



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 08 / 11 / 1996
C	Rubrica

495

Processo : 11065.002974/93-26

Sessão : 11 de junho de 1996

Acórdão : 202-08.492

Recurso : 97.354

Recorrente : CONSTRUTORA TIPLER LTDA.

Recorrida : DRJ em Novo Hamburgo - RS

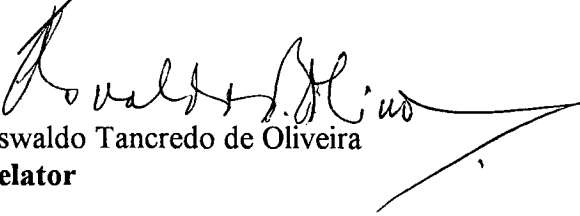
IPI - Adquirente denunciado por infração ao art. 173 do RIPI, com aplicação da pena recomendada no art. 368 do RIPI. Constatado que o fornecedor foi isentado de pena, nenhuma há de ser aplicável ao adquirente. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CONSTRUTORA TIPLER LTDA.

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

Sala das Sessões, em 11 de junho de 1996


José Cabral Garófano
Vice-Presidente no exercício da Presidência


Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, Antonio Sinhiti Myasava e Élzio Giobatta Bernardinis (Suplente).

fclb/



Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

Recurso : 97.354
Recorrente : CONSTRUTORA TIPLER LTDA.

RELATÓRIO

Ao ensejo da apreciação anterior no presente recurso, em Sessão de 23.05.95, foi o mesmo relatado conforme a seguir transcrito:

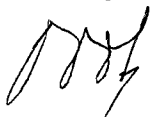
“De acordo com o Termo de Constatação de fls. 01, diz o seu autor que, em fiscalização levada a efeito junto à Concretex S.A., verificou que dito estabelecimento forneceu concreto para a firma Construtora Tipler Ltda., conforme notas fiscais relacionadas no Anexo 01, em cujas notas aquele produto consta como não tributado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nelas não se achando lançado o referido imposto. Acrescenta dito termo que o produto em questão, concreto, está classificado no código. 3823.50.0000 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23.12.88, alíquota de 10%, momento da emissão das referidas notas fiscais. A destinatária do referido produto, ora fiscalizada, não comunicou ao fornecedor, no prazo legal, a irregularidade constante das referidas notas fiscais, como previsto no art. 173 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, para excluir a sua responsabilidade. Finaliza declarando que esse fato dá origem ao presente procedimento fiscal, como imputação, ao recebedor do produto, da penalidade prevista no art. 368 do citado regulamento, como consta do Auto de Infração.

Segue-se a relação das notas fiscais recebidas, e o valor do IPI que seria devido, para efeitos do cálculo da multa proposta.

O Auto de Infração formaliza a exigência do crédito tributário, consubstanciada na referida multa do art. 368, com intimação para pagamento ou impugnação no prazo legal.

Impugnação tempestiva da exigência, conforme resumimos.

Destaque-se que as razões da impugnante giram em torno da exclusiva incidência do Imposto sobre Serviços, na hipótese dos autos, de fornecimento de serviços de concretagem, incorrendo, portanto, a incidência

 2



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI, conforme alegações já conhecidas desta Câmara, pelo que entende estarem corretas as notas fiscais recebidas, não havendo a comunicar ao fornecedor.

A impugnação é instruída com o texto integral do Parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, em favor da tese defendida pela impugnante, e com invocação de decisões judiciais, também nesse sentido, cujas ementas são transcritas.

A decisão recorrida mantém a exigência, contestando os termos da impugnação, com base na consideração de que a preparação do concreto constitui uma operação de industrialização (transformação), sujeitando o produto final à incidência do IPI.

A exigência é integralmente mantida.

Em recurso tempestivo a este Conselho, são reiteradas as alegações desenvolvidas na impugnação, sempre no sentido de que a atividade de concretagem, com o fornecimento do concreto, está sob a exclusiva incidência do Imposto sobre Serviços, conforme reiterados pronunciamentos da doutrina e decisões judiciais, transcrito em parte, pelo que não há irregularidade nas notas fiscais recebidas pela recorrente, nada havendo a comunicar ao fornecedor do concreto, como quer o citado art. 173 do RIPI/82, dado como infringindo no auto de infração.

Pede o provimento do recurso.”

Então foi aprovado nosso pedido de diligência, nos termos do Voto de fls. 52, também a seguir transcrito:

“Na hipótese retratada nos autos, vem esta Câmara reiteradamente se pronunciando, pela unanimidade de seu Membros, no sentido de que a aplicação, ou não, da multa prevista no art. 368 do RIPI/82, conforme ali expresso, fica na dependência da decisão final do procedimento instaurado contra o fornecedor do produto na operação aqui descrito. Isso porque, nos termos do citado artigo, estando o adquirente sujeito “às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente”, será preciso que já tenha havido dita cominação “ao industrial ou remetente”, para que, só então, se possa adotar “mesma pena”.



Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

Por isso que, conforme os pronunciamentos inicialmente referidos neste voto, sou porque se converta o presente julgamento em diligência, junto à repartição de origem, para que anexe ao presente, por cópia, a decisão final constante do auto de infração instaurado contra o fornecedor do produto, tão logo dela possa dispor.”

Cumprida a diligência, é anexado ao presente, por cópia, o Acórdão nº 203-02.215, cujo voto transcrevo e leio:

“Este Conselho, em sua Segunda Câmara, já se havia pronunciado pela incidência do IPI sobre as preparações utilizadas na atividade de concretagem, por três ou quatro ocasiões, em tempos recentes, em votos proferidos pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

A atividade em questão, desde os componentes utilizados, a sua mistura e o seu preparo em caminhões-betoneira, no seu trajeto até a obra e, por fim, a sua colocação já na concretagem a que é destinada é do conhecimento dos Conselheiros aqui presentes.

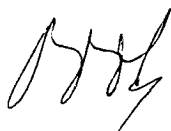
Esta consideração preliminar é para se chegar à modificação do entendimento sobre a matéria.

Sobre este ponto estas são as palavras do Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira:

“O que me levou ao reexame da questão foram as sucessivas e reiteradas decisões judiciais, cujo sentido não ignorava, é certo, face à sua persistente invocação pelas partes, nos feitos que nos têm sido submetidos, mas cujo conteúdo passei a examinar mais atentamente.

Tais reiteradas decisões, que vão desde a instância singular até a mais alta Corte, me conduziram à consideração de que é de toda conveniência para a administração se ajustar ao referido entendimento, atitude que, aliás, também se ajusta ao nosso sistema constitucional da supremacia do Poder Judiciário.

Ressalve-se, contudo, nesse passo, que, no atual estágio, as referidas decisões, em tese, ainda não nos obrigam, por isso é que manifesto todo o meu respeito pelo eventual entendimento de meus ilustres pares, em defesa da tese contrária.

 4



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

Veja-se, contudo, que, em circunstâncias semelhantes, no caso dos produtos da indústria gráfica (envolvendo IPI e ISS), as também sucessivas decisões judiciais, pela exclusiva tributação do ISS, levaram o Poder Executivo, através do Decreto-Lei nº 2.471/88, a cancelar os débitos do IPI que, até aqueles pronunciamentos judiciais, a administração entendia devido, numa evidente busca de conciliação.

Isto posto, temos que, desde a expedição do Decreto-Lei nº 406/68, que implantou o ISS, que se arraigou (ou, para se ajustar a este litígio, se “concretizou”) a minha convicção de que o diploma em questão nenhuma interferência tinha com o IPI. Até pela sua ementa que declarava dar “normas sobre o ICM e o ISS”. E que o artigo 8º desse diploma, que instituía a lista de serviços, e seu parágrafo, que declarava a incidência “apenas do ISS sobre os serviços incluídos na lista”, só estaria excluindo o ICM, mas não o IPI, sobre o qual não cuidava o DL 406, em questão.

As sucessivas decisões judiciais em contrário não chegaram a abalar meu ponto de vista porque, no meu entender, não abordaram essa questão com profundidade, declarando simplesmente que a exclusão em causa se referia a “todos os tributos federais”.

