

A não Incidência do ICMS e do ISS no Fornecimento de Materiais, Máquinas e Equipamentos no Âmbito de Contratos de Empreitada Global, EPC ou *Turnkey*

Mauricio de Carvalho Silveira Bueno
Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP.

Marcelo Muratori
Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo objetiva analisar a não incidência do ISS e do ICMS no fornecimento de materiais, máquinas e equipamentos no âmbito da execução de contrato de construção civil, na modalidade de empreitada global, *Engeneering, Procurement and Construction* (EPC) ou *turnkey*. Para tanto, será feita uma investigação da legislação tributária vigente sobre o tema e do entendimento doutrinário e jurisprudencial a seu respeito.

Palavras-chave: ICMS, ISS, construção civil, empreitada global, *turnkey*, EPC, materiais de construção, máquinas e equipamentos.

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the tax aspects involving ICMS and ISS on the supply of building materials, machinery and equipment under a Engineering, Procurement and Construction (EPC) or turnkey construction contract.

To achieve the proposed goals, the doctrinal and jurisprudential understandings of the matter will be analyzed, as well interpretation of existing legislation on the subject.

Keywords: Value-added Sales Tax, Tax on Services, construction contracts, supply, turnkey, EPC, building materials, machinery, equipment.

1. Introdução

Os últimos anos têm sido marcados pelo significativo aumento de obras voltadas para o desenvolvimento da infraestrutura no Brasil. Com a crescente participação da iniciativa privada na consecução de tais empreendimentos a partir das últimas décadas, dúvidas relacionadas aos aspectos jurídicos dessas atividades têm sido paralelamente suscitadas.

Num cenário em que tais atividades permanecerão entre as principais protagonistas do crescimento da economia brasileira nos próximos anos, torna-se relevante analisar e debater os questionamentos jurídicos envolvendo os aspectos tributários decorrentes da atividade de construção civil.

A propósito, tratar da tributação desse tipo de atividade, por sua dinâmica envolver diversos tipos de obrigações de lado a lado, sempre deve ser feito com extremo cuidado.

Neste contexto, uma das questões que tem constantemente desafiado os intérpretes do Direito Tributário nos últimos anos envolve a incidência do ICMS e do ISS no fornecimento de máquinas e equipamentos no âmbito de contratos de *Engineering, Procurement and Construction (EPC)* ou *turnkey*. Com efeito, referida modalidade contratual, pela sua dinâmica e eficiência, tem sido uma das mais utilizadas pelas partes envolvidas na realização de obras de infraestrutura.

Nesse tipo de contrato, como bem define Luiz Olavo Baptista¹, o contratado tem a seu cargo a concepção, o projeto, a gestão de compras e a construção da obra, que devem levar em conta o bem que será produzido, e, portanto, a tecnologia e o *know-how* envolvidos na produção e que fazem parte da obra a ser entregue. Daí é que surgiu a expressão *turnkey*, que se refere ao ato de acionar uma chave ou controle para dar partida na produção.

Com efeito, nesses contratos amplamente utilizados nas obras de infraestrutura, de acordo com José Virgílio Lopes Enei², se incluem “todos os serviços de engenharia, projetos arquitetônicos, construção civil, fornecimento, montagem, instalação e demais atividades necessárias à entrega de uma instalação industrial pronta para operar”. Conclui, ainda, o referido autor, que tais serviços são inerentes à própria natureza jurídica dos contratos, pois o seu objeto é a entrega de uma instalação com a possibilidade plena de imediato funcionamento e, por tal motivo, que o contrato de EPC é também conhecido por *turnkey*.

Neste cenário, como apontam Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, os contratos de EPC configuram-se como modalidade de contratação em que o fornecedor entrega o equipamento pronto para funcionamento, incluindo as fases de engenharia, suprimentos e construção, originando a sigla que denomina a modalidade. Segundo ainda os mencionados autores, referido tipo contratual em tudo é assemelhado ao da *empreitada global*³.

Portanto, para atingir a finalidade do presente artigo, que é restritivamente analisar a tributação específica desse tipo de atividade, serão considerados equivalentes os contratos de EPC, *turnkey*⁴ e empreitada, cuja disciplina encontra-se nos artigos 610 e seguintes do Código Civil.

