



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 30 / 06 / 19 97
C	sol. Rubrica

**Processo** : 13603.000550/93-08

**Sessão** : 25 de fevereiro de 1997

**Acórdão** : 202-08.957

**Recurso** : 98.079

**Recorrente** : CODEME ENGENHARIA LTDA.

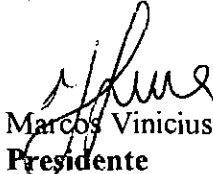
**Recorrida** : DRJ em Belo Horizonte - MG

**IPI - I) ISENÇÃO** - Aquela estabelecida no art. 31 da Lei nº 4.864/65, com a redação do art. 29 do Decreto-Lei nº 1.593/77, nos termos e condições da Portaria-MF nº 263/81, foi revogada, em 05.10.90, pelo art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88. **II) INCIDÊNCIA** - As mercadorias produzidas por prestadores de serviços, fora do local da execução da obra por empreitada global, estão sujeitas ao IPI, à vista da ressalva contida no item 32 da Lista de Serviços. **III) ENCARGO DA TRD** - Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; **IV) RETROATIVIDADE BENIGNA** - A multa de ofício, prevista no inciso II do art. 364 do RIPI/82, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CODEME ENGENHARIA LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Antonio Sinhiti Myasava e José Cabral Garofano.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 1997

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Tarásio Campelo Borges.  
eal/CF/AC/FCLB



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

**Recurso** : 98.079  
**Recorrente** : CODEME ENGENHARIA LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 505/513:

‘Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado um Auto de Infração, de fls. 01, referente ao período de outubro de 1990 à junho de 1992, com a exigência do crédito tributário no valor de 930.557,11 UFIR, assim discriminado: 296.659,77 UFIR a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, 333.856,36 UFIR a título de juros de mora calculados até 01.07.93 e 300.040,98 UFIR a título multa proporcional.

O estabelecimento autuado presta assistência técnica e monta estruturas e edificações pré-fabricadas destinadas a obras de construção civil.

Conforme descrição dos fatos (fls. 03/04) a autuação deveu-se à falta/insuficiência de lançamento/recolhimento de imposto devido nas saídas, efetuadas a partir de 05/10/90, dos produtos industrializados, quais sejam, outros elementos de construções e suas partes de ferro fundido, ferro ou aço e outras construções pré-fabricadas classificados nos código 7308.90.9900 e 9406.00.0499, respectivamente, da TIPI/88, face à revogação da isenção instituída pelo art. 31 da Lei nº 4.864/65, com nova redação dada pelo art. 29 do Decreto-Lei 1.593/77 que alterou o art. 4º do Decreto-Lei nº 400/68, por força do parágrafo primeiro do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal promulgada em 1988.

Assim, foi apontado pela autoridade fiscal o descumprimento do disposto nos artigos 1º, 2º, 8º, 10 - parágrafo único, 16, 17, 22 - inciso II, 29 - inciso II, 30 - inciso IV, 36 - inciso II, 54, 55 - inciso I - letras b/m/q - inciso II - letra c, 59, 60, 62, 63 - inciso II, 81, 82 - inciso I, 98, 107 - inciso II, 112 - inciso IV, 236 - inciso VII todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº87.981/82, artigo 29 do Decreto-Lei nº 1593/77, artigo 41 do Atos da Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal promulgada em 1988, artigo 15 da Lei nº 7.798/89 e ainda



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

multa a atualizar sobre o valor do imposto não lançado com cobertura de crédito, conforme PN CST nº 39/76.

Inconformada com a exigência fiscal a autuada apresentou tempestivamente, a impugnação de fls. 207/230, acompanhada da documentação de fls. 231/275, com as alegações abaixo sintetizadas.

Aduz que sempre exerceu a atividade de construção civil de edificações pré-fabricadas em estruturas metálicas e de seus componentes afirmando que tal atividade não se submetia a incidência de IPI tendo em vista o disposto nos incisos VI, VII e VIII do artigo 45 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, que tem como matriz legal o artigo 29 da Lei nº 1.593/77.

