



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 06 / 08 / 1996
C	Rubrica

300

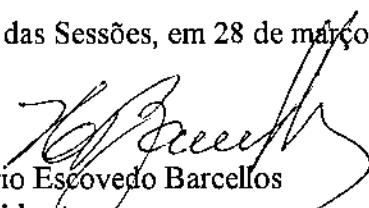
Processo nº : 11080.008867/89-18
Sessão de : 28 de março de 1995
Acórdão nº : 202-07.558
Recurso nº : 85.095
Recorrente : TEKNOMASTER ENGENHARIA TÉRMICA LTDA.
Recorrida : DRF em Porto Alegre - RS.

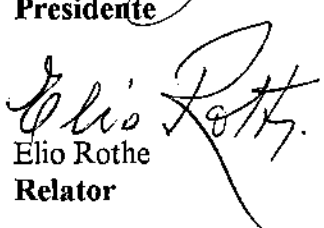
IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO - A confecção de "dutos" para serem utilizados na instalação de sistemas de ar-condicionados se constitui em industrialização com incidência de IPI, mesmo que realizada no local da obra. Não-incidência do ISS porque não enquadrada a atividade na lista de serviços. **Recurso negado.**

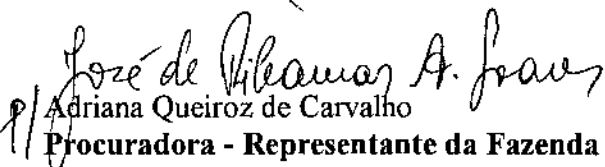
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEKNOMASTER ENGENHARIA TÉRMICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** O Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira votou pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 28 de março de 1995


Helvio Escovedo Barcellos
Presidente


Elio Rothe
Relator


Adriana Queiroz de Carvalho
Procuradora - Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, José de Almeida Coelho, Tásasio Campelo Borges, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 110880.008867/89-18
Acórdão n° : 202-07.558
Recurso n° : 85.095
Recorrente : TEKNOMASTER ENGENHARIA TÉRMICA LTDA.

RELATÓRIO

TEKNOMASTER ENGENHARIA TÉRMICA LTDA. recorre para este Conselho de Contribuinte de Decisão de fls. 61/62 do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre-RS que julgou improcedente sua impugnação ao Auto de Infração de fls.02/03.

Em conformidade com o referido auto de infração, demonstrativos e termos que o acompanham, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância de NcZ\$ 250,36 a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tendo em vista os fatos assim descritos:

“No exame fiscal procedido foi verificado que a empresa retro qualificada não lançou, e conseqüentemente, deixou de recolher nos prazos legais, o Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes sobre “dutos” de sua fabricação. São eles classificados na Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº. 89.241/83, na posição 73.18.02.02 à alíquota de 8 %, o que obriga a empresa a emissão de Nota Fiscal com destaque de IPI, pela confecção destes produtos fora do estabelecimento (canteiro de obras). Para efeito de lançamento do citado imposto, foi elaborada a composição do Valor Tributável das redes de “dutos” conforme informações constantes do Quadro I anexo. Os créditos referentes aos insumos utilizados foram deduzidos e demonstrados no quadro II anexo. Nos exercícios examinados, 1986 a 1988 foi levantado o crédito tributário de NCz\$ 250,36 (valor originário), sujeito aos acréscimos legais cabíveis conforme demonstrativo e documentos em anexo e que passam a integrar o presente Auto de Infração”.

Exigidos também correção monetária, juros de mora e multa.

Dada como capitulação legal: arts. 54; 55, I, F; 56; 62; 107; 236; 343 do Decreto nº 87.891/82 do RIPI, e a multa do artigo 364, II, do mesmo Regulamento.

Impugnando a exigência, expõe a atuada :

“IV - ATIVIDADES DESENVOLVIDA PELA IMPUGNANTE E SEU ENQUADRAMENTO FISCAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

4.1 - A fim de possibilitar uma perfeita compreensão da matéria e da presente defesa convém, inicialmente, esclarecer qual a atividade desenvolvida pela impugnante e seu respectivo enquadramento fiscal.

4.2 - A atividade consiste especificamente na instalação de sistemas centrais de ar condicionado, realizada através de contratos de empreitada, pelo qual a Impugnante se obriga fornecer e instalar os materiais e equipamentos necessários às centrais de ar condicionado.