Nesta linha, diante da complexidade e peculiaridade das obrigações assumidas pelo contratado nos contratos acima mencionados, que envolvem tanto a prestação de serviços, quanto o fornecimento de materiais de construção, máquinas e equipamentos, o presente estudo objetiva identificar os fundamentos pelos quais não deve haver a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Servi-

¹ Cf. BAPTISTA, Luiz Olavo. *Construção civil e Direito*. São Paulo: Lex Magister, 2011, p. 134.

² Cf. ENEI, José Virgílio Lopes. “A atividade de construção em grandes projetos de infraestrutura no Brasil e o contrato de aliança: evolução ou utopia?” In: SILVA, Leonardo Toledo da (coord.). *Direito e infraestrutura*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 107-108.

³ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; e DERZI, Misabel Abreu Machado. “PIS/Cofins não cumulativos - contratos de “EPC” para a construção de bens do ativo imobilizado - momento do reconhecimento do crédito e sua base de cálculo - o Recap e suas consequências fiscais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 182. São Paulo: Dialética, novembro de 2010, p. 147.

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos de; e VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. “A tributação das prestações decorrentes de contratos de ‘Engineering, Procurement and Construction/EPC’”. In: BARRETO, Aires Fernandino. *Direito Tributário contemporâneo: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 467.

ços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o valor do contrato que envolve o fornecimento de materiais de construção, equipamentos e máquinas.

Para tanto, de forma a melhor sistematizar o estudo ora proposto, o presente artigo iniciar-se-á pela análise das regras gerais de incidência do ISS nas atividades de construção civil e a delimitação da incidência do ICMS. Em seguida, será enfrentada a questão referente ao fornecimento de materiais de construção e de máquinas e equipamentos na consecução das atividades decorrentes do contrato de EPC, *turnkey* ou empreitada global.

2. O ISS nos Serviços de Construção Civil

O ISS, cuja competência constitucional foi conferida aos Municípios e ao Distrito Federal, atualmente encontra-se disciplinado pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que logo em seu artigo 1^o já delimita como fato gerador do ISS a prestação de serviços constantes da lista anexa ao seu texto.

A presença ou não de um serviço na lista anexa à lei complementar é determinante para fins de verificação da legitimidade da cobrança do tributo municipal, como precisamente já ensinava Bernardo Ribeiro de Moraes⁶ e vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça⁷. A ausência de determinado serviço da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 impossibilita determinada *obrigação de fazer* de ser tributada pelo Município simplesmente porque a lei complementar não os definiu como serviços passíveis de incidência pelo ISS.

Persistindo na análise da LC nº 116/2003, verifica-se que o parágrafo 2^o de seu artigo 1^o estabeleceu que sobre os serviços constantes da lista anexa não há incidência de ICMS, mesmo que a atividade envolva o fornecimento de mercadorias, exceto quando a própria lista de serviços subtrai parte da atividade da incidência do ISS, submetendo-a ao ICMS⁸. Confira-se a respeito deste assunto os ensinamentos de Aires F. Barreto:

⁵ “Art. 1^o O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

⁶ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 154.

⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. “Tributário - Serviços Bancários - ISS - Lista de Serviços - Taxatividade - Interpretação Extensiva. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (REsp nº 1.111.234/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 23.9.2009, *DJe* de 8.10.2009)

⁸ Sobre esse tema, cumpre mencionar as lições de Ricardo Almeida Ribeiro da Silva: “Diante disso, é inequívoco que, quando a lei complementar prevê o serviço e não transfere nenhuma parcela de suas atividades (serviços) ou fornecimentos (mercadorias) para o campo de incidência do imposto estadual, haverá plena incidência do ISSQN sobre as prestações contratadas, cujo preço deverá servir integralmente como base de cálculo do tributo.” (Cf. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. “Fato gerador e base de cálculo do ISSQN: a questão da dedução de materiais e das subempreitadas de construção civil”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 110. São Paulo: Dialética, novembro de 2004, p. 80-95.

“Sendo inquestionável que a qualificação de um bem como mercadoria não decorre das duas características intrínsecas, senão no destino que se lhe dá, é inexorável a conclusão de que *só é mercadoria o bem objeto de mercancia. Não aquele cujo fim é o de viabilizar uma prestação de serviço.* (...)”