Veja-se a propósito, que a primeira manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação sobre essa matéria se verificou pela aprovação de parecer de nossa autoria, de nº 253/70, onde se declara, “verbis”:

“De acordo com o disposto no artigo 8º desse Decreto-Lei (DL 406/68), o ISS tem como fato gerador a prestação de serviço constante de uma lista que anexa, declarando o parágrafo 1º do citado artigo: “os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo” (omissis), evidentemente no sentido de excluir o ICM, que é o outro imposto regulado no referido Decreto-Lei. Não assim o IPI, ou outros tributos federais.”



Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

Agora, detendo-me em uma dessas decisões, vejo nela, quanto a esse aspecto, uma justificativa básica para justificar o meu entendimento.

Trata-se do Acórdão (AMS nº 90.085), da lavra do Ministro Pedro da Rocha Acioli, Relator, do então Tribunal Federal de Recursos, em que o mesmo contestava precisamente essa alegação do representante da União Federal a saber:

“Assevera também a autoridade impetrada que as impetrantes equivocam-se, quando pretendem fundamentar sua pretensão no Decreto-Lei nº 406/68, modificado pelo Decreto-Lei nº 834/69, porque, em tal texto legal, o legislador pretendeu apenas delimitar a área de incidência do ICM e ISQN. Assim, a expressão “apenas ao imposto previsto neste artigo”, constante do parágrafo 1º do artigo 8º daquele Decreto-Lei, significa, tão somente não incidência do ICM, enquanto que o parágrafo 2º do mesmo artigo esclarece os casos de não sujeição do ISQN. Por outro lado, a competência dos municípios restringir-se-ia aos serviços “não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados”. Donde se conclui que a tributabilidade de uma operação pelo IPI, por si só, é suficiente para afastar a possibilidade da incidência pelo imposto municipal.”

“Tais assertivas, porém, não podem medrar - contesta o ilustre relator - O Sistema Tributário Brasileiro é um só, comportando todas as leis tributárias sejam de que natureza forem. Por ser único, tal sistema forma um todo harmonioso, não comportando fragmentações. Assim, se o parágrafo 1º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68 estabelece que os serviços incluídos na lista que o acompanha ficam sujeitos apenas ao ISQN, está, por isso mesmo, afastando a incidência de todo e qualquer tributo, seja de que natureza for. Admitir-se, também, o IPI sobre tais serviços, ou operações, é incorrer-se na bitributação. Estar-se-ia, desta forma, fazendo incidir dois tributos de natureza diversa sobre um mesmo fato gerador.”

 6



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

“Se a lei estabelece que tal atividade ou operação constitui fato gerador o ISQN, *ipso facto*, está repelindo a incidência de qualquer outro tributo.”

Passo, então, a concordar que os serviços constantes da lista excluem, não só a incidência do atual ICMS (salvo nos casos que prevêm expressamente a incidência sobre as mercadorias fornecidas), como também a do IPI.

Há que apreciar, então se a atividade só envolve o serviço de concretagem, ou se também ocorre o fato gerador do IPI, ou seja, a entrega da mercadoria, isoladamente considerada.

No meu entender essa entrega é coincidente e indissociável da realização do serviço. Não há um momento sequer nessa seqüência em que o produto se apresente isoladamente, em condições de assim ser entregue - o que caracterizaria o fato gerador do IPI - a não ser no momento em que o serviço começa a se realizar. A betoneira não entrega o produto na obra, mas o emprega diretamente no serviço. Enfim, o produto é indissociável de sua finalidade, que é o serviço de concretagem.

O preparo da massa pode começar *a priori*, mas jamais pode terminar antes da colocação, na obra sob pena de ser entregue, não mais o concreto, mas sim um produto já inadequado à sua finalidade.

Nesse passo, peço vênica para ler trechos de decisões da mais alta Corte, na qual se descreve o referido serviço.

Assim se pronunciou o Ministro Moreira Alves, relator do RE nº 82.501-SP:

“A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja em betoneiras acopladas a caminhões, 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 5.194/65, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem for registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos

 7



Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

especializados e técnicas para a sua correta aplicação. O preparo do 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 fornecimento de materiais, ... 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, feitas, em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade e 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 caminhos, 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 indispensáveis à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricado, estas, sim, mercadorias.” (destaques da transcrição)

Ainda o SUPREMO, no RE 93.508, Relator Ministro LEITÃO DE ABREU:

A distinção feita pelo Acórdão para, no caso, dar pela incidência do imposto de circulação de mercadorias conflita com a orientação firmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal, segundo a qual seja na preparação da massa, seja na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviço. Por isso, assiste razão ao parecer da Procuradoria - Geral da República, que invoca precedentes já indicados pela recorrente, um dos quais, por mim relatado, está publicado na RTJ 94/393.

Acrescentou o Ministro, em VOTO ADITIVO, respondendo ao declarado na tribuna pelo Advogado:



Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

... A circunstância de haver a preparação do cimento sido feita **fora do local da obra não descaracteriza esse trabalho como prestação de serviço** sobre o qual incide, não o ICM, mas o tributo próprio, uma vez que o concreto resulta de uma mistura que é aplicada diretamente na obra, onde se solidifica, seja essa mistura efetuada no local de trabalho, seja fora dele.”
... (destacamos e sublinhamos)

Em conclusão, e sintetizando o que até aqui foi dito em nosso voto, entendo que: a) caracterizada a atividade como incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e alterações posteriores, salvo as exceções ali expressas, relativamente ao ICMS, excluída se acha a incidência de qualquer outro tributo federal, assim entendido o disposto no parágrafo do artigo 8º do citado Decreto-Lei; b) não havendo solução de continuidade entre o preparo da mistura no estabelecimento do executor do serviço e o emprego desta na obra, **já em forma de serviço de concretagem**, não há que **se falar na ocorrência do fato gerador do IPI.**”

A respeito da citação grifada acima e a título de reforço à tese esposada, apresento voto do não menos ilustre Conselheiro Elio Rothe em caso que tratava de operação de prestação de serviços para terceiros, incluída na Lista de Serviços anexa à legislação complementar sobre o ISS, excluindo a mesma da incidência do IPI (Acórdão nº 202-04.323).

Ei-lo:

“Efetivamente, a operação de gravação realizada pela autuada, nos termos do artigo 3º, em especial o inciso III, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 e que tem seu fundamento na Lei nº 4.502/64, se constitui em industrialização, na modalidade beneficiamento, o que sujeita ao referido imposto os produtos assim obtidos.

Todavia, legislação superveniente, o Decreto -lei nº 406/68, com força da Lei Complementar dadas as circunstâncias em que foi editado, e posteriormente a Lei Complementar nº 56/87, ao tratar da legislação do imposto sobre serviços (ISS) estabeleceu a lista dos serviços sujeitos ao referido imposto, na qual se inclui a atividade

 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

desenvolvida pela autuada - gravação de som em fitas magnéticas para terceiros - conforme se verifica da denúncia fiscal.

De acordo com o Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal, as competências para instituir tributos sobre as correspondentes operações estão perfeitamente definidas, enquanto que o IPI é da competência da União o ISS compete ao Município a sua instituição.

Por isso que, uma mesma operação, para fins dos referidos tributos, não pode ser ao mesmo tempo industrialização e prestação de serviços para terceiros, dada a referida delimitação de competências.

A possibilidade de conflitos sobre a matéria foi eliminada com a mencionada legislação complementar, que listou as operações com incidência no ISS e, conseqüentemente, excluindo do campo de incidência do IPI tais operações, mesmo que se enquadrassem nos conceitos de industrialização específicos do IPI.

No caso em exame, a operação praticada pela autuada, para terceiros, conforme autuação, está entre aquelas listadas na citada legislação complementar e, portanto, excluída da incidência do IPI.”

Pelas razões acima expostas, voto pelo provimento do recurso voluntário.”

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.002974/93-26
Acórdão : 202-08.492

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Conforme relatado, com o provimento do recurso do fornecedor da mercadoria, esta foi considerada como não sujeita à incidência do IPI, que era precisamente a infração imputada a ora recorrente.

Assim, não tendo sido imposto ao fornecedor qualquer penalidade, o mesmo critério é de ser adotado em relação ao presente caso, nos termos do art. 368 do RIPI. Pelo que, voto pelo provimento do presente recurso.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 1996



OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA