrindo espaço somente para a cobrança de ISSQN.

Trata-se de postura em parte semelhante àquela delineada pelo STJ nos casos em que decidiu pelo afastamento da incidência de ICMS sobre o fornecimento de elementos pré-fabricados. O que se vislumbra aqui, contudo, é a positivação dessa postura na própria lei, com vistas inclusive a impedir a tributação pelo IPI e a alargar o conceito de prestação de serviços de construção civil, de modo a serem incluídos na definição todos os itens produzidos fora do canteiro de obras.

Tal solução não só desonera enormemente o setor da engenharia como um todo, como, também, simplifica de modo significativo a complexa sistemática de tributação atualmente incidente sobre o regime de empreitada, que estará sob a abrangência de somente um tributo.

Sem dúvida alguma, cuida-se de resolução muito mais adequada à realidade brasileira do que aquelas trazidas pelos sistemas europeu e norte-americano, tendo em vista que os Estados Unidos e os países signatários da União Europeia possuem características próprias daqueles sistemas.

Decerto que seria por demais complexo transportar a lógica de duas regiões estruturalmente distintas da realidade brasileira para o território nacional, não sendo essa proposta viável sob o ponto de vista técnico e tampouco sob o ponto de vista prático. A adoção tanto do IVA europeu quanto do *sales and use tax* norte-americanos implicaria a realização de alterações substanciais do ordenamento jurídico brasileiro, não sendo esse o objetivo que aqui se persegue. Assim, o cenário que se projeta — de ampliação da abrangência do ISS e afastamento do ICMS e do IPI — também se mostra mais adequada do que as experiências internacionais.

Da mesma maneira, também é inegável que essa resposta é muito mais simples e satisfatória do que as soluções oferecidas pelas atuais PECs da Reforma Tributária. Isso porque uma reformulação das normas de ISS, IPI e ICMS demandaria muito menos esforços do que a aprovação de toda uma reforma tributária no país. Neste sentido, constata-se que, ao contrário do que ocorre no processo legislativo ao qual se submete uma Proposta de Emenda Constitucional, uma mudança legislativa infraconstitucional não passa pelo imperativo de aprovação por maioria qualificada em dois turnos no Congresso Nacional.⁵⁰ Trata-se unicamente de uma modificação da legislação que não envolve um procedimento tão rígido quanto o que se exige para uma Emenda à Constituição.

⁵⁰ Art. 60, CF. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

Além disso, levando-se em conta as discussões que já se travaram sobre as atuais Propostas da Reforma Tributária, o que se pode presumir da instituição de um imposto único que abarque ISS, IPI e ICMS é o aumento da carga tributária final para os setores de prestação de serviços em geral, o que inevitavelmente inclui o da construção civil.

Assim, se de um lado as duas PECs que estão em trâmite resolveriam com sucesso o hodierno problema da complexidade tributária, de outro é quase certo que a existência de um tributo único implicaria a fixação de alíquotas elevadas, o que oneraria sobremaneira o regime de empreitada no Brasil. Tal possibilidade certamente não é bem vinda em um momento em que se buscam formas de estímulo ao setor.

Por conta disso, entende-se aqui que a resposta mais adequada, ao menos sob a ótica da construção civil industrializada, é aquela que meramente reformule a legislação infraconstitucional e afaste de vez o ICMS e o IPI sobre quaisquer etapas da obra, de modo a fazer incidir sobre elas somente o ISS. Em termos práticos, sugere-se a mudança de redação do item 7.02 de forma excluir do texto a exceção prevista:

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.

Como se nota, a redação sugerida apenas retira do item 7.02 a expressão “exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS”, pois, afastando a proibição prevista da incidência exclusiva de ISS para etapas de construção fora do canteiro de obra, ela passa a ser permitida.

Contudo, é importante destacar que, pelo entendimento da Receita Federal expostos em outros assuntos que dizem respeito a tributação concomitante do IPI com o ISS, discorrido no tópico específico de IPI, é possível vislumbrar que, mesmo com essa nova redação, entenda o órgão que haveria incidência do imposto federal na transferência de parte da obra construída em ambiente industrializado, pois não há regra específica que vedasse a tributação simultânea dos tributos, como há no ICMS.

Tal entendimento, se vier a acontecer com a nova redação, deve ser rechaçado, pois atentaria contra as regras constitucionais de competência, bem como o posicionamento sólido do Superior Tribunal de Justiça sobre assuntos análogo, como exaustivamente exposto neste trabalho.

Todavia, em atenção ao risco apontado e com o receito que mesmo com uma alteração legislativa satisfatória ao pleito da construção civil industrializada a Receita Federal não venha a reconhecer o ganho dos contribuintes, outra forma de afastar em definitivo a incidência do IPI é inserir na nova legislação complementar visada disposição nesse sentido:

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, inclusive o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que não fica sujeito ao ICMS e ao IPI.

Percebe-se que essa redação refutaria o argumento da União sobre a falta de previsão expressa para a vedação de bitributação e pela incidência exclusiva do ISS. Logo, caso entenda-se por necessário dirimir qualquer questão que, porventura, possa ser levantada pela Receita Federal sobre cumulatividade de incidência de ISS e IPI, sugere-se, de forma subsidiária, a segunda proposta de redação do item 7.02 da Lei Complementar 116/2003.

Acompanham essas propostas de nova redação na legislação complementar de solução, outras medidas normativas que tratem a construção civil industrializada de forma especificada, para que seja possível identificar e superar os problemas conceituais que envolvem o setor.

Assim, além da mudança na Lei Complementar 116/03 sugerida, vê-se necessário também a criação de um regime de tributação próprio à construção civil, que regulasse de forma satisfatória as mudanças trazidas pela redação, de forma a trazer novas delimitações aos limites de competência entre ISS, ICMS e IPI, e superar possíveis outros conflitos em potencial que pudessem surgir de uma nova legislação.

Também beneficiaria o setor a criação de uma Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) específico para o setor da construção civil com emprego de sistemas construtivos industrializados. Isso porque, atualmente existem poucas classificações para a construção civil, sendo que não se adequam à realidade das atividades desenvolvidas pelo setor. São elas: grupo 412, relacionados à construção de edifícios; 4292-8/01, para montagem de estruturas metálicas; 2330-3/01, que se referem à fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda; e 2511-0/00, que diz respeito à fabricação e montagem de estruturas metálicas.

Essa divisão, naturalmente, também ajudaria a selecionar com mais qualidade os insumos próprios da construção industrializada, separando os meros artefatos industriais das estruturas pré-fabricadas próprias ao ambiente da industrialização em construção civil. A divisão administrativa dessas classificações ajudaria a montagem de políticas fiscais mais assertivas, e que buscassem uma maior neutralidade na tributação da construção civil.

Como se nota dessas classificações, elas tratam separadamente as etapas de industrialização e de construção, o que não ocorre na construção civil industrializada.

A mudança no item 7.02 da LC 116/03 para excluir a exceção prevista de fornecimento de mercadorias produzidas fora do local de obras, vinda conjuntamente com um regime especial tributário que regulamentasse essa transformação e trouxesse novos contornos para as competências tributárias do ISS, IPI e ICMS, bem como com a criação de um CNAE específico para a construção civil industrializada, além de ser o caminho mais viável de implementação do que as reformas constitucionais aqui estudadas, também é mais satisfatória para os anseios do setor.

Por fim, vale ressaltar que a proposta de mudança na Lei Complementar 116/03, ao propor uma uniformização de tratamento tributário dos processos construtivos industrializados e convencionais, resolve importante aspecto dos conflitos de competência tributária que desprivilegiam a construção civil industrializada. Mas a despeito de seus méritos, a presente proposta não deve prescindir de uma análise dos impactos econômicos específicos nas diversas cadeias que compõem a cadeia da construção. De fato, é necessária uma avaliação dos impactos de acumulação de tributos indiretos nas cadeias anteriores às dos contribuintes sujeitos ao novo modelo fiscal – tributação exclusiva de ISS

sobre as operações realizadas para a industrialização em construção civil. Cadeias mais alongadas, ou com baixo valor agregado por etapa, poderão sofrer uma acumulação dos tributos incidentes nas operações anteriores às relativas à construção. Isso significa que apenas com um estudo de impactos econômicos será possível avaliar o efeito nos custos dos produtos para cada segmento.

CONSERVADORA E VIÁVEL

Afastar em definitivo a incidência do IPI e do ICMS da construção industrializada, de modo a fazer incidir apenas o ISS, pode parecer uma solução pouco ousada e, portanto, conservadora.

Ocorre que a questão tributária no Brasil se reveste de aspectos tão variados e complexos que a melhor solução para a isonomia, objeto deste estudo, tende a ser a mais viável e não a melhor.

Entre o possível e o desejado, o possível vence quando se trata de tributos e quando as carências setoriais e macroeconômicas são tão grandes.

7. CONCLUSÃO

De todo o exposto, é possível afirmar que a tributação atualmente disposta para a construção civil trata de maneira não isonômica dois modelos distintos de prestação desse serviço. Por atrelar a incidência do ISS, ICMS e IPI, a produção dentro ou fora do canteiro de obras a tributação é mais onerosa para aqueles que decidem utilizar os métodos mais avançados de construção, o que, por vezes, acaba por estimular a opção pela utilização do processo convencional de construção civil.

E, tendo em vista os panoramas internacionais de tributação e também as atuais propostas de Reforma Tributária no Brasil, o que se propõe é uma solução diversa, que, sob a ótica da construção civil industrializada, possui maiores vantagens em relação à adoção do IVA europeu, à adoção do sales e use tax norte-americanos e à modificação da Constituição brasileira: com a ampliação do conceito de prestação de serviços de construção civil, de modo a necessariamente abarcar processos que ocorram exteriormente ao canteiro de obras, afasta-se o IPI e o ICMS e permite-se a incidência exclusiva do ISS sobre o regime de empreitada.

Essa saída colabora com a simplificação do regime tributário, com a eliminação do conflito de competências causador da incidência múltipla de tributos e, principalmente, com a desoneração do setor de construção civil, tendo em vista que a alíquota máxima do ISS estabelecida por lei é inferior às das do IPI e do ICMS.