MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º C C PUBLICADO NO D. O. U. De 01 / 07 / 1996 Rubrica

Processo n.º 10680.003557/92-08

Sessão de : 23 de maio de 1995 **Acórdão n.º 203-02.150**
Recurso n.º : 91.900
Recorrente : BRASIL BETON S/A
Recorrida : DRF em Belo Horizonte - MG

IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - CONCRETO - NÃO INCIDÊNCIA - O preparo e fornecimento de argamassa para construção civil, mediante empreitada é serviço da mesma natureza jurídica que a elaboração de concreto em iguais circunstâncias - irrelevante no caso até a suposta qualificação técnica diferenciada, enquadrando-se com mais propriedade em tributo diverso (Tabela Anexa ao Decreto-Lei nº. 406/68 - item 32). Acatamento ao pronunciamento jurídico sobre o tema. Precedentes deste Colegiado Administrativo. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASIL BETON S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

Osvaldo José de Souza - Presidente

Maria Thereza Vasconcellos de Almeida - Relatora

Maria Vanda Diniz Barreira - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Sérgio Afanasieff, Mauro Wasilewski, Tiberany Ferraz dos Santos, Celso Angelo Lisboa Gallucci e Sebastião Borges Taquary.

fclb/

Processo n.º 10680.003557/92-08

Recurso n.º: 91.900
Acórdão n.º: 203-02.150
Recorrente: BRASIL BETON S/A

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração de fls. 03 e anexos, foi exigido da autuada Brasil Beton S/A, valor referente ao IPI, e demais acréscimos, por infração ao art. 41, § do ADCT/88, mais os artigos e instrumentos legais descritos às fls. 04.

Em extensa impugnação (fls. 24/36), a contribuinte contesta o feito fiscal dizendo, em síntese, que, como prestadora de serviços de concretagem, considera-se desobrigada do pagamento do imposto exigido, vez que sujeita-se exclusivamente à obrigação fiscal atinente à competência municipal.

Desenvolve argumentos sobre os detalhes técnicos da operação de concretagem suportando as afirmações em vasta citação de doutrina e jurisprudência.

Considera que a circulação dos caminhões-betoneira com a "massa", de concreto nunca esteve na verdade sob o regime da isenção do IPI, como quer fazer crer a fiscalização, visto estar tal atividade inserta no campo da não-incidência.

Pede ao fim pela desconsideração da autuação, cancelamento da exigência fiscal e conseqüente arquivamento do processo.

Às fls. 39, a Informação Fiscal opina pela manutenção integral do crédito tributário.

Às fls. 41/44, a decisão de primeiro grau amparando-se na réplica do autuante, de igual modo considera procedente a ação fiscal, considerando como de industrialização a atividade da empresa, e ressaltando a revogação do incentivo fiscal de natureza setorial a partir de 05.10.90, por força do art. 41 e § 1º. do ADCT/88.

Irresignada a ora recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário onde expende basicamente as mesmas razões da impugnação. Pede pelo provimento do apelo, bem como cancelamento da autuação sofrida.

É o relatório.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA

A matéria em foco, no Recurso ora analisado, objeto de exaustivas discussões perante este Colegiado, está ainda a merecer considerações a respeito.

Com efeito, longe vejo o tempo em que o contribuinte brasileiro considere-se seguro, amparado pelos canônes apregoados por Adam Smith, que sabidamente são quatro, conforme discriminação a seguir: 1)qualidade; 2) certeza; 3) conveniência e 4) economia na cobrança.

Por qualidade, entenda-se capacidade contributiva, sendo que a certeza diz respeito ao imposto a pagar que, deve ser certo e não arbitrário, além de claro e simples.

Quanto à conveniência, o filósofo e doutor em Economia, considera deva ser lançado o imposto, atentando à comodidade, no tempo e modo mais atinente ao interesse do pagamento a ser efetuado pelo contribuinte.

Porém, o mais importante e mais condizente com a sempre reiterada necessidade do Governo na criação de novos Tributos, diz respeito ao princípio da economia na cobrança - "todo imposto deve ser arquitetado tão bem, que tire o mínimo possível do bolso das pessoas além de que traz para o erário público. Um imposto pode tirar ou afastar do bolso das pessoas muito mais do que arrecada para o tesouro público...".

(Smith, Adam, 1981, v.2 pag. 487)

Acusado de fazer a apologia do interesse individual, adepto da não-intervenção do Estado na economia, não sem razão o autor citado, falecido em 1790, faz com que suas idéias permaneçam atualíssimas, sendo mesmo teses básicas do liberalismo.

