



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	Da 01/07/96
C	Rubrica

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Sessão de : 23 de maio de 1995

Acórdão n.º 203-02.151

Recurso n.º: 91.906

Recorrente: JATOMIX CONCRETO LTDA.

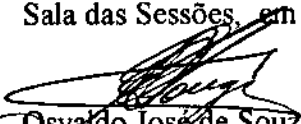
Recorrida: DRF em Belo Horizonte - MG

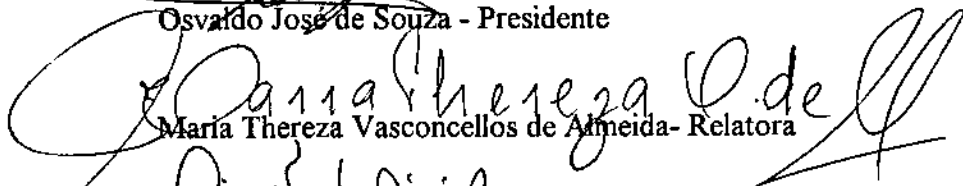
IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - CONCRETO - NÃO INCIDÊNCIA - O preparo e fornecimento de argamassa para construção civil, mediante empreitada é serviço da mesma natureza jurídica que a elaboração de concreto em iguais circunstâncias - irrelevante no caso até a suposta qualificação técnica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

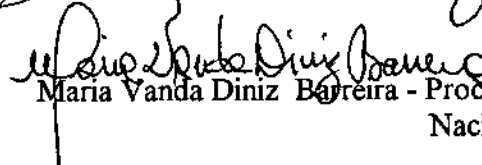
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JATOMIX CONCRETO LTDA.

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/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Recurso n.º: 91.906

Acórdão n.º: 203-02.151

Recorrente: JATOMIX CONCRETO LTDA

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração (fls. 03 e anexos) foi a empresa ora epigrafada, considerada devedora do crédito tributário constituído no valor de 1.535.732,27 UFIR (hum milhão, quinhentos e trinta e cinco mil, setecentos e trinta e dois UFIR e vinte e sete centésimos).

De acordo com a descrição dos fatos registrada às fls. 04, o estabelecimento em análise, comercializou no período compreendido entre 05/10/90 e 31/12/91, concreto e argamassa utilizados em obras de construção civil, sendo tais produtos considerados industrializados conforme arts. 2 e 3 do Decreto 87.981/82 - RIPI.

A classificação fiscal correta, segundo a fiscalização, código 3823.50.0000 em conformidade o Decreto 97.410/88, TIPI, sujeitaria os produtos discutidos a alíquota incidente de 10%.

Tais produtos segundo os autuantes considerados "preparações", eram isentos do IPI, até 04/10/90, em razão do disposto no inciso VIII do art. 45, do RIPI/82 e Portaria MF 263/81.

Com a entrada em vigor da nova Constituição de 1988, o art. 41 e §§ do ADCT, extinguiu o benefício, tornando assim a autuada devedora do tributo.

Através de procuradores com habilitação nos autos (fls. 16), trouxe a interessada defesa inicial de fls. 17/38, onde argumenta preliminarmente, ser nulo o lançamento guereado vez que desconsidera-se no caso, as disposições expressas no art. 142 do CTN, não estando caracterizado na espécie, o fato gerador da obrigação tributária, bem como da mesma forma não encontra-se disposta com clareza a infringência legal atribuída, causa do Auto de Infração lavrado.

No mérito, discute a revogação da isenção prevista no art. 45, inciso VIII do RIPI, derivada da Lei nº 4864/65 e que afirma não ter sido derrubada por nenhum ato superveniente.



Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

Considera que a Carta Magna não é auto aplicável na questão examinada, visto que a isenção, no aspecto formal tem seu ponto de apoio em lei ordinária e do mesmo modo sua supressão está igualmente vinculada a legislação citada.

Reclama que prevalecente a imposição fiscal tributando-se pelo IPI serviços de engenharia civil altamente especializados, restaria autorizado o Estado a reivindicar fatia correspondente ao ICMS que certamente passaria a incidir sobre a suposta industrialização do concreto.

Questiona a base de cálculo adotada pelo fisco, alegando falta de suporte legal na exclusão dos valores relativos a serviços de bombeamento, aluguel de equipamentos e descontos concedidos, anexando demonstrativos de fls. 36 a 38.

Registra o fato da União está usurpando área de atuação reservada aos municípios, referindo-se ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN) de atribuição concernente por lei complementar.

Transcreve trechos de inúmeros julgados versando sobre o assunto em foco, relativos ao ICM, que opinam pelo não conhecimento da incidência deste imposto sobre os serviços de concretagem.

A Informação Fiscal de fls. 41/42, procura refutar os argumentos trazidos pelo impugnante recorrendo sobre as preliminares levantadas, desconsiderando-as.

No mérito, ressalta serem contraditórias as informações expressas na defesa, vez que primeiramente o autuado admite o fato de estarem o concreto e a argamassa inscritos no conceito de preparação para construção civil e assim sujeitos a isenção, para em segundo afirmar que o fornecimento de concreto não se enquadra na categoria "venda de mercadorias" mas sim na "venda de serviços" o que como tal exclui a incidência do imposto sob apreciação.

Opinam ao final da contestação, pela integral manutenção do crédito tributário.

Na Decisão exarada (fls. 44/48), a autoridade fiscal julga procedente a ação fiscal, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

INDUSTRIALIZAÇÃO/ISENÇÃO

- Fabrico de concreto e argamassa, preparação classificadas no código 3823.50.0000 (NBM/SH), destinadas à aplicação em obras de construção civil, caracteriza-se como industrialização submetida à legislação do IPI.



Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

- Revogação do incentivo fiscal de natureza setorial, a partir de 05.10.90, por força do art. 41 e seu parágrafo 1º do ADCT/CF/88.
- Ação fiscal procedente."

Inconformada a contribuinte, interpôs o Recurso de fls. 51/58, onde aborda em preliminar a inoccorrência do fato gerador da obrigação tributária, quando considera no seu entender que o RIPI/82 em seu art. 4º - VIII, letras "a", "b" e "c", exonera do campo de incidência do imposto em análise, as atividades da Recorrente na área de construção civil, fornecimento aos encomendantes de "concreto fresco". Argumenta vigorar ainda a isenção disposta no art. 45, VIII do citado dispositivo legal, suporte também de suas alegações.

Ainda em preliminar, destaca ter ocorrido no caso, evidente "bis in idem", exigindo-se IPI do suposto produto "concreto fresco", ao tempo em que lei complementar define como de atribuição exclusiva do município, a prestação de serviços de concretagem pelo apelante, sujeita ao ISQN; ressaltando que a base de cálculo seria a mesma e a dupla incidência inquestionável.

Reporta-se no mérito e ao analisar o "decisum" monocrático, a estudo desenvolvidos pelos SINDUS CON(S) de Minas Gerais e Paraná, que concluíram pela exclusão de incidência do IPI e do ICMS, sobre as empresas assemelhadas que vendem segundo afirma "serviços" e não "produtos" ou "mercadorias".

Cita considerações sobre o valor e a extensão dos pareceres ditos normativos, em jurisprudência e doutrina.

Reafirma que a atividade do interessado é tão só prestação de serviços, trazendo cópias de julgados dos Tribunais a respeito.

Pede ao final, pelo provimento do apelo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA

Tratando o presente caso, de matéria em tudo e por tudo semelhante àquela abordada e discutida no Recurso Voluntário nº 91.900, apreciado em sessão do dia 23/05/95, mantenho o entendimento expresso no voto proferido naquela oportunidade, *verbis*:

"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 cânones 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 do 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

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 em 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-IR, suportada ainda no Decreto-Lei n.º. 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 n.º. 4.502 de 31/11/64, época do "Imposto de Consumo", "Diretoria das Rendas Internas", posteriormente com nomenclatura, disposta no Decreto-Lei n.º. 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 n.º. 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, tendoe assimilado pois, componentes autoritários.

O tema, capaz de ensejar os mais variados comentários, mercê dos seus diversos aspectos, enquadra-se magistralmente nos termos expostos 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 assina o trabalho sobre "Deontologia Tributária", do qual se extrai o seguinte trecho:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

"O estudioso da história deve sempre ficar perplexo e admirado, quando verifica que, não obstante os fatores criados artificialmente pela razão e pelo livre-arbitrio para sua desestabilização natural, o ser humano sempre aspira a valores maiores, procurando eleger 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 tributárias, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

prejuízos de ordem incalculável e de avaliação quiçá desumana, ao desviar de quem deles necessita quase sempre como fatores de sobrevivência, preciosos, indispensáveis e devidos suprimentos, suprimentos estes que não devem ser confundidos e com favores, pois que lhes cabem de direito.

As considerações trazidas até aqui vêm 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 daquele trazido pela contribuinte nos muitos casos vindos a este Tribunal Administrativo. É 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, do contribuinte que firma o apelo, ao fundamento de que o concreto fornecido às empresas construtoras nas obras a que se destinava, era produto com fato gerador tipificado no art. 30 inciso VII de Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

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 douto Min. Moreira Alves, que ao apreciar a questão no julgamento do RE n.º. 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 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-fabricadas, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º: 10680.003558/92-62

Acórdão n.º: 203-02.151

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.

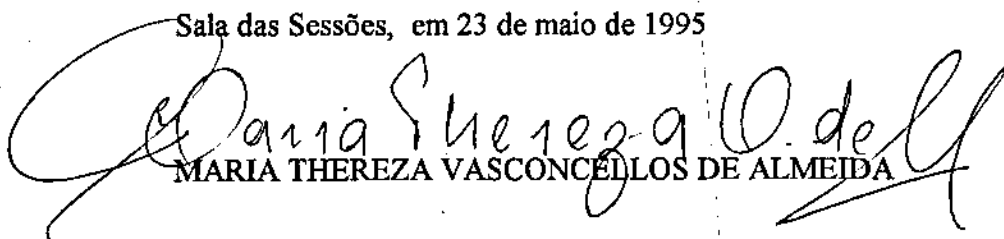
Material, mesmo misturando para o fim específico de utilização em certa obra não confunde com mercadorias" (fls. 389/390) (RTJ 77/959).

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 n.ºs 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 n.ºs 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