

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE IPTU NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

4

LUCIANO GOMES FILIPPO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Universidade *Panthéon-Assos*, Paris 2 e Universidade Técnica de Lisboa. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Ibet. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ADBF e da International Fiscal Association. Coordenador Científico da Associação de Pesquisadores e Estudantes Brasileiros na França. Pesquisador do Centro de Administração e Políticas Públicas do Instituto Superior de Ciências Sociais Políticas, da Universidade Técnica de Lisboa e da Fundação para a Ciência e a Tecnologia, do Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior de Portugal. Advogado.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

Resumo: O presente estudo versa sobre a possibilidade de as empresas de construção civil aproveitarem os créditos de IPTU decorrentes da aquisição de insumos, diante da isenção prevista no Regulamento do IPTU (RIPTU) para a referida atividade, o que atrela a incidência do art. 11 da Lei 9.779/1999.

Palavras-chave: Aproveitamento – Crédito – IPTU – Isenção.

Abstract: This paper analyses the possibility of a construction company to use its Tax on Manufacture Products credits from material purchases, considering the exemption set by the Tax on Manufacture Products Regulation, which consequently applies the art. 11 of Law 9.779/1999.

Keywords: Future use – Tax credit – Tax on Manufacture Products – Exemption.

Sumário: 1. Introdução: relevância do tema – 2. Da possibilidade de aproveitamento do crédito de IPTU referente à aquisição de insumos utilizados na atividade de construção civil: 2.1 Do conceito de construção civil e sua relação com o processo industrial: 2.1.1 Do conteúdo semântico do termo construção; 2.1.2 Do conceito geral de industrialização; 2.1.3 Do reconhecimento da natureza industrial da atividade de construção civil pelo ordenamen-

to jurídico brasileiro; 2.1.4 Da equiparação entre imóveis e mercadorias; 2.2 Da natureza jurídica da norma que retira as operações com edificações da incidência do IPI; 2.2.1 Do alcance do art. 5º, VIII, a, do Dec. 7.212/2010 (Regulamento do IPI); 2.2.2 Uma hipótese de não incidência legalmente qualificada (isenção); 2.3 Da regra prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999 - 3. Da atual jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos equívocos a serem sanados futuramente; 3.1 Da ausência de jurisprudência pacífica sobre o tema; 3.2 Da divergência jurisprudencial quanto à determinação da natureza jurídica da atividade de construção civil; 3.3 Da divergência jurisprudencial quanto ao conceito de contribuinte do IPI; 3.4 Da incompreensão da *ratio* do mecanismo da não cumulatividade; desnecessidade de "contrapartida" do contribuinte beneficiado com isenção na saída - 4. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO: RELEVÂNCIA DO TEMA

Discussão que tem se tornado cada vez mais frequente na jurisprudência dos Tribunais Superiores é a que versa sobre a possibilidade ou não de as empresas de construção civil aproveitarem os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrentes da aquisição de insumos para realização de suas obras.

Sabe-se que os insumos adquiridos pelas construtoras são gravados pelo IPI, de competência da União Federal (art. 153, IV, da CF/1988), o qual incide a partir da saída dos estabelecimentos industriais fornecedores (art. 46, II, do CTN). Trata-se, nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF/1988, de imposto não cumulativo, segundo o qual o valor pago nas etapas anteriores pode ser compensado com o valor devido nas etapas posteriores.

Há, atualmente, algumas decisões proferidas pelo STJ no sentido de que as construtoras não podem se creditar do IPI suportado na aquisição dos materiais (insumos) necessários à realização de obras de construção civil, dada a suposta ausência de natureza industrial das atividades por elas exercidas. Em outras palavras, as construtoras seriam obrigadas a suportar o IPI como custo uma vez que somente os estabelecimentos *industriais* podem se creditar do imposto pago na etapa anterior, o que não seria o caso.

Todavia, trata-se de um tema que, não obstante o interesse prático e acadêmico que suscita, vem sendo maltratado tanto pela jurisprudência, que ainda não dedicou a necessária atenção aos argumentos mais importantes que o assunto envolve, quanto pela doutrina, dada a ausência de trabalhos publicados.

Assim, no presente artigo, pretendemos demonstrar a possibilidade de as construtoras se creditarem do IPI suportado na aquisição dos materiais necessários à construção de imóveis, bem como a existência de algumas contradições na jurisprudência do STJ que, se mantidas, poderão perpetuar uma injustiça que traz grandes prejuízos às empresas de construção civil.

2. DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE IPI REFERENTE À AQUISIÇÃO DE INSUMOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Para se chegar à conclusão que pretendemos demonstrar, é necessário discutir sobre dois pontos essenciais: o primeiro é o conceito de construção civil - pois é preciso averiguar a possibilidade ou não de se enquadrá-la como indústria -, bem como o da natureza jurídica da regra que retira o produto final da referida atividade do campo de incidência do IPI, ou seja, a natureza jurídica da não incidência do imposto sobre a venda de imóveis.

Em outras palavras, é preciso saber se a atividade de construção civil é ou não industrialização, bem como que tipo de regra faz com que as construtoras não paguem o IPI sobre o produto de sua atividade. Ao final dessa demonstração, analisaremos a regra aplicável às construtoras (art. 11 da Lei 9.779/1999) e que permite, expressamente, o aproveitamento de créditos de IPI.