4.3 - Com efeito, a instalação dos equipamentos compreende uma série de serviços, nitidamente de natureza de obra de engenharia civil ou a ela equiparada, tais como: levantamento técnico do local de vistoria das obras civis; elaboração de “ lay-outs “ e dos projetos de engenharia; instalação das redes hidráulicas e interligação dos equipamentos, bem como a drenagem e alimentação dos mesmos; execução das interligações elétricas entre os equipamentos e pontos de força, fixação das ferragens e instalação dos dutos de distribuição do ar; instalação das casas de máquinas e bases ante-vibrantes; abertura e recomposição de paredes e lajes para passagem de dutos e tubos; fixação ao prédio dos diversos componentes do sistema; testes das instalações, interligações e do funcionamento do sistema; enfim, execução de todos os trabalhos necessários ao perfeito funcionamento dos sistemas de ar condicionado e ventilação.

4.4 - A instalação do sistema compreende, portanto, o fornecimento e a produção de materiais necessários à sua fixação ao prédio, as referidas interligações dos componentes e equipamentos às redes internas de distribuição do ar e os respectivos testes de funcionamento de todo o sistema.

4.5 - Deste modo, a Impugnante ao ser contratada presta todos os serviços indispensáveis à instalação do sistema de ar-condicionado, com o fornecimento dos materiais e equipamentos que lhes são necessários, de modo a entregar a seus clientes o sistema inteiramente instalado e pronto para o uso a que se destina.”

A seguir, a impugnante ao analisar o enquadramento fiscal da atividade, transcrevendo o art. 8º. do Decreto-Lei nº. 406/68 que se refere ao fato gerador do ISS, constituído pela prestação de serviço constante da lista anexa, apontando a sua atividade como enquadrada no item 32 da Lista de Serviços, cujo conteúdo, que transcreve, é :



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

“ A 32. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, (fora do local da prestação de serviços que ficam sujeitas ao ICM)”.

Aduz ainda a autuada em sua impugnação :

“ 4.9 - Com efeito, os serviços prestados pela Impugnante, consoante acima perfeitamente discriminados e identificados, são efetivamente considerados auxiliares ou complementares a atividade da construção civil, eis que executados em cumprimento a contratos de empreitada global, cujo objeto configura a obra de engenharia civil.

.....
.....

4.12 - Ademais, face a inclusão dos serviços de instalação no item “ 32 da Lista de Serviços, sobre esta atividade incide única e exclusivamente o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda que a prestação de serviços envolva o fornecimento de mercadorias, nos termos do § 1º., do Art. 8º., do aludido Decreto Lei nº. 406/68”.

Com relação à confecção de dutos fora ou no canteiro da obra e a incidência do IPI, diz a autuada :

“ 4.18 - Esta hipótese, confecção de dutos fora do canteiro da obra, caracteriza-se como uma típica operação de industrialização, sujeita a incidência fiscal do IPI. Contudo, não constituirá parte do preço da operação a parcela relativa à instalação dos “ dutos” insufladores de ar na obra, a qual deverá ser cobrada separadamente do contratante da instalação do sistema de ar condicionado como uma prestação de serviços sujeita tão-somente ao ISSQN.

4.19 - A confecção de “ dutos” no local da instalação dos mesmos (canteiro de obra), por sua vez , não está sujeita à incidência do IPI, eis que, como já foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

anteriormente demonstrado (ver sub-itens “4.12” a “4.15”), esta operação sujeita-se unicamente ao ISSQN.”

Tece a atuada outras considerações com vistas à improcedência do Auto de Infração e que podemos assim resumir:

a) que não fabrica nem vende “dutos”, tendo essa atividade como principal, pois presta serviços de instalação de sistemas de ar condicionado central; que a contratação dessa atividade inclui, implicitamente, a execução da rede de “dutos” pois está contida na instalação do sistema de ar condicional central, e, portanto, não há como separar a execução da rede de dutos da instalação global do sistema de ar condicionado que, por conseguinte, estando a execução da rede de dutos incluída na atividade de instalação do sistema, sujeita-se ao ISS juntamente com esta já que dela não pode dissociar-se; e

b) que incidindo o ISS não há como fazer incidir o IPI, por imperativo Constitucional decorrente das competências tributáveis.