Diante da operação mercantil a coisa é o objeto do contrato; sua entrega é a própria finalidade da operação. *No caso de prestação de serviço a coisa é simples meio para realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas, diversamente, prestar um serviço, para o qual o emprego ou aplicação de coisas (materiais) é mero meio.* (...) apenas nos casos excepcionalíssimos nos quais, em tese, a unidade ontológica do fato seja insuperavelmente composta é que, para afastar o conflito, está a lei complementar autorizada a fixar critério que exclua a pretensão do Estado ou do Município. Só na possibilidade irremovível de distinção entre serviço e operação mercantil é que se reconhece essa possibilidade.”⁹

O que se percebe é que quando há o fornecimento de bens como forma de se alcançar a prestação de um serviço, esses bens não se qualificam como mercadoria, mas como mero insumo do serviço prestado, de forma que não deve haver a incidência do ICMS, exceto nas hipóteses em que a lei complementar assim o determinar.

Feitas tais ressalvas e seguindo para o objeto do presente estudo, deve-se observar a redação constante do item 7.02 da mencionada Lista de Serviços, em que o legislador minuciosamente descreveu as atividades relacionadas à execução de obras de construção civil, submetendo-as consequentemente à incidência do tributo municipal:

“(...) *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).*” (Destques nossos)

Note-se que a redação do item 7.02 já indica o complexo de obrigações que pode envolver a execução de obras de construção civil, ali incluídos os serviços de instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

A análise conjugada do item 7.02 com o artigo 1º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 116/2003 evidencia que o legislador complementar compreendeu que a execução de obras de construção civil, principalmente por empreitada, envolve tanto a prestação dos serviços minuciosamente discriminados, quanto o fornecimento de bens necessários à conclusão da obra.

Tanto é assim que no final do item 7.02 há expressa referência à incidência do ICMS quando o prestador do serviço fornecer mercadorias por ele produzidas fora do local da prestação dos serviços, o que será melhor analisado no item 4,

⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 237-238.

abaixo. Neste momento, as atenções estarão voltadas para as questões relacionadas aos materiais de construção adquiridos de *terceiros*.

3. ISS e Materiais de Construção

A principal questão que se coloca é definir o tratamento a ser dado às situações em que não há a prestação pura e simples de um serviço, mas, sim, uma obrigação de fazer que pressuponha a utilização e fornecimento de materiais adquiridos de terceiros, como de praxe ocorre no âmbito dos contratos de construção civil.

Como adiantado, em se tratando da execução de obras de construção civil, a Lei Complementar nº 116/2003 disciplinou taxativamente as hipóteses de fornecimento de bens em que deverá haver a incidência do tributo estadual (ICMS) e não do tributo municipal (ISS). Com efeito, a regra é justamente a incidência do ISS sobre a execução de obras de construção civil, devendo incidir o ICMS apenas nas hipóteses expressamente previstas na parte final do item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Neste sentido, o que se pode extrair da obra de Roque A. Carrazza¹⁰, é que o material fornecido pelo empreiteiro (prestador do serviço de construção civil), mesmo que produzido por ele fora do canteiro de obras, não deve se sujeitar à incidência do ICMS, na medida em que o material fornecido não se enquadra no conceito de mercadoria, tratando-se de mero insumo do serviço prestado:

“(…) Quando o material é fornecido pelo próprio dono da obra (empreitada de *lavor*), nenhuma dúvida entremostra: há execução de obrigação *fazer*, tributável por meio de ISS. Questiona-se, no entanto, se o mesmo ocorre na empreitada *mista*, isto é, quando o empreiteiro fornece, além da mão de obra, os materiais que possibilitarão a execução dos serviços. *Não temos dúvidas em proclamar que mesmo nesse caso o único tributo devido é o ISS, jamais o ICMS, ainda que haja emprego de materiais e fornecimento de equipamentos. Especificamente acerca dos materiais, estes, quando adquiridos pelo empreiteiro, deixam de ser mercadorias, para se tornarem meros insumos da obrigação de fazer.*”

Apenas na operação em que o fornecimento de mercadorias é a finalidade do acordo entre as partes, pode-se cogitar da incidência do ICMS. Ao revés, quando o produto fornecido constituir meio para a prestação de um serviço, tem-se tão somente a obrigação de fazer, sujeita ao ISS.

E foi exatamente nesse sentido que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se firmou, decidindo-se que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, mas, sim, do ISS, mesmo quando adquirem e fornecerem bens necessários à execução da obra de construção civil:

“(…) 4. *As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (Precedente*

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 163-164. Até a EC nº 67/2011 e de acordo com a LC nº 87/1996, com suas anteriores modificações.

da Primeira Seção submetido o rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.135.489/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 09.12.2009, DJe 01.02.2010).