A propalada e sempre adiada reforma fiscal, torna-se premente em nosso país, assegurando garantia aos contribuintes, eficiência aos tributos e as próprias melhorias urgentíssimas e inadiáveis que, espera-se advenham das reformas sociais, socorrendo aos que delas necessitam de uma forma que se afigura cristalina nas ruas, nas favelas, nos hospitais públicos aos não-alienados.

As digressões a que me permiti, conduzem ao entendimento sobre a assunto tratado no processo em exame, fruto de demorado trâmite no âmbito judiciário e administrativo, admitindo-se que a redação dos dispositivos legais, aqui tributários, no mais das vezes nem sempre clara, contribui não só para a demora no deslinde da questão trazida, como também para o acúmulo de processos com que se debate o Judiciário, fato que não raro acirra os ânimos e provoca críticas.

Acresce o problema e da mesma forma deve ser considerada a legislação tributária brasileira - superada e multifacetada, citando-se três exemplos que vem corroborar a afirmativa feita;

- a lei fundamental do Imposto de Renda, suportada ainda no Decreto-Lei nº. 5.844 de 23/09/43, época de Brasil rural, que foi e é sucessivamente modificada e acrescida, hoje resultando num conjunto às vezes de difícil compreensão para o contribuinte comum.

- o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, cujos litígios fiscais são trazidos à esta Câmara, tem por base a Lei nº. 4.502 de 31/11/64, época do "Imposto de Consumo", "Diretoria das Rendas Internas", posteriormente com nomenclatura, disposta no Decreto-Lei nº. 34, de 18.11.66, para atender às disposições da EC 18/65 e do CTN, com o novo nome - IPI;

- a própria lei maior tributária, Lei nº. 5.172, de 25.20.66, CTN de nítida influência alemã - vide a REICHSABGABENORDUNG - em seu texto original de 1919, encontra-se hoje desfigurado, devendo contar no caso, a época e o ambiente político em que veio a lume, 1966, em pleno regime militar, tende assimilado pois componentes autoritários.

O tema, capaz de ensejar os mais variados comentários, mercê dos seus diversos aspectos, enquadra-se magistralmente nos termos exposto pelo ilustre Prof. Ives Gandra da Silva Martins, na obra "Curso de Direito Tributário", 3ª. edição -Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1994 -, na qual ao atuar como coordenador, também a assina o trabalho sobre "Deontologia Tributária", do qual se extrai o seguinte trecho:

> "O estudioso da história deve sempre ficar perplexo e admirado, quando verifica que, não obstante os fatores criados artificialmente pela razão e pelo livre-arbítrio para sua desestabilização natural, o ser humano sempre aspira a valores maiores, procurando alegar líderes, seguir escolas, endeusar situações, nessa procura, muitas vezes tresloucada, de algo superior.
>
> Os líderes carismáticos do mundo, inclusive aqueles com forte deformação moral, como Hitler e Napoleão, apenas conseguiram exercer essa liderança pela excepcional capacidade de apreender essa tendência inata para valores maiores do ser humano, manipulando-a para identificá-la com suas formulações pessoais.
>
> O detentor do poder de criar a lei para fazê-la aplicável é exatamente quem mais deve estar voltado para a fenomenologia própria do que seja naturalmente inerente ao ser humano. Deve ter a preocupação de fazer com que a lei natural seja refletida também na lei positiva, de tal maneira que as relações sociais entre os seres humanos sujeitos à sua soberania fluam sem traumas ou desajustes".

A apreciação do assunto e a colocação das idéias, me parecem perfeitas e em sintonia óbvia com as razões até aqui expostas.

Não sem coerência, as lides tributarias, talvez estejam entre as que mais chegam ao Judiciário, em busca da desejável clareza na aplicabilidade da lei.

Por outro lado, acredita-se, a sonegação será tanto menor, quanto melhores e mais lógicos sejam os dispositivos fiscais atinentes e mais correta e transparente a aplicação dos recursos daí advindos.

Não há como negar, a imprescindibilidade de uma reforma tributária que viria a atender, se não no dizer de uma recente autoridade da República, a "cólera das legiões", mas ao rumor que pode chegar se já não o fez, ao brado das multidões de miseráveis, pobres carentes de um sistema social que lhes faça justiça, e que por outro lado assegure ao contribuinte a certeza de um pagamento tributário adequado.

A coragem que parece faltar para o enfrentamento do problema por quem de direito, no receio talvez do desagrado de muitos, ocasiona prejuízos de ordem incalculável e de avaliação quiçá desumana, ao desviar de quem deles necessita quase sempre como fatores de sobrevivência, preciosos, indispensáveis de devidos suprimentos, suprimentos estes que não devem ser confundidos com favores, pois que lhes cabem de direito.