2.1 Do conceito de construção civil e sua relação com o processo industrial

2.1.1 Do conteúdo semântico do termo construção

Segundo os dicionários, *construir* é palavra derivada do latim (*construere*), surgida no século XIV, que significa "estruturar, edificar, fabricar". Construtora já seria termo surgido no século XX e que designa a "empresa ou fábrica que tem por fim construir imóveis".¹ Para o dicionário de sinônimos e antônimos, construir significa "edificar, formar, organizar, arquitetar, *fabrificar*, compor".² Já *fabrificar*, por seu turno, significa "produzir na fábrica; manufaturar; preparar; construir, edificar; inventar; engendrar".³

Percebe-se que os conceitos de *construir* e *fabrificar* estão intimamente relacionados e se referem ao mesmo objeto (são sinônimos). Certamente, a tarefa de relacionar ou distinguir *fabrifica* e *indústria* seria bem menos árdua, pois até mesmo o senso comum direciona para ausência de diferenças substanciais entre esses dois termos. Sabe-se que o termo *fabrifica*, mais utilizado nos séculos XIX e início do XX, deixou de ser utilizado com o tempo, cedendo espaço ao que se conhece atualmente como *indústria*.

1. CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico Nova Fronteira da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1982. p. 210.
2. CODIL, *Dicionário prático de sinônimos e antônimos*. Rio de Janeiro: Editora Científica, sem data. p. 140.
3. BUENO, Francisco da Silveira (org.). *Dicionário escolar da língua portuguesa*. 6. ed. Rio de Janeiro: Fundação Nacional de Material Escolar, 1968. p. 531.

É exatamente nesse sentido a análise de Francisco da Silveira Bueno, que assim define o termo *fábrica*: "O ato de fazer alguma coisa, o mesmo que fabricação ou a própria coisa já feita. *Modernamente, estabelecimento industrial onde mecanicamente se fazem objetos*".⁴ Tanto é que os dicionários modernos já apontam para a semelhança entre os conceitos de fábrica e indústria.⁵

A primeira conclusão a que se chega é que, com base na etimologia das palavras acima mencionadas, não há substancial diferença entre a *construção* e a *industrialização*, vocábulos relacionados com a *fabricação* de elementos novos a partir de matérias-primas.⁶ Assim, é lícito, ao menos no plano linguístico, considerar a atividade de construção civil (entendida como o processo por meio do qual diversos insussumos são transformados em imóveis) como pertencente ao ramo industrial.

2.1.2 Do conceito geral de industrialização

O conceito de industrialização, por seu turno, assim como o de construção civil não é um originalmente jurídico. Segundo Antônio Geraldo da Cunha, indústria é o "conjunto de operações destinadas a transformar as matérias-primas em produtos adequados ao consumo e a promover a realização das riquezas".⁷ Todavia, para evitar desconfortos quanto a possíveis variações em torno desse conceito, o Código Tributário Nacional estabeleceu um conceito

geral de industrialização que passou a ser utilizado para fins de incidência do IPI.

Foi assim que o Código Tributário Nacional – recepcionado como lei complementar pela ordem constitucional vigente – acabou adotando o núcleo da ideia veiculada no conceito acima descrito. Em seu art. 46, assim definiu industrialização:

"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."

É bem de ver que esse conceito coincide com aquele presente desde os tempos do extinto "Imposto de Consumo", precursor do IPI e que incidia exatamente sobre "produtos industrializados", como revela o art. 3.º da Lei 4.502/1964:

"Art. 3.º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

- I – o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;
- II – o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;
- III – O preparo de medicamentos oficiais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.

IV – a mistura de umas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas."

Não é preciso muito esforço para se verificar que o conceito de construção civil enquadrar-se perfeitamente tanto no conceito etimológico de industrialização (uma vez que transforma matérias-primas, como tijolos, vigas e cimento, em imóveis, que são mercadorias⁸ adequadas ao consumo), quanto no conceito

4. BUENO, Francisco da Silveira. *Grande dicionário etimológico-prosódico da língua portuguesa*. São Paulo: Saraiva, 1965. vol. 3, p. 1326.

5. "Fábrica, s.f. Oficina, indústria, estabelecimento onde se fazem, em grande escala, objetos, aparelhos etc." (MIRANDA, Augusto. *Dicionário 2001 do homem moderno*. 5. ed. São Paulo: Egéria, 1976. p. 444). "Fábrica. Estabelecimento industrial, equipado com máquinas capazes de transformar e/ou produzir bens de consumo e tb. bens de produção" (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 869).

Fabrique. Établissement industriel où s'opère la transformation de matières premières ou d'objets partiellement ouverts (CONNU, Gérard. *Vocabulaire juridique*. 8. ed. Paris: PUF, 2007. p. 397).

6. Na língua inglesa, o termo construção aparece diretamente relacionado com indústria. Nesse sentido: "Construction. The occupation of industry of building" (*Random House Webster's College Dictionary*. New York: Random House, 1992. p. 292).

7. CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico...* cit., p. 434. No mesmo sentido: Industrialização = "ação de transformar matérias-primas em artefatos comerciais" (cf. BUENO, Francisco da Silveira. *Grande dicionário etimológico-prosódico da língua portuguesa*. São Paulo: Saraiva, 1965. vol. 4, p. 1913).

8. A equiparação de imóvel a mercadoria é plenamente possível (tanto que a jurisprudência do STJ é pacífica nesse sentido), como será visto mais abaixo.

jurídico histórico que a legislação brasileira lhe atribui (uma vez que se trata de operação que altera a natureza dos insunhos utilizados, aperfeiçoando-os igualmente ao consumo).

Em assim sendo, conclui-se que a atividade de construção civil pode ser perfeitamente equiparada a um processo industrial – tanto no plano linguístico, quanto no plano jurídico –, motivo pelo qual, em tese, o produto da venda de imóveis pode ser gravado pelo IPI.

2.1.3 Do reconhecimento da natureza industrial da atividade de construção civil pelo ordenamento jurídico brasileiro

No Brasil, o ordenamento jurídico naturalmente seguiu a identidade linguística acima mencionada e equiparou a empresa de construção civil ao estabelecimento industrial. O saudoso administrativista Hely Lopes Meirelles ratifica essa ideia, chamando a atenção para o fato de que a natureza industrial da atividade de construção civil é reconhecida em nosso ordenamento há bastante tempo, como se observa do trecho abaixo transcrito:

“O caráter industrial da construção civil é hoje pacificamente reconhecido no Brasil, tanto assim, que a Lei 4.864/1965, ao criar medidas de estímulo à indústria da construção civil, legitimou o aspecto técnico e o econômico, o que mais tarde foi reafirmado pelo Dec. 66.079/1970, que ao instituir grupo de trabalho para estudar e propor medidas e normas regulamentares dos diferentes ângulos da indústria da construção civil, tomou-a no sentido amplo e determinou na comissão de representantes de entidades de classe de Engenheiros e Arquitetos, e de firmas construtoras em geral (...). As próprias entidades sindicais que representam a indústria da construção civil têm porfiado em manter nítida essa distinção (atividade técnica e econômica), e a Consolidação das Leis do Trabalho enquadrada a construção civil entre as *Indústrias da Construção e do Mobilário*”⁹.

Há outros fatores que confirmam a natureza industrial da atividade de construção civil, como, v.g., o fato de as construtoras serem integrantes do 3.º Grupo do Plano da Confederação Nacional da Indústria, descrito no anexo do art. 577 da CLT.

Além disso, deve-se registrar que todas as construtoras integram, necessariamente, o Sindicato da Indústria de Construção Civil (Sinduscon) ou o

Sindicato Nacional da Indústria de Construção Civil Pesada (Sindicon) – ambos vinculados à Confederação Nacional da Indústria (CNI) –, para quem, inclusive, recolhem a contribuição patronal sindical.

Deve ser mencionada ainda – como muito bem lembrado pelo eminente jurista acima mencionado – a Lei 4.864/1965, editada com o propósito específico de criar medidas de estímulo à construção civil, que a qualifica expressamente como *indústria*. Ou seja, o próprio legislador reconheceu o caráter industrial das empresas de construção civil.

Ademais, sabemos que todos os estabelecimentos industriais com folha de salários estão obrigados ao pagamento das contribuições ao Sesi/Senai. Nesse sentido, como se verá no tópico em que será analisada a jurisprudência dos Tribunais Superiores, as construtoras foram enquadradas como estabelecimentos inequivocamente industriais para fins de sujeição às referidas contribuições.

Por fim, o caráter industrial da atividade de construção civil foi reconhecido, também pela jurisprudência do STJ, para fins de aplicação da redução de 50% do IRPJ e adicionais não resitutíveis, previsto no art. 14 da Lei 4.239/1963, para os empreendimentos industriais estabelecidos na área da Sudene.

Assim, resumidamente, o caráter industrial da atividade de construção civil é reconhecido em diversas situações, tanto por lei (art. 577 da CLT e Lei 4.864/1965), quanto pela jurisprudência antiga e pacífica do STJ.

2.1.4 Da equiparação entre imóveis e mercadorias

O fato gerador do IPI, como todos sabem, é a realização de operação com produto industrializado. A saída, o desembaraço aduaneiro ou a arrematação denunciam o momento de sua ocorrência. Evidentemente, de acordo com a doutrina majoritária, por saída não há de se entender a mera movimentação física, mas a operação que compreende o ato ou negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade.¹⁰

Assim, sob o prisma dos aspectos material e temporal do IPI, verifica-se que o bem imóvel pode perfeitamente ser objeto de operação com produto industrializado. Nesse sentido, vale ressaltar que a jurisprudência uníssona do STJ entende que os bens imóveis produzidos pelas construtoras são passíveis de

9. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito de construir*. 3. ed. apud Min. Luiz Fux. REsp 524.239/PE, DJ 01.03.2004.

10. LACOMBE, Américo Masset. Imposto sobre produtos industrializados. *Revista de Direito Tributário* 27/117-119. CARVALHO, Paulo de Barros. O imposto sobre produtos industrializados. *Curso de especialização em direito empresarial*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. vol. 2, p. 149-150.

circulação e considerados "mercadoria" para fins da incidência da Cofins, cuja base de cálculo (faturamento = receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços) seria integrada pelas receitas oriundas das vendas desses bens imóveis. Veja-se, a propósito, as ementas abaixo:

"(...) 3. Dado que a base de incidência do PIS e da Cofins é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial, e o conceito de mercadoria compreende até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis a essas contribuições (...)" (STJ, 2.ª T., REsp 706.725/PR, v.u., rel. Min. Castro Meira, DJ de 10.10.2005).

"(...) O imóvel é um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria" (EREsp 151.481/SP DJ 26.03.2002) (...)" (STJ, 1.ª T., AgrG no REsp 439.075/MG, v.u., rel. Min. Garcia Vieira, DJ 28.10.2002).

"(...) O conceito de mercadoria engloba as operações realizadas com a compra e venda e comercialização de imóveis (...)" (STJ, 1.ª Seção, AgrG no EREsp 328.498, v.u., rel. Min. Franciulli Netto, DJ 26.04.2004).

2.2 Da natureza jurídica da norma que retira as operações com edificações da incidência do IPI

Passa-se agora à análise da norma veiculada no art. 5.º, VIII, a, do Dec. 7.212/2010 – atual Regulamento do IPI –, que retira expressamente do campo de incidência do referido imposto as operações que resultem em edificação, como casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas.

Vale a pena, inicialmente, examinar o alcance da referida regra, para, em seguida, determinar sua natureza jurídica. Trata-se de tarefa importante, pois a possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI pelas empresas de construção civil depende diretamente da natureza jurídica dessa regra.

2.2.1 Do alcance do art. 5.º, VIII, a, do Dec. 7.212/2010 (Regulamento do IPI)

Não obstante todas as considerações do tópico anterior, há quem afirme que a atividade de construção civil não é industrialização, com base única e exclusivamente no que dispõe o art. 5.º, VIII, a, do atual Regulamento do IPI, que reproduziu literalmente art. 5.º, VIII, a, do Dec. 4.544/2002. Veja-se a redação do referido dispositivo:

"Art. 5.º Não se considera industrialização:

(...)

VIII – a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas)";

Today, não nos parece que tal dispositivo, isoladamente considerado, seja capaz de infirmar a jurisprudência antiga e pacífica do STJ, bem como de modificar conceitos que há décadas vem sendo adotados pelo ordenamento jurídico brasileiro (v.g., pelo art. 46, parágrafo único, do CTN, pelo art. 3.º da Lei 4.502/1964, pelo art. 577 da CLT ou pela Lei 4.864/1965).

Inicialmente, deve-se registrar que Regulamento do IPI é um Decreto (7.212/2010), não uma Lei e muito menos uma Lei Complementar (*status* com o qual o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988). Assim, se as disposições legais antes mencionadas são no sentido de que construção civil é industrialização, a interpretação no sentido de que o Dec. 7.212/2010 (RPI) teria força suficiente para estabelecer que construção civil não é industrialização, estaria em desconformidade com os conceitos inquisitivo e jurídico de construção civil, acima delineados.

Além disso, entender que o Dec. 7.212/2010 (RPI) dispõe que na construção de imóveis não se pratica o fato gerador do IPI gera uma situação de conflito com o art. 46, parágrafo único, do CTN (Lei Complementar), dando origem a ofensas ao:

(a) art. 146, III, a, da CF/1988, que atribuiu exclusivamente à Lei Complementar a competência para dispor sobre a hipótese de incidência do IPI;

(b) art. 84, IV, da CF/1988, que estabelece a subordinação do Decreto à Lei que pretende regulamentar.

Esse entendimento contraria a jurisprudência histórica do STF, como demonstra o seguinte trecho do voto proferido pelo saudoso Min. Alomar Baleeiro:

"Tenho, para mim, que o conceito de 'produto industrializado', para os efeitos do art. 23, § 7.º, da Emenda 1/1969, tanto pode ser jurídico, porque resultante da definição ou enumeração legal, quanto apenas tecnológico ou econômico. A lei poderá reputar 'industrializado' produto que a tecnologia não considera como tal. Mas o legislador ordinário não pode negar a condição de 'industrializado' à mercadoria que, do ponto de vista tecnológico, deve ser considerada dessa maneira. As palavras, na Constituição, têm o sentido que geralmente o povo lhes dá.

Se admitirmos inteligência oposta, será possível ao legislador esvaziar de toda a eficácia prática aqueles art. 23, § 7.º, da Emenda 1/1969. Bastará que a lei ordinária estabeleça que não são produtos industrializados, por exemplo,

os tecidos, os artefatos de metal, o álcool, enfim, mercadorias resultantes de transformação física, química ou mecânica de matérias primas naturais com propriedades e utilidades diferentes destas. Frandar-se-ia, desarte, a regra constitucional por um sofisma grosseiro" (STF, 1.ª T., RE 69.828/PA, rel. Min. Alomar Baleeiro, DJ 18.12.1970).

Diante do exposto, pode-se concluir que o art. 5.º, VIII, a, do Dec. 7.212/2010 apenas considerou que, *para fins de incidência do IPI*, a atividade de construção civil não tem natureza industrial, motivo pelo qual o imposto não incide sobre seu produto final (operação com imóveis).

2.2.2 Uma hipótese de não incidência legalmente qualificada (isenção)

Na verdade, a única interpretação capaz de legitimar o art. 5.º, VIII, a, do RPI, é a que a considera como uma norma que institui isenção para a atividade industrial de construção civil frente ao IPI. Ora, a partir do momento em que se constata que o conceito de industrialização adotado pela jurisprudência unissônica e contido no dispositivo legal ao qual a Constituição Federal de 1988 atribuiu competência para delimitar a hipótese de incidência do IPI (art. 46, parágrafo único, do CTN) alberga a atividade da construção civil, surge a seguinte situação:

(a) por um lado, uma determinada atividade (construção civil), no mundo dos fatos e do direito (segundo a jurisprudência uníssona, o art. 46, parágrafo único, do CTN, o art. 3.º da Lei 4.502/1964, o Anexo II do art. 557 da CLT e a Lei 4.864/1965), possui a característica de ser industrial;

(b) por outro lado, há uma disposição expressa que exclui essa mesma atividade da hipótese de incidência do IPI, para fins exclusivos desse tributo em específico (IPI), desonerando pontualmente aquela atividade.

Diante de tal situação, verifica-se que o Regulamento do IPI retira do âmbito de incidência desse imposto uma atividade que, caso não existisse essa disposição expressa, estaria plenamente compreendida em tal hipótese de incidência. Tal cenário amolda-se como uma luva ao conceito de isenção vastamente difundido e aceito pela doutrina nacional:

"A outra explicação, que a meu ver é melhor, defende que *na isenção ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva*. A isenção opera no plano da norma e não no plano fático. (...) Para que nasça a obrigação tributária é necessário que ocorra na realidade aquela circunstância hipoteticamente prevista na norma. Ora, *com a isenção o fato abstrato deixa de existir e assim não pode nascer nenhuma obrigação tributária*".¹¹

"Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação".¹²

"A isenção, sendo uma suspensão da incidência, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo de incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência".¹³

Portanto, a interpretação correta, tanto da natureza da atividade de construção civil (que é de industrialização), quanto dos dispositivos legais e regulamentares aplicáveis a espécie, revela que esta atividade somente não é tributada pelo IPI por força de uma isenção, o que é extremamente comum.

2.3 Da regra prevista no art. 11 da lei 9.779/1999

Diante de todas as conclusões listadas acima, verifica-se que as empresas de construção civil são contribuintes isentas do IPI. Tal situação enquadra essas empresas na regra prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999, abaixo transcrito:

"Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda."

Trata-se de regra que confere aplicabilidade plena à regra da não cumulatividade prevista no art. 153, § 3.º, II, da CF/1988, seguindo-lhe a sistemática. Isso porque a lógica da não cumulatividade de um imposto incidente sobre o consumo impõe que o contribuinte isento na saída possa de alguma forma aproveitar o crédito referente ao imposto pago na entrada. Não nos referimos a não cumulatividade tal como prevista na Constituição Federal de 1988, que é apenas um dentre os vários modelos existentes.

Segundo Maurice Lauré, considerado o pai do IVA (Imposto sobre valor agregado), o caso de isenção do produto fabricado sequer deveria suscitar dú-

11. TOARES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 306.

12. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

13. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

vidas quanto ao aproveitamento do crédito decorrente da entrada de insumo tributado. Para o autor, se a saída não é tributada, o direito à restituição (*rem-boursement*) do IVA pago na etapa anterior surge naturalmente.¹⁴ Essa é a lógica do imposto em questão, lógica essa que somente foi seguida pelo legislador brasileiro em 1999, a partir de quando a compensação do crédito passou a ser prevista para os casos de isenção e tributação à alíquota zero.

Não existisse tal regra de manutenção do crédito, a empresa situada em etapa da cadeia produtiva cuja saída é isenta ou tributada à alíquota zero seria extremamente penalizada, pois seria equiparada ao consumidor final, sendo obrigada a suportar o ônus do IPI, o que contraria frontalmente o propósito da não cumulatividade. Em outras palavras, se a existência de isenção ou tributação à alíquota zero impedisse o aproveitamento dos créditos, a regra da não cumulatividade não estaria sendo respeitada.

Vale ressaltar, inclusive, que houve uma grande discussão na jurisprudência tanto do STJ, quanto do STF, quanto ao caráter da norma acima transcrita: se fosse considerada constitutiva, criando no mundo jurídico o direito à dedução, ela não poderia ser aplicada retroativamente; se considerada declaratória, apenas explicitando um direito constitucional preexistente, não existiria óbice à sua aplicação aos fatos passados.¹⁵

Não obstante a lógica acima explanada, o STF decidiu, no RE 475.551/PR (DJe 13.11.2009), que o direito ao crediamento no caso de saída isenta somente passou a existir com a vigência da Lei 9.779/1999, entendimento esse que aliena violentamente contra a lógica da regra ora em comento.

A partir de tudo o que foi exposto, chega-se à inatredável conclusão de que as empresas de construção civil, na qualidade de industriais que praticam saídas isentas de IPI, tem o lícito direito de compensar os créditos referentes ao IPI incidente sobre os insumos adquiridos e utilizados no seu processo produtivo de industrialização.

14. "Dans la logique des principes qui conduisent à la mise au point, pour l'assiette de la TVA, d'une chaîne ininterrompue de déduction, l'exonération d'un produit n'est qu'un cas parmi d'autres et ne devrait soulever aucun problème particulier. Il devrait simplement se trouver que le fabricant de produits exonérés imputerait les taxes facturés par ses fournisseurs sur la TVA devant frapper ses ventes, c'est-à-dire sur une TVA nulle: cela impliquerait que l'imputation donne lieu à un remboursement" (Lauré, Maurice. *Science Fiscale*, Paris: PUF, 1993, p. 264).

15. Para um histórico legislativo e jurisprudencial sobre o assunto, cf.: STJ, REsp 435.783/AL, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 03.05.2004.

3. DA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E DOS EQUIVOCOS A SEREM SANADOS FUTURAMENTE

3.1 Da ausência de jurisprudência pacífica sobre o tema

O primeiro erro que merece ser destacado é a inexistência de jurisprudência pacificada sobre o assunto, ao contrário do afirmado em alguns acórdãos. Isso porque, até a presente data, não há sequer um acórdão em que o tema é analisado com profundidade. Além disso, acórdãos que sequer entraram no mérito da discussão são mencionados como integrantes de um entendimento supostamente firmado, num erro que vem se perpetuando devido ao "efeito multiplicador" gerado pelas citações indiscriminadas.

O primeiro caso em que o STJ analisou o assunto em debate foi o REsp 868.434/SE, por meio do qual a Corte negou o direito ao aproveitamento do crédito pleiteado. Todavia, o tema não foi devidamente debatido, o que se nota, inclusive, do histórico das decisões proferidas nesse caso: O TRF da 5.ª Região afirmou, num parágrafo, que a empresa é do ramo da construção civil, motivo pelo qual estaria fora do campo de incidência do IPI. Noutro parágrafo, afirmou que o direito ao crediamento seria garantido apenas nas hipóteses em que a saída é tributada (AMS 2004.85.00.003829-3).

No STJ, o relator deu provimento ao recurso especial interposto pela construtora, por meio de decisão monocrática, alegando que, em respeito ao princípio da não cumulatividade, "é assegurado ao contribuinte o direito ao crediamento do IPI na hipótese de aquisição de insumos e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota zero". Afirmou, ainda, que o art. 11 da Lei 9.779/1999 se aplica aos casos ocorridos antes de sua vigência, uma vez se tratar de norma meramente interpretativa.

Interposto agravo regimental, o relator reconsiderou sua decisão e negou seguimento ao recurso especial, por ausência de prequestionamento. Levado à apreciação do Órgão Colegiado, por meio de novo agravo regimental (agora do contribuinte), a decisão foi mantida, sem novos fundamentos. No voto, o relator apenas transcreveu uma frase do acórdão prolatado pelo TRF da 5.ª Região, na qual se afirma que a atividade da empresa é no ramo de construção civil, supostamente excluída do campo de incidência do IPI. Os embargos de divergência apresentados pela empresa não foram conhecidos, por intempetividade.

Por fim, o recurso extraordinário teve o seguimento negado (STF, RE 549.047/SE), uma vez que, de acordo com a relatora (Min. Cármen Lúcia), o direito ao crediamento somente ocorre quando a saída do produto industrializado é tributada – o que não ocorreria no caso –, entendimento esse pacificado no STF e seguido pelo tribunal de segunda instância. A relatora ainda cita o RE

475.551/PR, no qual a Corte decidiu que, no caso de saídas isentas ou tributadas à alíquota zero, o aproveitamento de crédito de IPI somente passou a ser permitido após a vigência da Lei 9.779/1999, o que leva a crer que o objeto da discussão eram créditos existentes antes de 1999.

O segundo precedente analisado pelo STJ (REsp 941.847/RJ) também não dedica a devida atenção à discussão travada em segunda instância. Nesse precedente, o STJ afirmou que o art. 5.º, VIII, *a*, do Dec. 4.544/2002 exclui do campo de incidência do IPI a construção de imóveis, bem como que a construtora não é contribuinte do IPI, motivo pelo qual não tem direito ao creditamento. Ao final, mencionou que esse entendimento estaria em “sintonia com a jurisprudência” da Corte Superior, tendo sido mencionado o precedente acima referido.

Esses precedentes passam a ser citados em diversos outros, em decorrência do “efeito multiplicador” acima mencionado, o que resultou num entendimento supostamente pacificado, mas que não considerou nenhum dos argumentos importantes que lastreiam a tese do contribuinte.

Basta verificar em qualquer um dos precedentes até hoje apreciados pelo STJ, que a natureza industrial dada por diversas normas, bem como por sua própria jurisprudência, não é sequer mencionada. O mesmo ocorre quanto à natureza jurídica da norma que retira as operações com imóveis do campo de incidência do IPI. Diante desses fatos, devemos questionar: há realmente jurisprudência pacífica sobre o tema?

Por fim, ao que tudo indica, o STF seguirá caminho diverso daquele traçado nos precedentes do STJ acima mencionados. Isso porque, apesar de não ter analisado ainda o caso de alguma construtora que tenha postulado os créditos referentes à insumos adquiridos após a vigência da Lei 9.779/1999, a Corte Suprema já indicou que esse aproveitamento é possível, como se nota do recente precedente abaixo ementado:

“Embargos de declaração em agravo de instrumento. Embargos recebidos como agravo regimental. tributário. Creditamento de IPI. Construção civil. Período anterior à Lei 9.779/1999. Impossibilidade. Precedentes. Agravo improvido. I – Em relação ao crédito de IPI empregados na construção civil, o Plêndrio desta Corte, no julgamento do RE 460.785/RS, *rel. Min. Marco Aurélio*, do RE 562.980/SC, *rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio*, e do RE 475.551/PR, *rel. p/ acórdão Min. Menezes Direito*, concluiu que ‘antes da vigência da Lei 9.779/99, não era possível o contribuinte se creditar ou se compensar do IPI quando incidente o tributo sobre os insumos ou matérias-primas utilizados na industrialização de produtos isentos ou tributados com alíquota zero’. Precedentes. II – Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se nega provimento” (STF, 1.ª T., EDCI no Agn 736.980/PE, *rel. Min. Ricardo Lewandowski*, DJe 22.02.2011).

3.2 Da divergência jurisprudencial quanto à determinação da natureza jurídica da atividade de construção civil

Essa é, sem dúvida, uma das questões que mais suscita perplexidade. Com efeito, há precedentes em que o tribunal alega ferrosamente – trazendo doutrina sobre o tema, invocando em seu favor a existência de diversas normas no mesmo sentido – que as empresas de construção civil exercem atividade de industrialização.

No REsp 524.239/PE, por exemplo, o então Min. Luiz Fux afirma que “as empresas de construção civil são entidades inequivocamente industriais”. Noutro trecho, afirma que o caráter industrial das construtoras é confirmado pela doutrina, passando a citar Hely Lopes Meirelles. Ao final, aduz que “a Primeira Turma no REsp 244.903/CE, *rel. Min. Garcia Vieira*, esposou entendimento de que a atividade de construção civil pode se classificar como atividade industrial” (STJ, REsp 524.239/PE, DJ 01.03.2004). Por tais razões, as construtoras estão obrigadas ao pagamento das contribuições ao Sesi/Senai.¹⁶

No mesmo sentido são os precedentes que garantem, às empresas de construção civil, o direito ao incentivo fiscal consubstanciado na redução do imposto do imposto de renda de pessoa jurídica, previsto no art. 14 da Lei 4.239/1963, regulamentado pelo art. 5.º, V, do Dec. 64.214/1969, que só abrangem atividades dos setores industriais. Assim, travou-se uma discussão sobre se as empresas de construção civil poderiam ou não ser consideradas como pertencentes a esses setores.

O STJ então passou a defender que as construtoras exercem atividade de industrialização, sendo-lhes perfeitamente aplicável o referido benefício fiscal. A propósito, veja-se a ementa abaixo transcrita:

“Recurso especial. Tributário. Incentivos fiscais. Área de atuação a Sudene. Pedido de redução do IRPJ em 50% Denegado. Empresa da construção civil. Pretensão do reconhecimento do caráter industrial da atividade. Precedentes deste sodalicio.

Como bem elucida a recorrente, segundo o saudoso administrativista Hely Lopes Meirelles, in *Direito de construir*, Editora Revista dos Tribunais, ‘a indus-

16. Não obstante essas considerações do Min. Luiz Fux, no sentido de que as empresas de construção civil são considerados estabelecimentos industriais para fins de pagamento das contribuições para o Sesi/Senai – entendimento esse repellido num sem número de acórdãos –, o Min. Mauro Campbell assim se manifesta sobre o assunto: “É pacífico o entendimento desta Corte Superior no sentido de que a atividade de construção civil não tem natureza de industrialização” (AgRg no REsp 1.047.651/RS, DJe 04.06.2009).

ria da construção civil é uma atividade transformadora que, conjugando materiais distintos e coordenando operações diversas, compõem novas estruturas e obtêm novos efeitos plásticos, que caracterizam a construção moderna.¹⁷

A 1.ª Turma no REsp 244.903/CE, rel. Min. Garcia Vieira, esposou entendimento de que a atividade de construção civil pode se classificar como atividade industrial.

Considerando que a autora é empresa prestadora de serviços do ramo da indústria da construção civil, inclusive montagens industriais e engenharia consultiva, está abrangida pelo quadro da Confederação Nacional da Indústria no Grupo n. 3 – Ministério do Trabalho, o que a torna contribuinte do adicional ao Sebrae, bem como da contribuição para o Sesi/Senai.

Na mesma esteira, a Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que as atividades de comércio e indústria da construção civil, engenharia civil e incorporação estão sujeitas à Cofins, porque caracterizam compra e venda de mercadorias. Recurso especial provido, para reconhecer o caráter industrial da atividade de construção civil" (STJ, 2.ª T., REsp 656.568/PE, rel. Min. Francislli Neto, DJ 14.03.2005).

Os eminentes ministros Castro Meira e Luiz Fux seguiram idêntica orientação, respectivamente, quando do julgamento do REsp 675.461/PE (DJ 23.03.2006) e REsp 965.976/PE (DJe 01.07.2009), ressaltando a natureza industrial da atividade exercida pelas construtoras.¹⁷

Todavia, o mesmo tribunal entende que, para fins de aproveitamento dos créditos de IPI, as empresas de construção civil não são consideradas estabelecimento industrial. É o que se nota de acórdão relatado pelo Min. Francisco Falcão, no qual ele afirma que "a operação de construção civil refoge ao conceito de industrialização" (REsp 1.050.521/SC, DJe 05.06.2008). Noutro julgado, o Min. Humberto Martins afirma que "a operação de edificação de imóveis não se enquadra na incidência de IPI, não por ser isento ou tributado à alíquota zero, mas sim por não configurar operação de industrialização" (REsp 993.767/RJ, DJe 02.12.2008). Assim, para a Corte Especial, não exercendo atividade de industrialização, as construtoras não são contribuintes do referido imposto, motivo pelo qual o art. 11 da Lei 9.779/1999 não se lhes aplica.

17. No REsp 675.461/PE, o Min. Castro Meira afirma: "Deve ser reconhecido o caráter industrial das empresas da construção civil". O Min. Luiz Fux, por seu turno, afirma no REsp 965.976/PE: "A empresa do ramo de construção civil deve ter reconhecido o caráter industrial de sua atividade, para fins de apuração da base de cálculo do IPI, considerando seu impacto transformador no meio, com potencial agregação de novos elementos à matéria e formação original das estruturas".

Instado a se manifestar sobre esse ponto, por meio dos embargos de divergência apresentados nos autos do REsp 952.844/SC – no qual o contribuinte alegou que a jurisprudência da Corte era no sentido de que as construtoras realizam atividade de industrialização (para fins de sujeição às contribuições para o Sesi/Senai), ao passo que, para fins de credenciamento do IPI, as construtoras não poderiam com tal ser enquadradas – o Tribunal Superior alegou ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados, uma vez que o acórdão embargado cuidaria de credenciamento de IPI, ao passo que o aresto paradigma versava sobre contribuição para o Sesi/Senai.

Contudo, percebe-se que esse ponto merece ser analisado com maior prudência, pois, caso contrário, a contradição se instalará na jurisprudência do STJ, Tribunal ao qual foi atribuída a tarefa constitucional de unificar o entendimento pretoriano.

3.3 Da divergência jurisprudencial quanto ao conceito de contribuinte do IPI

Como se pode notar da exposição acima, o direito ao credenciamento decorre necessariamente do enquadramento das empresas de construção civil como estabelecimentos industriais. Uma vez consultado que a atividade por elas realizada é de industrialização, bem como considerando que a regra veiculada pelo art. 5.º, VIII, *a*, do RIR/1 trata de isenção, deve-se reconhecer *ipso facto* o direito ao credenciamento do IPI suportado na aquisição de insumos tributados pelo imposto.

Todavia, curiosamente, há diversos precedentes em que o STJ reconhece que a atividade de construção civil pode perfeitamente assumir a natureza de processo industrial, porém negam às empresas a possibilidade de credenciamento do IPI, alegando que esse direito só pode ser deferido aos contribuintes do imposto. Trata-se, evidentemente, de entendimento que não se sustenta. Ora, se o contribuinte realiza atividade industrial, então necessariamente é contribuinte do IPI, sendo dispensado do pagamento apenas nas hipóteses em que a lei estabelece isenção.

Vejá-se que o art. 24, II, do Dec. 7.212/2010, estabelece que todo industrial é contribuinte do IPI. Assim, considerar as empresas de construção civil como contribuintes desse imposto – uma vez reconhecido o caráter industrial das atividades por ela exercidas – é conclusão que decorre de um silogismo elementar que sequer poderia suscitar dúvida legítima.

O primeiro precedente a expor esse entendimento foi o REsp 998.487/SC, relatado pelo Min. Castro Meira (DJe 06.06.2008). Em seu voto, o Ministro afirma:

“Ademais, ainda que, nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN, se verifique a possibilidade de a construção civil ser um processo industrial, o crediamento do IPI só pode ser deferido aos contribuintes desse imposto, como as sociedades que se dedicam a essa atividade não o são, impossível o deferimento do crédito.

O princípio da não cumulatividade para o IPI está expresso nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

(...)

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

- I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Assim, o crediamento dos valores pagos nas etapas anteriores apenas ocorre por aqueles que também sejam contribuintes da exação e, portanto, realizem operações que configurem a hipótese de incidência do imposto” (grifo do original).

Outros precedentes do STJ também relacionados pelo Min. Castro Meira seguiram essa mesma linha (REsp 1.015.533/PE, DJe 04.09.2008; REsp 1.041.026/RS, DJe 25.09.2008 e REsp 1.098.573/PR, DJe 30.09.2009). O Min. Luiz Fux passou a adotar o mesmo entendimento (REsp 891.857/RJ, DJe 01.12.2008 e REsp 951.647/PR, DJe 17.12.2008), no que foi seguido pela Min. Eliana Calmon (REsp 840.027/RS, DJe 25.03.2009 e REsp 1.044.798/AL, DJe 29.06.2009).

Vale ressaltar que nenhum dos precedentes acima mencionados diz a razão pela qual as empresas de construção civil, realizando atividades industriais, não podem ser consideradas contribuintes (isentas) do IPI.

Poder-se-ia dizer que, por se tratar de isenção (situação na qual o fato gerador não chega a ser realizado), o agente por ela beneficiado não poderia ser con-

siderado contribuinte, pois a hipótese de incidência sequer teria se consumado. Contudo, tal raciocínio não procede, uma vez que o art. 11 da Lei 9.779/1999 se dirige exatamente ao contribuinte (ou agente) que realiza saídas isentas do IPI, garantindo o aproveitamento dos créditos. Assim, para os fins da referida norma, é totalmente irrelevante o nome que se atribui a esse industrial.

3.4. Da incompreensão da ratio do mecanismo da não cumulatividade: desnecessidade de “contrapartida” do contribuinte beneficiado com isenção na saída

Por fim, deve-se registrar o entendimento esposado em alguns precedentes no sentido de que, para fazer jus ao crediamento de IPI, as construtoras deveriam pagar o IPI na “saída” de seus produtos. Assim, uma vez que tal não ocorre (pois são expressamente isentas do IPI, nos termos da isenção prevista pelo art. 5.º, VIII, a, do RJPD), não teriam as empresas o direito ao crediamento de IPI.

O primeiro precedente a se manifestar nesse sentido foi o REsp 1.050.521/SC, relatado pelo Min. Francisco Falcão (DJe 05.06.2008). Em seu voto, o Ministro afirma que “se não há incidência do IPI na operação seguinte, não há que se falar em crediamento do tributo pago na etapa anterior”.

O Min. Herman Benjamin adotou posicionamento idêntico quando do julgamento do REsp 997.372/RS (DJe 19.12.2008). Segundo o Ministro, “não há falar em crédito quando não há nenhuma contraprestação”. O REsp 724.638/RS (DJe 19.12.2008) e o REsp 989.533/RS (DJe 19.12.2008), também relacionados pelo Min. Herman Benjamin, seguiram o mesmo entendimento.

Ocorre que tal posicionamento ignora solenemente o comando do art. 11 da Lei 9.779/1999, que permitiu expressamente a utilização dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados, mesmo no caso de contribuintes que industrializem e deem saída a produtos isentos ou tributados à alíquota zero. Ou seja, a discussão quanto à possibilidade ou não de utilização de créditos de IPI no caso de saídas não tributadas restou superada com a promulgação da Lei 9.779/1999, que ocorreu quase dez anos antes dos julgamentos acima mencionados.

Por fim, vale dizer que esse entendimento desconsidera por completo a lógica da não cumulatividade, conforme descrito no item 2.3 acima. Dessa forma, conclui-se que carece da mais elementar razoabilidade a negativa do direito ao crediamento com base no argumento de que as construtoras não realizam saída tributada (ou na ausência de contraprestação daquele que postula o crédito, de acordo com a terminologia utilizada pelo Min. Herman Benjamin).

4. CONCLUSÕES

Por tudo o que vimos de expor, chegamos às seguintes conclusões:

- (a) o estudo etimológico e linguístico demonstra que o conteúdo semântico do termo construção se assemelha ao do termo industrialização;
- (b) o legislador e os tribunais brasileiros seguiram essa identidade linguística e passaram a considerar as empresas de construção civil como estabelecimentos industriais;
- (c) a atividade realizada pelas empresas de construção civil não é gravada pelo IPI por conta de uma isenção veiculada pelo art. 5.º, VIII, a, do RITPI;
- (d) tratando-se de isenção, a regra do art. 11 da Lei 9.779/1999 é plenamente aplicável, conferindo às empresas de construção civil o direito ao crédito do IPI suportado na aquisição de insumos e matérias-primas tribuados pelo imposto;
- (e) não há jurisprudência pacificada nos tribunais superiores sobre o assunto, pois, além de contraditória (o que leva a crer que possivelmente as decisões serão ajustadas), ainda não houve, em nenhum acórdão, análise dos fundamentos mais importantes apresentados pelo contribuinte;
- (f) a jurisprudência do STJ é divergente quanto à identificação da natureza jurídica da atividade realizada pelas construtoras, que ora é classificada como estabelecimento industrial (para fins de incidência das contribuições ao Ses/ Senal), ora a natureza industrial lhe é negada (para fins de crédito do IPI incidente sobre os insumos);
- (g) a jurisprudência da Corte Superior é igualmente divergente quando assume que as construtoras podem exercer atividades de industrialização, porém afirma que lhe carece a condição de contribuinte;
- (h) por fim, conclui-se que algumas decisões, ao exigirem a existência de uma contrapartida (entendida como o pagamento de IPI na saída) para a fruição do direito ao crédito, estão ignorando solenemente a regra prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999, além de contrariarem a lógica do sistema não cumulativo.