5. ***É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS.*** Conseqüentemente, *‘há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que ‘as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual’* (José Eduardo Soares de Melo, in ‘Construção Civil - ISS ou ICMS?’, in RDT 69, pg. 253, Malheiros).’ (EREsp 149.946/MS).

6. Recurso ordinário provido para, reformando o acórdão regional, conceder a segurança, determinando que a autoridade coatora abstenha-se de exigir o recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de insumos para utilização na atividade fim da empresa de construção civil.” (RMS nº 23.799/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 16.11.2010, *DJe* de 1º.12.2010 - destaques nossos)

Assim, na linha do entendimento doutrinário e jurisprudencial acima relatado, desde que os materiais fornecidos não se revistam de características - analisadas casuisticamente - que os tornem a finalidade da contratação, não haverá incidência de ICMS. Por outras palavras, o fornecimento de materiais adquiridos de terceiros necessários para a execução da obra de construção civil contratada não conformaria a hipótese de incidência do tributo estadual.

Estabelecida essa conclusão, cumpre-nos tecer algumas considerações sobre as regras relativas à base de cálculo do ISS, definida pelo artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003¹¹ como sendo o preço do serviço prestado.

Tal análise se faz necessária porque, muito embora o a redação do artigo 7º, parágrafo 2º¹² estabeleça que o preço dos materiais fornecidos pelo prestador de serviço no item 7.02 da lista não integra a base de cálculo do tributo, o Superior Tribunal de Justiça inicialmente havia firmado entendimento no sentido de que as empresas prestadoras de serviços de construção civil não poderiam excluir, na apuração do ISS, o preço dos materiais empregados:

“Tributário. ISSQN. Construção Civil. Concretagem. Materiais Empregados. Dedução da Base de Cálculo. Impossibilidade. Súmula 167/STJ. *A base de cálculo do ISSQN é o custo do serviço em sua totalidade, motivo pelo qual não se deduz de sua base de cálculo o valor dos materiais utilizados na produção de concreto pela prestadora de serviço, tanto mais que, nos termos da Súmula 167/STJ, sujeitam-se referidas empresas à tributação exclusiva do ISSQN,*

¹¹ “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

¹² “(...) § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; (...).”

verbis: ‘O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS’ 2. Precedentes (...)’ (AgRg no REsp nº 1.050.405/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 7.5.2009, *DJe* de 25.5.2009 - destaques nossos)

Esse entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça acabou por provocar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sob o rito previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil¹³, de forma a consolidar o entendimento de que o ISS só poderá ser cobrado sobre o valor do serviço, excluindo-se o preço dos materiais empregados na execução da obra. Confirma-se:

“Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados. Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. (...) O acórdão recorrido divergiu desse entendimento. 3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário.” (RE nº 603.497/MG, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 4.2.2010, *DJe*-081 Divulg. 6.5.2010 Public. 7.5.2010 Ement. Vol-02400-08, p. 1.639 - destaques nossos)

Em virtude do pronunciamento taxativo do Supremo Tribunal Federal em caráter de “repercussão geral”, o próprio Superior Tribunal de Justiça acabou por curvar-se ao entendimento da Suprema Corte¹⁴. Nesse contexto, atualmente, a jurisprudência dos Tribunais Superiores é pacífica no sentido de que o ISS não incide sobre o preço dos materiais fornecidos pelo empreiteiro na execução de obras de construção civil.

Em suma, os materiais aplicados na execução de obras de construção civil devem ser considerados como sendo insumos da obra, de modo que não há incidência do ICMS sobre o seu fornecimento. Da mesma forma, por expressa previsão na Lei Complementar nº 116/2003, os valores referentes aos materiais aplicados nas obras de construção civil devem ser abatidos da base de cálculo do ISS.

¹³ “Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (...) § 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.”

¹⁴ “Recurso Especial Sobrestado na Forma do Art. 543-B, § 1º do CPC. Decisão do STF Proferida em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida. Hipótese de Retratação (Art. 543-B, § 3º do CPC). Tributário. ISSQN. Construção Civil. Concretagem. Materiais Empregados. Redução da Base de Cálculo. Possibilidade. RE 603.497/MG, Rel. Min. Ellen Gracie (*DJ* 16.09.2010). Recurso Especial ao qual se nega Provimento. 1. O STF, em Recurso Extraordinário em que reconhecia a repercussão geral (RE 603.497/MG, Rel. Min. Ellen Gracie) firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. 2. Necessidade de retratação do acórdão desta Corte que decidiu em sentido contrário, na forma do art. 543-B, 3º do CPC. 3. Recurso Especial desprovido.” (REsp nº 1.050.405/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14.2.2012, *DJe* de 1º.3.2012)

Deve-se sempre ter em mente os materiais de construção (“insumos”) são integrados ao imóvel, perdendo sua individualidade ao se unir a diversos outros elementos para constituição do objeto da prestação de serviços.

Isso significa que, em relação a máquinas e equipamentos, elementos dissociados dos materiais de construção, o raciocínio em relação ao ICMS merece maior atenção, conforme será analisado a seguir.

4. Máquinas e Equipamentos Fornecidos em Contratos de Construção Civil Adquiridos de Terceiro ou de Fabricação Própria

Conforme adiantado, em contratos de EPC ou *turnkey*, é comum que para o seu integral adimplemento seja necessário o fornecimento não só de materiais de construção (para execução da obra em si), mas também de máquinas e equipamentos devidamente instalados e em condições de pronto uso pelo contratante.

A esse respeito, cumpre salientar que em resposta a consulta formulada por entidade de classe de empresas de consultoria, projeto, gerenciamento, construção civil industrial e pesada a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo já expressou seu entendimento de que máquinas e equipamentos fornecidos por empresa de construção civil na execução de contrato na modalidade de *turnkey* estão sujeitos à incidência do ICMS. Confirma-se, nesse sentido, a Resposta à Consulta nº 282/1997:

“(...) 23 - (...) se determinada empresa de construção civil fornecer também bens móveis, como por exemplo máquinas e equipamentos, instalados ou não, à vista do tipo de empreitada a efeito (v.g., turnkey), segundo o que foi pactuado, sobre estas operações haverá incidência do imposto normalmente, de acordo com as regras comuns previstas no Regulamento do ICMS (RICMS), haja vista que as referidas mercadorias não se destinam a obras de construção civil, nem a obras semelhantes ou serviços auxiliares ou complementares. Sendo, então, a empresa de construção civil, nesse particular, considerada contribuinte do ICMS (...)”

Note-se que o entendimento acima referido adotado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo não se refere ao fornecimento de materiais de construção, insumos da construção civil, mas apenas ao fornecimento de máquinas e equipamentos, tendo em vista que estes não se destinam à execução da obra de construção civil propriamente dita.

Com efeito, entende-se que nos contratos na modalidade de EPC ou *turnkey*, haveria a reunião de dois contratos, um de prestação de serviços e outro de fornecimento de mercadorias, bens móveis (máquinas e equipamentos) que não seriam considerados insumos da obra de construção civil.

No entanto, à vista das características dos equipamentos e/ou máquinas a serem fornecidos e com base nos fundamentos expostos no item precedente, parece-nos que os equipamentos e máquinas fornecidos, instalados e montados na obra de construção civil executada na modalidade de EPC ou *turnkey* passam a fazer parte integrante da obra, podendo se encaixar no contexto de produtos, peças e equipamentos mencionados no final do item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Com efeito, geralmente, a instalação elétrica, hidráulica e/ou mecânica de máquinas e equipamentos fornecidos no âmbito de contratos de EPC ou *turnkey* faz com que os mesmos, em sua grande maioria, passem a integrar o próprio edifício e, por consequência, se agregam ao solo, não podendo mais ser removidos sem danificação dos próprios bens móveis ou do edifício.

Como mencionado anteriormente, os contratos na modalidade de EPC ou *turnkey*, geralmente, têm por objeto o projeto, a construção e a entrega de uma obra de infraestrutura (por exemplo, usina hidrelétrica, porto etc.) ou uma unidade industrial (como uma refinaria de petróleo, um complexo fabril etc.). Na maior parte das vezes, as máquinas e equipamentos passam por instalação elétrica, hidráulica e mecânica à obra, de forma que quando são entregues ao contratante, já fazem parte integrante da obra.