As considerações trazidas até aqui vem a calhar quando se observa no caso em julgamento, tergiversações várias sobre a matéria analisada, especialmente sobre o fato gerador da obrigação tributária enfocada.

O prisma levado em conta pela fiscalização, difere substancialmente ao daquele trazido pela contribuinte nos muitos casos vindos a este Tribunal Administrativo. E o cerne da questão tributária em análise.

Na hipótese, objeto dos autos, exige-se parcela a título de cobrança fiscal, mais precisamente Imposto sobre Produtos Industrializados, de contribuinte que firma o apelo, ao fundamento de que o concreto fornecido a empresas construtoras nas obras a que se destinava, era produto com fato gerador tipificado no art. 30 inciso VII de Regulamento aprovado pelo Decreto nº. 87.981/82.

As argumentações expendidas pela recorrente, consideradas desguarnecidas de amparo legal pela fiscalização, mencionam a isenção disposta no art. 45, inciso VIII do RIPI, com a revogação de abrangência questionada à luz do art. 41, das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988.

A repartição fiscal, ao alegar obediência ao art. 3º. do Regulamento do imposto discutido, entendeu também haver industrialização flagrante no caso em exame.

A descrição dos fatos nos autos inserta, deixa claro que a recorrente em contrato com empresas construtoras, prestou mediante especificações e características próprias, específicas e técnicas, serviços de aplicação e preparo de concreto em obras da construção civil.

O contrato, na modalidade de empreitada, firmado entre a requerente e as contratantes, ou seja, construtoras, segue normas próprias em enquadramento pré-estabelecido.

Na esteira do raciocínio exposto parece, a questão desvia-se da abordagem e discussão sobre a revogabilidade da isenção pretendida e vigorante durante período especificado.

O atalho a ser tomado, prende-se mais a saber sobre se as atividade exercidas pela recorrente poderiam agasalhar-se entre aquelas compreendidas como "prestadoras de serviços".

Buscando-se subsídios na doutrina e jurisprudência que abordam o tema, é de encontrar-se tendência que favorece a tese esposada pela requerente.

Avulta sobremaneira na ocasião, o ensinamento do doutro Min. Moreira Alves, que ao apreciar a questão no julgamento do RE nº. 82.501-SP, assim se referiu, *verbis:*

> "A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções -, seja feita em betoneiras acopladas a caminhões (caso da Impetrante) é prestação de serviços técnicos que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra-britada e água, e mistura que, segundo a Lei Federal 5194/65, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem for registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnicos para sua correta aplicação. O preparo de concreto e a sua aplicação na obra é uma fase da construção civil e, quando os materiais a serem misturados são fornecidos pela própria empresa que prepara a massa para a concretagem, se configura hipótese de empreitada com a colocação de placas de cimento pré-fabicadas, venda de mercadorias produzidas por quem igualmente se obriga a instá-las na obra. Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da utilização na obra."
>
> "Quer na preparação da massa, quer na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviços, feita em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade de empreitada que foi celebrada. A prestação de serviço não se desvirtua pela circunstância de a preparação da massa ser feita no local da obra, manualmente, ou em betoneiras colocadas em caminhões e que funcionem no lugar onde se constrói, ou já

venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura meramente física, ajustada às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente preparada por quem tenha habilitação legal para elaborar os cálculos e aplicar a técnica indispensável à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricadas, estas, sim, mercadorias.

De tudo isso concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais.

Material, mesmo misturando para o fim específico de utilização em certa obra não se confunde com mercadoria" (fls. 389/390) (RTJ 77/959).

A mesma orientação continua adotada pelo Tribunais Superiores, face aos inúmeros questionamentos sobre a matéria até hoje levados à sua apreciação e disso faz certo o entendimento trazido pelo ilustre Min. Humberto Gomes de Barros digno integrante da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos votos dos acórdãos resultantes dos julgamentos dos Recursos nº.s 11.979-0, SP e 49.401-0, RJ, este último apreciado em sessão de 16/11/94.

Não discordando, a 2ª. Câmara deste Tribunal Administrativo, manifestou idêntica opinião, *ex vi* do pensamento expresso na análise dos Recursos nº.s 96.122, 96.834 e 97.479, tendo o douto Conselheiro e relator designado, Oswaldo Tancredo de Oliveira, entendido a matéria de igual modo, no que foi acompanhado pela maioria dos integrantes daquela Câmara.

Assim, diante do exposto, registrando o necessário respeito ao pronunciamento jurídico sobre o tema, conheço do apelo e nada havendo a acrescentar, dou provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA