



Construtoras não devem pagar ICMS por insumos em obras de terceiros

Editada em 2010, a Súmula 432 do Superior Tribunal de Justiça – STJ dispõe que “*as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais*”.

A súmula rechaça definitivamente a pretensão dos estados destinatários de cobrar das construtoras o chamado do “diferencial de alíquotas” do ICMS, quando da aquisição de insumos provenientes de outros estados. O diferencial de alíquota é exigível pelo Estado destinatário sempre que o adquirente for, simultaneamente, (i) consumidor final da mercadoria e (ii) contribuinte do ICMS (Constituição, artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea ‘a’).

O entendimento subjacente à súmula é o de que as empresas de construção civil *não são contribuintes do ICMS*, mesmo que sejam obrigadas a obter inscrição estadual, e mesmo que sejam contribuintes deste imposto em hipóteses *pontuais* (quando simplesmente revendem a mercadoria adquirida ou quando fabricam o insumo a ser empregado na obra de construção civil). Sob essa premissa, um dos requisitos referidos acima seria inócua, tornando inexigível o recolhimento do diferencial.

A jurisprudência do STJ foi construída a partir de julgamento realizado em 1999 (EDREsp 149.946), que reuniu as duas turmas do tribunal que até então divergiam sobre a matéria. A análise desse precedente desperta, a nosso ver, alguns questionamentos sobre a real extensão do entendimento consolidado na súmula. Indaga-se, objetivamente:

- (a) a norma sumulada aplica-se também quando o insumo adquirido é empregado em obra de terceiro?
- (b) a súmula também decidiu, implicitamente, que a alíquota na operação de aquisição é a *interestadual*? Ou é exatamente o contrário, ou seja, o diferencial é inexigível justamente porque a alíquota aplicável na aquisição deve ser a alíquota *interna* do estado remetente?

O acórdão proferido no EREsp 149.946 enfatiza que o caso sob análise referia-se à incorporação *direta*, na qual a construtora (que também era a incorporadora) ergue a obra *em imóvel próprio*. Confira-se: “*Destaco, desde logo, que a espécie em julgamento não cuida de empresa de construção civil que realizou obra por empreitada global, caso em que as mercadorias são adquiridas dos fornecedores em nome própria empresa e, depois, destinadas a obras de terceiros, proprietários e contratantes, quando há ato de comércio*”.

E, mais adiante, descrevendo a hipótese dos autos: “*Em tal situação, a empresa adquire mercadorias que são consumidas em suas próprias obras, não as comercializando. Esse fato caracteriza a inexistência de operação determinante da circulação econômica de mercadorias que fez nascer o fato gerador do ICMS*”.

A ênfase na distinção sugere que, em se tratando de obras de terceiros, a repercussão fiscal poderia ser diferente. No entendimento do voto condutor, o emprego do insumo na obra de terceiro caracterizaria



“ato de comércio”, convertendo a construtora em contribuinte do ICMS.

Se está correta nossa leitura do acórdão, então resta discordar da conclusão do Egrégio STJ. A utilização, pela construtora, de insumos fabricados por terceiros, em obra de terceiros não é tampouco hipótese de incidência do ICMS. De acordo com o item 7.02 da Lei Complementar 116/03, sujeita-se ao ICMS apenas o emprego de mercadorias fabricadas *pela própria construtora*.

Sendo própria a obra, simplesmente não haverá elo produtivo seguinte, de serviço ou de comércio; sendo de terceiro, o elo seguinte configurará relação unicamente de serviço. Em uma ou outra hipótese, a cadeia do ICMS estará encerrada na aquisição do insumo pela construtora.

Como se viu, a Súmula 432 acertadamente não toma a titularidade da obra como critério relevante a conformar seus comandos.

Pois bem. Se a construtora não é contribuinte do ICMS, então, a nosso ver, é *necessariamente* consumidora final das mercadorias que adquire. Não há uma terceira opção possível na construção teórica do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea ‘a’ da Constituição. Se o adquirente é consumidor final, poderá ser ou não contribuinte; mas a recíproca tem “mão única”: se é não-contribuinte, só pode ser consumidor final, ao menos para fins de ICMS.

E, se as construtoras são consumidoras finais não-contribuintes das mercadorias adquiridas, estará configurada a hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea ‘a’ da Constituição, portanto a hipótese de incidência de alíquota *interna* na operação de aquisição.

O acórdão do EREsp 149.946 parece, contudo, vislumbrar um *tertium genus* para o enquadramento da questão, criando a figura do adquirente “não-consumidor final não-contribuinte”. Transcrevendo apontamentos doutrinários nesse sentido, conclui o acórdão que “*ao adquirir tais mercadorias, [a construtora] não fez para seu consumo próprio, porém, como insumos que integraram as construções de sua responsabilidade*”.

Sob esse entendimento, a construtora não seria consumidora final das mercadorias adquiridas, mas “insumidora final”. Tal exegese afastaria integralmente a disciplina do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea ‘a’ da Constituição, que tem na figura do consumidor final a materialidade comum às suas hipóteses de incidência.

Nesse contexto, parece-me relevante, aí sim, apartar as situações de obra própria ou de terceiro. É que o próprio STJ decidiu recentemente (EREsp 884.778) que a relação entre a incorporadora e os adquirentes de unidades imobiliárias não é de serviço; se é assim, e sendo a incorporadora a própria construtora, não se poderá dizer que a mercadoria adquirida para emprego na obra seja insumo, pois não será uma utilidade usada na prestação de um serviço. Nessa hipótese, então, a construtora será efetivamente consumidora final, e não insumidora, do bem adquirido.

E, sendo consumidora final não-contribuinte, sói aplicar-se-lhe a alíquota interna na operação de aquisição.



Eis, enfim, as sucintas conclusões a que chegamos:

(a) apesar das ponderações constantes do EREsp 149.946, a Súmula 432 não distingue – no que faz muito bem – o emprego da mercadoria adquirida em obras próprias ou de terceiros, o que permite concluir que o diferencial de alíquotas é indevido em ambas as situações;

(b) em se tratando de obras próprias, contudo, a construtora é, inegavelmente, consumidora final dos insumos adquiridos, razão pela qual, ao menos nesse caso, a operação de aquisição deveria ser efetivada pela alíquota interna, a teor do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea ‘a’ da Constituição.

Date Created

29/05/2011