Faz a atuada uma análise do PN-CST nº 446/71, concluindo ser o mesmo manifestamente descabido.

A impugnanante, extrai, afinal, as seguintes conclusões:

“ VII - CONCLUSÕES

7.1 - De tudo quanto foi exposto, conclui-se que:

7.1.1 - A instalação de sistemas centrais de ar condicionado é efetivamente uma atividade auxiliar ou complementar da construção civil, eis que executada em cumprimento a contratos de empreitada global, cujo objeto configura obra de engenharia civil; e, como tal, esta atividade enquadra-se no Item “32” da Lista de Serviços anexa do Decreto Lei nº 406/68, com a redação determinada pela Lei Complementar nº 56/87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

7.1.2 - Face à inclusão dos serviços de instalação de e sistemas centrais de ar condicionado no Item "32" da Lista de Serviços, sobre esta atividade, a qual engloba a confecção de dutos no canteiro da obra, incide única e exclusivamente o ISSQN, ainda que a prestação de serviços envolva o fornecimento de mercadorias, nos termos do disposto no parágrafo 1º, do Artigo 8º do aludido Decreto Lei nº 406/68.

7.1.3 - Tendo em vista a exceção prevista no Item "32" da Lista de Serviços (incidência do ICM relativamente ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos Serviços), podemos concluir que :

a) somente incide o IPI sobre as mercadorias, no caso os dutos, produzidas pela Impugnanante fora do local da prestação dos serviços (canteiro da obra); e

b) o valor dos materiais produzidos pelo prestador de serviços no local da prestação dos serviços, no caso os dutos, sujeitam-se precipuamente à incidência do ISSQN.

7.1.4 - Deste modo, a partir do enquadramento dos serviços de instalação de sistemas centrais de ar condicionado (dentre os quais se incluem a confecção de dutos no canteiro da obra) do item "32" da Lista de Serviços, concluímos que esses serviços se encontram sob o amparo legal do mencionado parágrafo 1º, do Artigo 8º, do Decreto Lei nº. 406/68, para ver excluída a incidência de qualquer outro tributo que não o ISSQN, inclusive a efetiva exclusão da incidência do IPI.

7.1.5 - A incidência do IPI sobre a confecção de dutos no local da sua instalação (canteiro da obra) importa em flagrante violação, não só à regra do parágrafo 1º, do Artigo 8º do Decreto Lei nº 406/68, mas também à Constituição Federal, com a indevida cumulação desses dois tributos, face o imperativo constitucional de que onde incide o ISSQN não incide o IPI ou qualquer outro tributo.

7.1.6 - Portanto, o serviço que for tributável pelo ISSQN não o será pelo IPI, face à norma constitucional de que os serviços sejam tributados por um único tributo (C.F./1969 - Art. 19, III, letra "a"; C.F. 1988 - Art. 150, VI letra



Processo n° : 110880.008867/89-18

Acórdão n° : 202-07.558

“a”). Assim, reconhecida a competência tributária para tributar determina da atividade pelo ISSQN, não poderá a União pretender também a incidência do IPI. É uma decorrência do princípio da rígida discriminação constitucional das competências tributárias.

7.1.7 - Deste modo, é irrecusável concluir-se que perante as Constituições de 1969 e de 1988, uma situação ou é qualificável como prestação de serviço sujeita ao ISSQN ou é qualificável como industrialização sujeita ao IPI. E, portanto, o ISSQN e o IPI são tributos mutuamente excludentes; ou um ou outro incide, sendo descabido pretender submeter uma mesma situação (confeção de dutos no canteiro da obra) tanto ao ISSQN como ao IPI.

7.1.8 - Assim, impõe-se a incidência do ISSQN em decorrência da inclusão da atividade de instalação de sistemas centrais de ar condicionado no Item “32” da Lista de Serviços, atividade esta que engloba a confecção de dutos dentro do canteiro da obra, afastada está, no caso, a incidência do IPI, sob pena de indevida e inconstitucional cumulação desses dois tributos.

7.1.9 - Temos, ainda, que o Auto de Infração, assim como o PN 446/71, além de infringir as normas inseridas na Constituição Federal e no Decreto Lei nº 406/68, também infringem a regra constante do próprio Regulamento do IPI, tendo em vista que além da atividade de instalação de sistemas centrais de ar condicionado (a qual engloba a confecção de dutos no canteiro de obra) ser uma atividade complementar da construção civil, esta atividade também é semelhante àquelas relacionadas na letra “b”, do inciso VIII, do Artigo 4º, do RIPI/82, que expressamente não considera industrialização tais atividades.

7.1.10 - Finalmente, demonstrado o total descabimento e improcedência da infração que lhe foi imputada e a conseqüente ilegalidade do Auto de Infração, a Impugnante requer se digne V. Exª. de determinar seu imediato cancelamento e anulação”.

A decisão recorrida está assim fundamentada:

“Ficou esclarecido nos autos que as partes e peças componentes dos dutos eram enviadas diretamente para o canteiro de obras para a confecção dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

mesmos, sendo informado a fls. 37 pela autuada que “os dutos são executados sob medida no próprio edifício.”

Tal operação independente do local em que é realizada, caracteriza-se como industrialização, na forma do art. 3º Item I do RIPA/82, sendo tipificado o produto dela resultante na posição 73.18.02.02 da TIPI /83.

Embora os serviços prestados pela impugnante estejam previstos na lista de serviços do Decreto-Lei 406/68 como sujeitos ao ISSQN, não descaracterizam que a confecção dos dutos fora de estabelecimento industrial seja considerada como operação de industrialização, como já afirmado.

Haveria a incidência do ISSQN se a operação fosse exclusivamente de instalação dos dutos levados prontos e acabados para o local onde serão instalados, pois a simples colocação sem qualquer beneficente não constitua industrialização, que não é o caso.

Sobre o assunto, vale destacar a ementa do Parecer Normativo CST nº 83/77:

“O fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-lei nº. 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, se identificarem com operações consideradas industrialização, “*ex vi*” do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI”.

A operação realizada pela autuada está abrangida pela orientação do Parecer Normativo CST nº 446/71, cujo teor vem ao encontro do que prescreve o RIPI/82, dizendo em seu item 7:

“Todavia, se forem confeccionados no local de sua instalação, com as respectivas peças e partes para aí trazidas, esta operação constitui industrialização; sobre os referidos produtos será devido o imposto com a ocorrência do fato gerador descrito no artigo 7º, parágrafo único, inc. IV do RIPI; o produto será classificado conforme indicamos no item 4, retro, devendo ser adotado, na saída das peças e partes, o procedimento indicado no artigo 8º, inc. III, do mesmo RIPI.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18
Acórdão nº : 202-07.558

Não procede a alegação da contestante de que a alteração realizada estaria ao abrigo do artigo 4º, inc. VIII, letra “b” do RIPI/82, uma vez que no presente caso foi levado à tributação a confecção de dutos no local da obra, enquanto que o referido artigo trata de reunião de equipamentos de que resultem um complexo de grande porte, e não a sua fabricação no local da obra.

Assinale-se, ao final, que não é a instância administrativa a sede competente para discutir-se constitucionalidade da legislação tributária.

Diante do exposto, proponho seja julgada improcedente a impugnação, para manter a exigência de fls. 02 e 03.”

.....

Nos termos do parecer supra que aprovo, JULGO IMPROCEDENTE a impugnação e mantenho a exigência lançada conforme Auto de Infração de fls. 02 e 03 assim constituída:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados no valor original de CR\$ 250,36, atualizado monetariamente, na forma legal;

II - Multa de 100%, prevista no inc. II do artigo 364 do RIPI/82, atualizada monetariamente;

III - Juros de mora na forma da legislação vigente.”

Tempestivamente, a autuada interpôs o recurso a este Conselho pelo qual, analisando a decisão recorrida, reproduz razões de impugnação, que leio para conhecimento dos Senhores Conselheiros e cujas conclusões são as seguintes:

“IV - CONCLUSÕES

3.35 - A instalação de sistemas centrais de ar condicionado é efetivamente uma atividade auxiliar ou complementar da construção civil, eis que executada em cumprimento a contratos de empreitada global, cujo objeto configura nitidamente obra de engenharia civil; e, como tal, esta atividade está enquadrada no Item “32” da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação determinada pela Lei Complementar nº 56/87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

3.36 - A confecção e a instalação dos dutos de distribuição do ar é apenas uma pequena parte integrante do complexo rol de serviços executados na instalação de sistemas centrais de ar condicionado.

3.37 - Face à inclusão dos serviços de instalação de sistemas centrais de ar condicionado no Item "32" da referida Lista Serviços, dentre os quais se inclui a confecção e a instalação dos dutos de distribuição do ar diretamente no canteiro da obra, sobre esta atividade incide única e exclusivamente o ISSQN, nos termos do "caput" do Art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68 combinado com o Item "32" da Lista de Serviços anexa ao próprio Decreto-Lei no 406/68.

3.38 - A referida atividade de prestação de serviços de instalação de sistema centrais de ar condicionado, juntamente com a confecção dos dutos no canteiro da obra, está sujeita exclusivamente à incidência do ISSQN, eis que a tributação destes serviços se encontra sob o amparo legal do § 1º do Art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, que determina que os serviços incluídos na referida Lista de Serviços fiquem sujeitos apenas ao ISSQN, ainda que a prestação dos serviços envolva o fornecimento de mercadorias.

3.39 - A exceção prevista no Item "32" da referida Lista de Serviços, acerca da incidência do ICM relativamente ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, determina que:

a) somente incide o IPI sobre os dutos produzidos pela Recorrente fora do local da prestação dos serviços (canteiro da obra); e

b) os dutos produzidos pela Recorrente no local da prestação de serviços (canteiro de obra) sujeitam-se exclusivamente à incidência do ISSQN, juntamente com os demais serviços prestados pela Recorrente na instalação dos sistemas centrais de ar condicionado.

3.40 - Deste modo, é irrecusável concluir-se que a partir do enquadramento dos serviços de instalação de sistemas centrais de ar condicionado no Item "32" da Lista de Serviços, donde se inclui a confecção e a instalação dos dutos de distribuição do ar no canteiro da obra, sobre esta atividade incide exclusivamente o ISSQN e, bem assim, que a tributação destes serviços se



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

encontra sob o amparo legal do supra mencionado § 1º do Art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, para ver excluída a incidência de qualquer outro imposto que não o ISSQN, inclusive a efetiva exclusão da incidência do IPI.

3.41- A incidência do IPI sobre a confecção e a instalação dos dutos no local da prestação dos serviços (canteiro da obra) importa não só em flagrante violação do Decreto-Lei nº 406/68 (Art. 8º “caput”, c/c Item “32” da Lista de Serviços, c/c Art. 8º § 1º), como também flagrante violação da Constituição Federal (C.F./1969 - Art. 24, II; e C.F./1988 - Art. 156, IV), com a indevida cumulação desses dois tributos, face o imperativo constitucional de que onde incide o ISSQN não incide o IPI ou qualquer outro tributo.

3.42 - O serviço que for tributável pelo ISSQN não o será pelo IPI, face à norma constitucional de que os serviços sejam tributados por um único tributo. Assim, reconhecida a competência tributária para tributar determinada atividade pelo ISSQN, não poderá a União pretender também a incidência do IPI. É uma decorrência do princípio da rígida discriminação constitucional das competências tributárias.

3.43 - Deste modo, perante as Constituições de 1969 e de 1988 uma atividade ou é qualificável como prestação de serviço sujeita ao ISSQN ou é qualificável como industrialização sujeita ao IPI. E, portanto, o ISSQN e o IPI são tributos mutuamente excludentes: ou um ou o outro incide, sendo descabido submeter uma mesma atividade tanto ao ISSQN como ao IPI.

3.44 - Com efeito, é imperioso concluir-se que face à inclusão dos serviços de instalação de sistemas centrais de ar condicionado (donde se inclui a confecção e a instalação dos dutos diretamente no local de prestação dos serviços) no Item “32” da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, impõe-se exclusivamente a incidência do ISSQN, com manifesta exclusão do IPI, sob pena de se submeter uma mesma atividade (confecção e instalação dos dutos no canteiro da obra) ao ISSQN (qualificando-a como serviço) e ao IPI (qualificando-a como industrialização), com a ilegal e inconstitucional acumulação destes dois tributos.

DIANTE DE TODO O EXPOSTO, é irrecusável concluir-se que a Recorrente demonstrou claramente ao longo do presente Recurso Voluntário a incidência exclusiva do ISSQN no tocante à confecção de dutos de distribuição de ar diretamente no local de sua instalação (canteiro da obra), juntamente com a atividade de instalação de sistemas centrais de ar condicionado, face à sua inclusão no Item “32” da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18
Acórdão nº : 202-07.558

NESTES TERMOS, a Recorrente pede e espera que esse Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes se digne de acolher e dar provimento ao presente RECURSO VOLUNTÁRIO, com o objetivo de reformar a Decisão Recorrida e declarar a total improcedência da exigência fiscal imposta à autuada”.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ELIO ROTHE

Em primeiro lugar, deve ficar claro que é entendimento dessa Câmara, expresso em diversos acórdãos, que a atividade industrial que se enquadre entre aquelas que compõem a Lista de Serviços instituída pelo Decreto-Lei nº 406/68 com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 834/69 e, por último, pela que integre a Lei Complementar nº 56/87, não está alcançada pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI porque incluída no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, que se conforma com a referida Lista de Serviços.

De acordo com a Constituição Federal, o ISSQN incide sobre a prestação de serviços que forem definidos em lei complementar, afinal materializada na denominada Lista de Serviços, específica e taxativa das atividades consideradas serviços.

Nessa Lista de Serviços está, portanto, o campo de incidência do ISSQN que é tributo cuja instituição é da competência dos Municípios, que, obviamente, não pode ser invadida pelo IPI, de competência da União e incidente sobre produtos que sofrem processo de industrialização.

A atividade que a lei complementar, para fins tributários, diz ser prestação de serviços não pode ser tida também como industrialização e possibilitar a incidência de IPI, sob pena de se ver tumultuada a delimitação de competências, prevista para a instituição de tributos, no Sistema Tributário Nacional.

Entendo não haver motivos supervenientes para alterar o entendimento adotado por esta Câmara.

No entanto, no caso sob exame entendemos que a atividade desenvolvida pela atuada, consistente na elaboração de dutos a serem utilizados em instalações de ar condicionado, mesmo que a feitura desses dutos seja realizada no canteiro de obras, não está alcançada pela incidência do ISS no item 32 de Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834/69 e pela Lei Complementar nº 56/87, como pretende a atuada.

Com efeito.

Primeiramente, vejamos algumas considerações expendidas pelo tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, em sua obra "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviço", edição da Editora Revista dos Tribunais, 1ª. edição, 2ª. tiragem, a respeito do objeto do imposto (fls. 74/85):



Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

“Classificado entre os impostos sobre a produção e a circulação, na qual seria a verdadeira colocação do ISS na divisão estabelecida pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969?

.....

.....

Devemos verificar que a produção abrange tanto os bens materiais (de produtos ou de mercadorias) como os bens imateriais (de serviços), pois tanto uns como os outros são considerados utilidades econômicas e postos à venda.

.....

.....

Existe produção tanto na criação de bens materiais ou produtos (fabricação de alimentos, de roupas, etc.), como na criação de bens imateriais ou serviços (fornecimento de trabalho pelo advogado, médico, transportador, etc.)

.....

.....

Circulação, afirma Almeida Nogueira, “é o encaminhamento dos produtos em direção ao consumo”.

.....

.....

O que nos interessa, tendo em vista nosso escopo de estudar o ISS, é a circulação de bens imateriais, isto é, de serviços. Neste particular, não podemos nos esquecer que no caso de circulação de bens materiais (produtos ou mercadorias) existe uma defasagem entre a produção e o consumo, enquanto que no caso de bens imateriais (serviços) tal intervalo não existe. Os serviços (bens imateriais) são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo e no espaço entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo. Já lembrou Annibal Villela que “os atos de prestar ou produzir um serviço e o de consumi-lo são contemporâneos e inseparáveis, isto é, são praticamente instantâneos”.

.....

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

Para nós, o ISS é um imposto sobre a circulação. O ISS recai sobre a circulação (venda) de serviços, sobre a circulação de bens imateriais.

.....

.....

O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrange a circulação de bens imateriais, e o segundo (ICM) a circulação de bens materiais;

.....

.....

O conceito de serviço é outro, que se acha radicado na economia. Já vimos que serviço é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial, chegamos ao conceito de serviço. Este pode ser conceituado como o “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material”.

O ISS é, assim um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam”.