Nesses casos, quando a instalação de máquinas e equipamentos fornecidos no âmbito do contrato de ‘empreiteiro global’ envolver a sua incorporação, de forma definitiva, ao imóvel e, conseqüentemente, ao solo, essa atividade estará perfeitamente enquadrada no conceito de obras de construção civil. Outros elementos também podem facilitar o enquadramento de determinado serviço de instalação, como obra de construção civil, consoante ensinam Luís Eduardo Schoueri, Luiz Carlos de Andrade Junior e Matheus Cherulli Alcantara Viana¹⁵:

“Neste sentido, pode-se entender por construção o conjunto das atividades desempenhadas ao longo da execução de um projeto ou, ainda, a execução, desempenhada de modo intencional pelo homem de uma obra, que pode, ou não, ser um edifício. *Atualmente a construção civil requer a participação de profissionais habilitados, estando esse serviço regulado por diversas normas.* (...) Assim, o desempenho de serviço de construção civil deve dar-se de acordo com normas como a NBR-6.118, que dispõe sobre os projetos de estrutura de concreto, ou a NBR-14.931, que regula a execução das referidas estruturas.

Dessa forma, havendo profissionais habilitados dedicando-se à edificação em geral, lastreados em projetos que respeitem as normas vigentes relativas ao assunto, estar-se-á diante da prestação de um típico serviço de construção civil.” (Destques nossos)

Outro elemento fundamental é que as empresas de construção civil não têm por objeto a compra e venda de mercadorias; a aquisição de mercadorias (materiais, equipamentos e máquinas) se dá exclusivamente com o objetivo de adimplir o contrato de execução de obra de construção civil, celebrado na modalidade de EPC ou *turnkey*.

Nesses casos, os equipamentos e máquinas fornecidos no âmbito do contrato de EPC ou *turnkey* perdem a individualidade, também configurando-se verdadeiros insumos da obra, incluídos no âmbito da prestação de serviços.

Confira-se, a esse respeito, o posicionamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, órgão responsável pela apreciação, em segunda

¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos de; e VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. Ob. cit., (nota 4), p. 485.

instância administrativa, dos autos de infração lavrados pelo Fisco Paulista, em que é feita análise minuciosa de um contrato de *turnkey*:

“Nesse sentido, tem-se que o objeto do contrato celebrado entre as partes é o fornecimento, em condições de funcionamento, nos termos das especificações técnicas detalhadas contratualmente (descritas no Anexo I do contrato), da ‘Unidade de Propeno da UM-Revap e suas Interligações (U-280, TR-28001, SE 2800, Tevap, esferas EF 47012 e EF 47014, GLPDD)’. Nesse sentido, para atingir o objeto do contrato celebrado, a autuada precisou adquirir algumas mercadorias de terceiros e remeter ao local da obra, tendo emitido Notas Fiscais Modelo I, com CFOP 5102 e destaque de imposto (fls. 241/266). *Quanto ao valor total do contrato de empreitada, a mesma recolheu ISS por entender que sua atividade se encontra abrangida pelo item 7.02 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2002. Não é difícil concluir, da leitura do contrato e de todos os instrumentos probatórios carreados nos presentes autos, que o objeto desejado pela Petrobrás na sua celebração é tão somente a entrega, em perfeito funcionamento, da Unidade de Refino de gás interligada ao sistema da Refinaria do Vale do Paraíba, nos moldes dos modernos sistemas contratuais chamados de ‘turnkey’.*

Assim, percebe-se facilmente que o objeto do contrato é claramente um resultado final, para o qual foi fechado um preço global, constituindo-se, assim em sua essência, de um contrato de empreitada global, onde a contratada assume a responsabilidade pela execução da totalidade da obra e pelo resultado pretendido. *Enfim, para se atingir o objeto contratado a autuada obriga-se a fornecer uma série de equipamentos, mas a clara prevalência são dos serviços a serem prestados, os quais não se esgotam na instalação dos produtos fornecidos, mas, pelo contrário, possuem um escopo muito mais abrangente, preponderando em muito sobre o fornecimento de materiais.*

Por esse motivo que se verifica que, no custo real do contrato de empreitada, *o custo dos serviços é muito maior que o custo das mercadorias, fornecidas, sendo que o custo dos serviços chega a ser o triplo do valor das mercadorias fornecidas, conforme relatado pelo próprio AFR autuante. Ora, prontamente se verifica a inconsistência da acusação, uma vez que, caso os serviços prestados pela autuada fossem acessórios ao fornecimento mercadorias - o que já se superou nas razões acima expostas - ainda assim a conduta infracional descrita seria a de falta de inclusão na base de cálculo dos valores dos serviços nos documentos fiscais emitidos, não havendo possibilidade de se enquadrar em ‘falta de emissão de documentos fiscais’. Nesse sentido, restando comprovado que a descrição da infração encontra-se inteiramente errada, caberia somente a este órgão de julgamento declarar a nulidade do item infracional, nos termos do artigo da Lei nº 13.457/2009.” (TIT/SP, 16ª Câmara Julgadora, DRT-03 - 841.487/2009, Rel. Elcio Fiori, j. em 25.3.2011 - destaques nossos)*

Como é possível observar do precedente acima - um dos poucos existentes sobre a matéria - o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo concluiu de que o fornecimento de máquinas e equipamentos deve ser considerado apenas como

“meio” para a execução da obra de construção civil, de modo que não deveria haver a incidência do ICMS.

No referido acórdão, ficou consignado que o objeto do contrato de EPC ou *turnkey* não se esgota na instalação de produtos (máquinas e equipamentos) fornecidos, tendo um objeto a execução por empreitada de obra de construção civil, que prepondera sobre o fornecimento das máquinas e equipamentos.

Nesse contexto, as máquinas e equipamentos fornecidos no âmbito do contrato de EPC ou *turnkey* não se revestem da qualidade de “mercadorias”, pois não são objeto do ato de mercancia no adimplemento do contrato; a cadeia comercial das máquinas e equipamentos se encerra na sua venda para o empreiteiro, que as instala e monta na obra de construção civil para a entrega da unidade contratada.

A todo sentir, o raciocínio acima é válido para o fornecimento de máquinas e equipamentos tanto de fabricação própria como adquiridos de terceiros, sendo equivocada e inválida parte final do item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2006, que prevê a incidência de ICMS sobre o fornecimento de mercadorias de fabricação própria, produzidas fora do local da obra.

Assim como a aquisição de mercadorias, a sua produção em estabelecimento próprio, fora do local da obra, não configura hipótese de incidência do ICMS quando esta se dá com o fim único de seu emprego ou instalação na obra de construção civil contratada por terceiro. Com efeito, a finalidade do contrato de EPC ou *turnkey* é a entrega da unidade industrial ou obra de infraestrutura, compreendido o edifício e todas as máquinas e equipamentos a ele agregados, por acessão física, não havendo como se cogitar em operação mercantil.

Muito embora não haja muitos precedentes judiciais específicos sobre essa situação, é possível verificar decisões que confirmam o posicionamento acima defendido, como o acórdão abaixo, oriundo do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo¹⁶:

“No presente caso, a prova pericial produzida foi robusta, afirmando o laudo categoricamente que ‘os produtos produzidos na sede da empresa autora não são vendidos isoladamente, com um bem finalizado, mas ser-

¹⁶ Veja-se também o seguinte aresto oriundo do STJ: “Tributário - ICM - Construção Civil - Execução em Regime de Empreitada Global - Fornecimento de Pré-moldados - Base de Cálculo Inexistente - Tributação Indevida - Precente REsp nº 40.356-SP *DJ* de 03/06/1996.

Na construção civil, sob regime de empreitada global, a utilização de peças pré-moldadas fabricadas pela empresa construtora, para serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, inexistente base de cálculo para a incidência do ICM. Recurso Especial conhecido e provido. Voto: (...) *Constato da leitura dos autos que a Recorrente produz e transporta os pré-moldados para as obras contratadas em seu todo; não os comercializa separadamente, nem os fornece para outras construtoras. Assim, não havendo fornecimento de mercadorias com valor pré-estabelecido, não há o que se falar em incidência do tributo em comento.* (...) ‘A postulante produz os pré-moldados e os utiliza em obras de empreitada global, na qual ela fornece o serviço e o material. Essa é a realidade que temos, e se vejo essa circunstância muito clara, no sentido de que a elaboração do pré-moldado no próprio local em construção não admite, ao contrário, repele, a incidência do tributo estadual, não posso ver por que, em sendo feitos esses pré-moldados noutra local, nas mesmas circunstâncias de utilização, deva incidir o tributo estadual’. (...) Assim, a situação não é mesma, quando a empresa, como na hipótese presente assume a obrigação de erguer determinada obra, fabricando e fornecendo os serviços e materiais, bem como os pré-moldados, para atender contratos de edificação ou construção celebrados sob o regime da empreitada global.” (REsp nº 124.646/RS, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 3.2.2000, *DJ* de 3.4.2000, p. 133 - destaque nosso)

vem para compor, com outros materiais, o serviço final vendido ao cliente contratante que, no caso, é a edificação de um canteiro de obras' (fls. 511). (...) Mas a questão nuclear, repita-se, é o fato da autora não comercializar esses materiais, mas apenas empregá-los na execução de seus serviços. Em outras palavras, a autora não fabrica ou industrializa mercadorias para o comércio em geral, hipótese que ensejaria a incidência do imposto estadual, mas prepara materiais que serão utilizados na consecução de sua finalidade social, que outra não é senão a construção civil e, portanto, a prestação de serviços, fato gerado do ISSQN." (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 13ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível nº 23.315-5/0-0, Rel. Des. Rui Stoco, j. em 20.12.2006 - destaques nossos)

Justamente pelo fato de o fornecimento de máquinas e equipamentos não se configurar como um ato mercantil em si, mas simples meio para o adimplemento do contrato de EPC ou *turnkey* que referidos bens devem ser fornecidos por seu preço de custo, quando houver discriminação dos valores das etapas do contrato, evidentemente. Nada impede, por outro lado, que o contratado seja devidamente remunerado pela gestão de compras, o que é natural no âmbito de um contrato de empreitada global. É o que sustenta Betina Treiger Grupenmarcher:

"(...) o ICMS só pode incidir sobre o material produzido fora do local da obra pelo prestador, se os valores cobrados do tomador do serviço revelarem não re-vestirem a condição de mero reembolso, mas demonstrarem a cobrança de valor agregado ao custo do produto, o que lhes confere a condição de mercadoria, passível de incidência de ICMS.

*(...) Os valores cobrados do utente do serviço, relativamente aos materiais produzidos pelo prestador fora do local da obra, só serão submetidos à tributação por via do ICMS e do IPI, inclusive, se tiverem a condição de mercadoria, o que deverá ficar comprovado contábil e financeiramente."*¹⁷

Em suma, para que não haja a incidência do ICMS sobre o fornecimento de máquinas e equipamentos, de fabricação própria ou de terceiros, no âmbito da execução de obra de construção civil contratada na modalidade de EPC ou *turnkey*, entendemos fundamental que o valor cobrado pelo empreiteiro seja equivalente ao preço de custo de aquisição ou produção, conforme o caso.

Da mesma forma, essas características, inerentes ao contrato de empreitada global ou *turnkey*, também é elemento determinante para a dedução dos respectivos valores da base de cálculo do ISS. Isso porque, a caracterização desses equipamentos como insumos da construção civil pressupõe a inexistência de valor agregado.

Em suma, quando houver o fornecimento, a instalação e a montagem de máquinas e equipamentos no âmbito da execução de obra de construção civil, por empreitada global, não haverá a incidência do ICMS, desde que as máquinas e equipamentos tenham sido incorporados ao solo, passando a fazer parte inte-

¹⁷ Cf. GRUPENMARCHER, Betina Treiger. "ISS na construção civil. Empreitada civil e industrial. *turnkey*". In: BARRETO, Aires Fernandino. *Direito Tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 119-120.

grante da unidade industrial ou da obra de infraestrutura, devendo esses valores ser excluídos da base de cálculo do ISS.

5. Conclusões

Sendo a atividade de execução de obras de construção civil considerada como *prestação de serviços* de acordo com a doutrina e a jurisprudência, é pela análise do quanto constante na Lei Complementar nº 116/2003 que devem ser retiradas as balizas inerentes à tributação de tais serviços, notadamente no que diz respeito ao ISS e ao ICMS.

A peculiaridade relacionada aos contratos de empreitada global, EPC ou *turnkey* é que a execução desses contratos envolve também o fornecimento e a instalação de máquinas e equipamentos, não só a aplicação de materiais de construção na execução da obra de construção civil.

Enquanto os materiais de construção são entendidos genericamente como insumos da obra, o que implica a não incidência do ICMS e a possibilidade de dedução de tais valores da base de cálculo do ISS, as máquinas e equipamentos fornecidos e instalados no âmbito dos contratos de EPC ou *turnkey* têm sido equivocadamente entendidos como sujeitos à incidência do ICMS.

Entretanto, parece-nos que mesmo o fornecimento de máquinas e equipamentos, tanto adquiridos de terceiros como produzidos no próprio estabelecimento, quando envolver a sua instalação elétrica, hidráulica ou mecânica na obra de construção civil contratada, de forma que referidos bens se incorporem ao edifício, não está sujeito à incidência do ICMS, na medida em que o objeto contratado é a entrega de unidade industrial ou de obra de infraestrutura, da qual as máquinas e equipamentos passam a fazer parte integrante.