Também, Walter Gaspar em seu “ISS Teoria e Prática”, da editora Lumen Juris, às fls. 32/33, ao tratar do conceito de “Serviço”:

“Mas o que é serviço para fins do ISS?

O conceito de serviço é identificador de bens imateriais ou incorpóreos, ou seja, bens que não têm existência física. São bens que não podem ser vistos ou tocados, como, por exemplo, o direito de usar uma marca, o transporte de bens ou pessoa de um lugar para outro, o conserto de um automóvel. Os serviços (bens imateriais) têm um conceito econômico.

São bens incorpóreos na etapa econômica da circulação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

Caracteriza o serviço a presença de uma pessoa que presta o serviço a outra pessoa na qualidade de usuário desse serviço.”

Das colocações dos ilustres tributaristas, ressaltam, nítidas, duas características do Imposto Sobre Serviços - ISS, uma, a de ser um imposto que tem por objeto bens imateriais, e, outra, a de que incide sobre a circulação desses bens imateriais.

Importante ressaltar aquela colocação de que a circulação dos bens imateriais é simultânea com a sua produção e o seu consumo, que coincidem no tempo e no espaço. Assim, diferentemente da circulação de bens materiais em que se verifica uma defasagem entre a produção e o consumo.

No caso concreto, temos que a recorrente confecciona, elabora, produz, fabrica, industrializa, seja qual for a denominação que se queira dar, “dutos” que por sua vez são condutores ou tubulações dentro dos quais se desloca o ar condicionado para os locais a que se destina.

Na confecção desse “dutos” são utilizados diversos insumos, como chapas, placas, parafusos, rebites, etc., como relacionados às fls. 14.

Assim, sem nenhuma dúvida, temos que os “dutos” são bens materiais.

Por outro lado, os “dutos” são produzidos em estabelecimento industrial ou até no próprio local da obra, como no caso, para onde são levados o instrumental necessário à sua elaboração.

Os “dutos” são previamente elaborados de acordo com as dimensões e formatos adequados ao sistema de ar condicionado a ser instalado.

Posteriormente, os “dutos” vão ser instalados, ou seja, serão agregados ao imóvel de acordo com as disposições previamente estabelecidas.

Portanto, para fins do ISS, verifica-se que a circulação do produto “dutos” não ocorre conforme a circulação típica de bens imateriais, pois que não há uma simultaneidade entre produção e consumo, mas, sim, aquela defasagem própria da circulação de bens materiais.

A atuada pretende a incidência do ISS sobre os “dutos” pelo referido item 32 da Lista de Serviços, com enquadramento na parte que diz:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 110880.008867/89-18

Acórdão nº : 202-07.558

“...inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM)”.

Desses serviços auxiliares ou complementares da construção civil de que fala a incidência acima devem ser entendidos como serviços-atividades que atendam aos requisitos próprios do ISS.

A atividade de confeccionar os “dutos” como visto, não se constitui na produção de um bem imaterial nem a circulação do produto é típica de prestação de serviços.

Deve ser considerado como impertinente e desprovido de qualquer fundamentação legal, o entendimento da recorrente no sentido de que a produção dos “dutos” não pode ser apreciada isoladamente da prestação de serviços de instalação do sistema de ar condicionado central, porque sua produção é necessária ao sistema a ser instalado, por sua vez objeto da atividade da empresa e também dos serviços contratados.

Tanto isso é certo que já vimos que atividade de produzir “dutos” não se enquadra como serviço.

Uma coisa é produzir os “dutos” a partir dos insumo próprios e outra coisa é instalar, agregar, esses “dutos” ao imóvel.


Esse trabalho de instalação (agregação) dos “dutos” ao imóvel não temos dúvidas, é prestação de serviço, o que, no entanto, é diferente da produção dos “dutos”.

Por todo exposto concluímos que a confecção dos “dutos” não encontra incidência no ISS, como pretende a recorrente.

Assim, não estando a confecção dos “dutos” alcançada pela incidência do ISS, nada impede a sua incidência na legislação do IPI, o que, entendemos, ocorre, nos termos da exigência fiscal, visto tratar-se de produto resultante do processo de industrialização referido no inciso I do artigo 3º do RIPI/82, e com fato gerador previsto no artigo 29, inciso VII, do mesmo regulamento.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de março de 1995


ELIO ROTHE