Posteriormente, com a edição do artigo 41 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988, algumas controvérsias foram geradas em torno da matéria. Analisa tal norma e considera possível concluir que todos os incentivos fiscais de natureza setorial, que não fossem confirmados no prazo de dois anos após a promulgação da Carta Magna, estavam automaticamente revogados. Contudo, a inclusão da referida isenção neste entendimento é somente do Erário Federal, defendendo que o referido benefício fiscal não se trata de incentivo de natureza setorial. Sustenta ainda que sua atividade, por se constituir em um verdadeiro contrato de empreitada, submete-se à incidência exclusiva do ISS que é de competência municipal.

Afirma que o benefício fiscal em questão pertence ao ramo da ciência das finanças e tem como finalidade específica o desenvolvimento econômico de determinada região ou setor de atividade, uma vez que é instrumento de intervenção estatal.

Explica que um incentivo seja geral, especial, regional ou setorial, é instrumento de intervenção econômica, não se confundindo com isenção que é um instituto de direito tributário. Afirmo ainda que o campo de abrangência da isenção, entendida como sendo a dispensa legal do pagamento do tributo (art. 175 da Lei nº 5.172 - CTN), é muito maior do que o do incentivo fiscal já que a mesma é concedida em função de certos bens (isenção objetiva) ou de certas pessoas (isenção subjetiva).

Transcreve manifestações de alguns congressistas sobre a matéria com o objetivo de comprovar sua tese no tocante à diferenciação entre isenção e incentivo setorial à vista do que dispõe o artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal promulgada em 1988.



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

Defende que como a reavaliação no biênio se refere apenas a incentivos setoriais tipo SUDAM, SUDENE, FINOR etc, não tem nada a ver com a figura da isenção de que trata o art. 175 da Lei nº 5.172/66 - CTN. Portanto a isenção prevista no art. 45 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 não está submetida à avaliação do biênio de que trata a Carta Magna.

Afirma que presta assistência técnica e monta estruturas e edificações destinadas a obras de construção civil esclarecendo que tais estruturas são produzidas exclusivamente para integrar determinada obra, conforme contrato de empreitada no qual o material produzido (estrutura metálica) é mera condição para o implemento da obra. Logo, não vende a estrutura e edificações mas sim o serviço de construção civil, isto é, não há um contrato de compra e venda mas um contrato de empreitada. Portanto, não pode ser enquadrada na condição de contribuinte de IPI já que não pratica qualquer operação de industrialização, uma vez que é prestador de serviço e está sujeito à tributação no âmbito municipal.

Acrescenta que o artigo 110 da Lei nº 5.172/66 dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição e o conteúdo dos institutos de direito privado de tal forma que a conceituação de empreitada não pode ser desfigurada pelo direito tributário sob pena de desrespeito à norma citada, de acordo com o entendimento de vários autores que menciona.

Defende ainda que sua atividade está consubstanciada em um contrato de empreitada sujeito à tributação municipal nos termos do Decreto-Lei nº 834/69. Esclarece que como os serviços previstos na lista anexa ao referido diploma legal ficam sujeitos ao ISS (parágrafo 1º do art. 8º do Decreto-Lei 406/68) e não há como admitir-se pagamento de qualquer outro tributo.

Cita acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo com o objetivo de justificar a sua tese.

Finalmente, aduz que quando vende telhas, como parte de uma obra de construção civil resultante de um contrato de empreitada não se debita pelo IPI uma vez que tal atividade se insere no campo de incidência do ISS. Contudo, quando vende a mercadoria desvinculada de uma obra de construção civil se debita normalmente do IPI pois em tal hipótese há a saída de um produto industrializado do estabelecimento.

Assim sendo, elaborou um quadro contendo a relação das notas fiscais referentes às saídas de produtos sujeitas ao IPI, esclarecendo que tais mercadorias são tributadas à alíquota de dez por cento e estão classificadas no



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

código 73.08 da TIPI e não na posição 94.06 tributadas a quinze por cento como constou na ação fiscal.

Do exposto requer o cancelamento do procedimento fiscal.”

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, julgou parcialmente procedente a ação fiscal em foco, sob os seguintes fundamentos, *verbis* :

“Inicialmente, cabe esclarecer que com referência às ações judiciais mencionadas pelo reclamante, na peça impugnatória, procurando justificar o instrumento jurídico de que quer se socorrer, cabe ressaltar que produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados, vez que é vedada a extensão administrativa dos efeitos das decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida pela administração, nos termos do disposto nos arts. 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74.

Ademais, lembre-se que as decisões judiciais não figuram entre as normas complementares definidas no art. 100/Lei 5172/66/CTN, como integrantes da legislação tributária.

Por outro lado, destacamos que as questões apontadas pela impugnante que abordam aspectos legais sobre isenção e incentivo fiscal não subsistem, uma que a discussão sobre tais matérias é afeta apenas ao Poder Judiciário, e inoponível na esfera administrativa por ultrapassar os limites de sua competência, de acordo com a orientação emanada pelo Parecer Normativo CST nº 329/70.

Ordenam os arts. 1º, 2º, 3º/I, 4º/VIII/ ‘a’ e 8º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, em conformidade com o parágrafo único do art. 46 da Lei nº 5.172/66, os arts. 1º e 3º/parágrafo único da Lei nº 4.502/64 e Decreto-Lei nº 34/66, “in verbis”:

***“Art. 1º - O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência.***



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

*Art. 2º - Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.*

*Art. 3º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:*

*I - a que, exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);*

.....  
*Art. 4º - Não se considera industrialização (Lei nº 4.502/64, art. 30, parágrafo único):*

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

*a) edificações (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);*

.....  
*Parágrafo Único - O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes e peças utilizados nas operações referidas.*

.....  
*Art. 8º - Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 3º de que resulte produto tributado, ainda que alíquota zero ou isento”.*

O estabelecimento autuado produziu e comercializou outros elementos de construções e suas partes de ferro fundido, ferro ou aço classificados no código 7308.90.9900, tributados à alíquota de dez por cento, a partir de 01.01.89, conforme Decreto nº 97.410/88, e outras construções pré-fabricadas de ferro fundido, ferro e aço classificadas na posição 9406.00.0499, tributadas à alíquota de quinze por cento, a partir de 01.04.90, de acordo com o Decreto 99.182/90



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

Por oportuno, vale esclarecer que a partir de 01.06.92, quando entrou em vigor o Decreto nº 551/92, foram alteradas para zero as alíquotas incidentes sobre os produtos em questão, os quais são considerados produtos industrializados, na modalidade transformação, à vista do disposto na legislação de regência, Esta redução de alíquota a zero (0%) vem corroborar a tese de que a isenção do IPI em discussão foi revogada pelo art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal promulgada em 1988, pois não teria sentido reduzir-se a alíquota a zero de produtos isentos.

Portanto, tratando-se de uma operação industrial por definição legal, o estabelecimento que a executa é considerado estabelecimento industrial e seu titular, ou seja, o industrial, é contribuinte do imposto em relação aos produtos industrializados quando haja ocorrência do fato gerador nos termos do inciso IV do art. 30 do Regulamento do IPI e lei nº 4.502/64. Além disso, reforçamos nosso entendimento de que a existência de produto tributado, mesmo que isento ou alíquota zero é fundamental para caracterização do estabelecimento como industrial.

O benefício da isenção pleiteado pela autuada foi instituído pelo art. 31 da Lei nº 4.864/65, com nova redação dada pelo art. 29 do Decreto-Lei nº 1.593/77 que alterou o art. 4º do Decreto-Lei nº 400/68 e Portaria/MF 263/81.

Tratando-se de isenção há que se interpretar literalmente o texto legal, sob pena de descumprimento do disposto no art. 111 da Lei nº 5.172/66. Logo, não há como alterar os critérios de concessão de um benefício fiscal, quando não estão expressamente aludidos nos atos legais que regem a matéria, tampouco no caso em que a isenção teria sido revogada com base no art. 178 da Lei nº 5.172/66 - CTN.

Prevê o art. 8º do Decreto-Lei 406/68, alterado pelo DL 834/69 e pela LC 56/87, "verbis":

***"Art. 8º - O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante na lista anexa.***

***Parágrafo Primeiro - Os serviços incluídos nesta lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias."***



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

Sobre a matéria, o PN/CST 421/70, em caso diferente, entende que o imposto sobre serviços não afasta a incidência do IPI, quando diz:

*“7. A lista de serviços constante do Decreto-Lei nº 406, de 31/12/68, em nada interfere com o entendimento aqui esposado. Ainda que a operação se identificasse com a constante da mencionada lista, servirá apenas para excluir a incidência do ICM e não do IPI.”*

O fato de sua atividade constar da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, alterada pelo Decreto-Lei nº 834/69, e com a redação atual da Lei Complementar 56/87, conforme alega a autuada, é irrelevante para se determinar, ou não, seu enquadramento como industrialização e, conseqüentemente, a espécie nova obtida como produto industrializado.

Diz o PN/CST 83/77, no item 3.1 que o Decreto-Lei 406/68, após definir o fato gerador do Imposto sobre Serviços, disciplina especificamente os conflitos de competência entre Estados e Municípios que envolvam problemas de incidência referentes ao Imposto Sobre Serviços e ao imposto sobre Circulação de Mercadorias (atualmente ICMS) e que diante disto somente poderia admitir implicações das normas constantes daquele decreto-lei em outras espécies de tributos, sobretudo federais, se neste sentido tivesse disposto expressamente o texto legal.

Dispõe o parágrafo primeiro do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, “verbis”:

*“Art. 41 - .....*

*Parágrafo 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.”*

Assim, a partir de 05.10.90 a isenção de que tratam os incisos VI, VII e VIII do art. 45 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 foi considerada extinta. Ademais, não há legislação superveniente que confirme o benefício que tem nítida característica setorial por contemplar a indústria da construção civil, sendo inócua, portanto, a argumentação da reclamante de que sua atividade não está abrangida pela revogação dos incentivos setoriais.

Em face do disposto no parágrafo 1º do art. 41 do ADCT/CF/88, somente os incentivos fiscais que fossem reavaliados e confirmados permaneceriam em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

vigor. Como os incisos VI, VII e VIII que compõem o art. 45 do Regulamento de IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 não atendem às condições que alude o mencionado art. 41, conclui-se que está revogado.

Portanto, não procede a afirmação de que a revogação dos incentivos setoriais pela Carta Magna não abrange isenções como as previstas no art. 45 do RIPI/82.

Tendo em vista os objetivos da Lei 4864/65 e alterações posteriores, que instituíram a isenção para edificações pré-fabricadas, componentes, preparações e blocos de concreto, o incentivo em causa tem nítida característica setorial, por contemplar a indústria de construção civil, estando portanto alcançado pela revogação constitucional. A Nota CST/DET nº 39/91, anexa às fls. 502/503, vem confirmar o presente entendimento.

Finalmente, a reclamante aduz que quando vende telhas, como parte de uma obra de construção civil resultante de um contrato de empreitada não se debita pelo IPI uma vez que tal atividade se insere no campo de incidência do ISS. Contudo, quando vende a mercadoria desvinculada de uma obra de construção civil se debita normalmente do IPI pois em tal hipótese há a saída de um produto industrializado do estabelecimento.

A pretensão da impugnante para que se corrija a classificação fiscal de 9406.00.04.0499 para 7308.90.9900 dos produtos indicados nas notas fiscais relacionadas no quadro demonstrativo, elaborado de ofício às fls. 443/467, é procedente.

Tal fato pode ser comprovado, conforme documentos de fls. 283/306, que as telhas foram comercializadas de forma avulsa ou seja desvinculadas de qualquer outra mercadoria que pudesse indicar saídas parciais para uma construção pré-fabricada.

Quanto aos demais documentos apresentados em anexo à peça impugnatória temos a expor:

- dentre os produtos especificados nas notas fiscais de nºs 010904 de 29/04/91, 011329 de 26/06/91, 011352 de 28/06/91, 013992 de 22/11/91, 014100 de 09/12/91 e 014155 de 18/12/91 de fls. 306/311, não consta venda de "telhas" conforme indicado pela suplicante;



**Processo** : 13603.000550/93-08  
**Acórdão** : 202-08.957

- os produtos constantes nas notas fiscais de nº 010431 de 18/02/91 e 010441 de 19/02/91, relacionadas no demonstrativo de fls. 45, já haviam sido tributados à alíquota de dez por cento;

- como a nota fiscal de nº 009781 de 01/11/91 não consta do demonstrativo de fls. 31/89 conclui-se que com relação ao referido documento não ter havido qualquer lançamento;- os contratos de empreitada constantes dos autos confirmam que está correta a classificação fiscal dos produtos constantes das notas fiscais de nºs 009617 de 12/10/90 (fls. 312/315), 009663 de 17/10/90 (fls. 316/321), 010321 de 25/10/91 (fls. 322/325), 010462 de 22/02/91 (fls. 326/337), 010622 de 18/03/91 (fls. 338/341), 010908 de 30/04/91 (fls. 342/344), 011364 de 01/07/91 (fls. 345/352), 011532 de 23/07/91 (fls. 353/358), 013090 de 07/08/91 (fls. 359/363), 013551 e 013552 de 25/09/91 (fls. 364/382), 013291 de 29/08/91 (fls. 383/388), 014214 de 14/01/92 (fls. 389/407) e 014238 de 17/01/92 (fls. 408/413);

- quanto às notas fiscais nºs 009618 de 12/10/90, 009655, 009653 e 009654 de 17/10/90 e 011147 de 28/05/91, não só contratos de empreitada, bem como declarações dos respectivos adquirentes confirmam que tais produtos se classificam na posição 9406. conforme fls. 414/442.

Além disso, anota nº 4 constante do Capítulo 94 do da Tabela de Incidência de IPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, vem corroborar este entendimento pois consideram-se construções pré-fabricadas, na acepção da posição 9406, as construções acabadas e montadas na fábrica, bem como as apresentadas em conjunto de elementos para montagem no local, tais como habitações, instalações de trabalho, escritórios, escolas, lojas, hangares, garagens ou construções semelhantes.

Para fins de verificação destes fatos foi realizada a diligência de fls. 281 à 501 onde foram retificados os lapsos cometidos quando da ação fiscal.

Assim, como restou comprovado que a irregularidade constatada no presente procedimento de ofício foi sanada, a exigência fiscal deve ser reduzida, cabendo ressaltar que os novos valores constam do quadro anexo a esta decisão, bem como a cópia da Nota CST/DET 39/91."

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 519/605, onde, além de reiterar os argumentos de sua impugnação, aduz, em síntese, que:

a) a TR, por se tratar de taxa de juros cobrados pelo mercado e não de indexador, não pode incidir sobre débitos fiscais;



**Processo : 13603.000550/93-08**

**Acórdão : 202-08.957**

b) no demonstrativo do IPI exigido, “foram cometidos pelo Erário Federal dois equívocos: o primeiro no período de apuração/vencimento de **14/12/1991**, cujo valor correto foi de 5.191.85 e não 5.202.97 conforme consta do quadro do Fisco Federal”;

c) o segundo equívoco, “se deu no período de **15 de Abril de 1992**, cujo lançamento de IPI correto foi de **42.550.09** e não de **42.826.70**, conforme consta do quadro do Fisco Federal”;

d) na relação de “notas fiscais elaborada pelo Fisco Federal foram incluídas indevidamente, entre as **TELHAS**, as seguintes notas fiscais:

A) 010.904

B) 014.100

C) 011.329

D) 013.992

E) 014.155”

e) Tais notas fiscais se referem a saída de **VIGAS E DE CHAPAS**, não obstante o equívoco da classificação fiscal, na **Posição 94.06**, quando deveria sê-lo na Posição 73.01.20.00, com a alíquota de 10% (relativamente às vigas) ou na Posição 72.08 (alíquota de 5%);

f) “As Notas Fiscais anexas (010.904, 014.100, 011.329, 013.992 e 014.155) comprovam que não obstante as classificações fiscais estarem **erradas**, o recolhimento do IPI, em relação às mesmas foi **efetuado corretamente.**”

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13603.000550/93-08**

**Acórdão : 202-08.957**

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, a matéria em exame - cobrança do imposto com fundamento na revogação da isenção de IPI para os produtos a que se referem os incisos VI, VII e VIII do art. 45 do RIPI/82, em decorrência do disposto no art. 41 e seu parágrafo 1º do ADCT da CF/88 - é bastante conhecida deste Colegiado.

A posição aqui adotada, por unanimidade de votos, está muito bem expressa no voto condutor do Acórdão nº 202-06.655, da lavra do então Conselheiro Elio Rothe, cujas razões de decidir, neste particular, adoto e abaixo transcrevo:

“As isenções previstas nos incisos VI, VII e VIII do artigo 45 do RIPI/82, em causa, têm seu fundamento no artigo 29 da Lei nº 1.593/77, a qual, por sua vez, deu nova redação ao artigo 31 da Lei nº 4.864, de 29.11.65 (Suplemento do Diário Oficial de 30.11.65).

A Lei nº 4.864/65 tem como ementa:

“Cria medidas de estímulos à Indústria de Construção Civil”

O artigo 31 da Lei nº 4.864/65 dispõe:

“Ficam isentas do imposto de consumo as casas e edificações pré-fabricadas, inclusive os respectivos componentes quando destinados a montagem, constituídos por painéis de parede, de piso/ e cobertura, estacas, baldrames, pilares e vigas, desde que façam parte integrante de unidade fornecida diretamente pela indústria de pré-fabricação e desde que os materiais empregados na produção desses componentes, quando sujeitos ao tributo, tenham sido regularmente tributados.”

A seguir, a Lei nº 1.593/77, pelo seu artigo 29, deu nova redação ao artigo 31 referido, dispondo:

“Art. 29 - O artigo 31 da Lei nº 4.864 de 29 de novembro de 1965, alterado pelo Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, passa a ter a seguinte redação:

“Art. 31 - Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados:

I - as edificações (casas, hangares, torres e pontes) pré-fabricadas;



Processo : 13603.000550/93-08  
Acórdão : 202-08.957

II - os componentes, relacionados pelo Ministro da Fazenda, dos produtos referidos no inciso anterior, desde que se destinem à montagem desses produtos e sejam fornecidos diretamente pela indústria de edificações pré-fabricadas;

III - as preparações e os blocos de concreto, bem como as estruturas metálicas, relacionados ou definidos pelo Ministro da Fazenda, destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil.”

Por outro lado, a C.F./88, em seu ADCT, pelo artigo 41, determinou a reavaliação dos incentivos fiscais de natureza setorial, então em vigor, determinando a revogação daqueles que não fossem confirmados no prazo de dois anos da promulgação da Constituição, **verbis**:

“Art. 41 - Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliando todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

Parágrafo 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.”

Assim, na aplicação do artigo 41 do ADCT da C.F./88, cabe primeiramente, indagar se a isenção pode se constituir num incentivo fiscal.

É o professor Aires Ferdinando Barreto, in Revista de Direito Tributário nº 42, páginas 167/168m que preleciona:

“Estímulos fiscais são tratamentos, legais menos gravosos ou desonerativos da carga tributária, concedidos a pessoas físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades consideradas relevantes às diretrizes da política econômica e, ou, social traçada pelo Estado.

Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 13603.000550/93-08  
**Acórdão :** 202-08.957

Os incentivos manifestam-se sob várias formas jurídicas. Expressam-se, em sentido lato, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, e outros tantos mecanismos, cujo último é sempre o de tornar as pessoas privadas colaboradoras da concretização das metas postas ao desenvolvimento econômico e social pela adoção do comportamento ao qual estão condicionados.” (grifei)

Também, o mestre Geraldo Ataliba se pronunciando sobre a matéria in Revista de Direito Tributário nº 50, página 35:

“Ora, há vasta doutrina e jurisprudência - comentando ampla legislação - sobre incentivos fiscais. O insigne prof. Antonio Roberto Sampaio Doria liderou estudos científicos sistemáticos sobre o tema (incentivos fiscais para o desenvolvimento, Bushatsky, S. Paulo). Estamos, no Brasil, familiarizados com o instituto, de modo a não caber dúvida razoável quanto ao seu alcance. Desconheço - e atrevo-me a manifestar que dificilmente se encontrará - autor, ou decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias como espécie de incentivo, ou como instrumento de incentivos.”

Portanto, na palavra dos doutos, está que a isenção pode se constituir em incentivo fiscal, sendo que, no caso concreto em exame, desnecessária a indagação quanto à natureza da isenção, eis que, como visto, a lei básica que a instituiu deixou clara a sua finalidade incentivadora ao dispor, expressamente, em sua ementa, tratar da criação de medidas de estímulo à indústria da construção civil.

Desse modo, a isenção em pauta não pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal.

Em seguida, cabe perquirir quanto à natureza setorial ou não da referida isenção.

O termo “setorial” que significa relativo a setor, juridicamente, não tem significação própria, e, como se trata de vocábulo de uso comum na área econômica e com esse alcance utilizado no dispositivo constitucional, é nesse campo que deve ser apreendido o seu entendimento.

Na Enciclopédia Saraiva de Direito, em seu verbete Incentivos Fiscais, às fls. 227, diz Ana Maria Ferraz Augusto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13603.000550/93-08**  
**Acórdão : 202-08.957**

“ o que caracteriza o incentivo setorial é a finalidade restrita a um determinado setor da atividade econômica.”

O vocábulo “setor” tem o significado de parte, segmento, conforme se depreende do “Aurélio”:

“1. Subdivisão de uma região, zona, distrito, seção, etc.....  
.....

3. Esfera ou ramo de atividade; campo de ação; âmbito setor financeiro.”

Ao tratar da “Incidência do Sistema Constitucional Tributário de 1988” na Revista de Direito Tributário nº 47, página 130, diz Ritinha Stevenson Georgakilas:

“Fundamental é determinar o sentido da expressão “incentivos de natureza setorial”, para que se entenda o alcance da disposição em exame, ou seja, que benefício ela afeta. Sobre o conceito de incentivo fiscal e sua relação com as isenções (cuja abordagem apresenta interesse neste estudo), entendemos, seguindo em linhas gerais, a lição de Henry Tilbery, que incentivo fiscal é gênero de que a isenção tributária seria espécie. “Natureza setorial, por sua vez, diz respeito ao setor da economia ou ramo de atividade econômica.”

Sem a necessidade de enumerar, existem incentivos fiscais que se dirigem para toda sociedade, sem qualquer espécie de restrições, enquanto que outros têm por finalidade atingir determinadas áreas da economia ou a determinada atividade.

Pelo exposto, é de se concluir que a natureza setorial de que trata o artigo 42 do ADCT da C.F./88 diz respeito a segmento da atividade econômica, e que tem aplicação à isenção em questão, já que esta foi instituída em ato específico de estímulo à indústria da construção civil, que é importante ramo da atividade econômica do País.

Por conseguinte, não preenchidas as condições do artigo 41 e parágrafo 1º do ADCT, revogada está, a partir de 05.10.90, a isenção contida no artigo 45, inciso VI, VII e VIII do RIPI/82.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13603.000550/93-08**

**Acórdão : 202-08.957**

No que diz respeito à tese defendida pela Recorrente, com a qual concordo, de que uma atividade ou operação, uma vez caracterizada como prestação de serviços, mesmo envolvendo o fornecimento de mercadorias, por situar no campo de incidência do ISS, afasta a tributação do IPI, não vejo como aplicá-la no caso presente.

Isto porque a saída de construções pré-fabricadas, constituídas de estruturas metálicas e seus componentes, que a Recorrente elabora em seu estabelecimento, para o local da obra, onde são empregadas em edificações objeto de contrato de empreitada global, se insere na exceção contida na parte final, colocada entre parênteses, do item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87, a saber:

*“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 fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local de prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)” (grifos nossos).*

Portanto, os bem lançados argumentos da Recorrente no sentido da não-tributação pelo IPI das atividades-meio, no contexto da execução de uma obra por empreitada global, não se prestam à situação em comento.

Quanto ao alegado equívoco que teria sido cometido pelo Fisco no demonstrativo do IPI exigido, referente ao período de apuração de 15.12.91 a 15.04.92, a Recorrente simplesmente indica outros valores, sem fundamentá-los, daí porque inaceitável a sua admissão.

Já, no tocante às Notas Fiscais nºs 010904, 014100, 011329, 013992 e 014155, apesar do equívoco da Recorrente e não do Fisco de tê-las incluídas na Relação de fls. 257/277 (anexo 8 de sua impugnação), representativa do conjunto das telhas que são vendidas separadamente como produtos industrializados, entendo que a manutenção da exigência fiscal a elas relacionada não pode se sustentar apenas na constatação desse equívoco pela decisão recorrida.

Pois, como se referem a produtos (viga, perfil, chapa), que, vendidos separadamente e não integrantes de um conjunto de elementos de construções pré-fabricadas, são suscetíveis de serem classificados em posições que não a adotada pelo Fisco, incumbia a este provar a inocorrência dessa circunstância, assim como fez em relação a outras notas fiscais incluídas na referida relação, através do exame dos contratos de empreitada firmados pela recorrente com seus clientes.

Aliás, é de se assinalar que nenhum dos contratos de empreitada carreados aos autos diz respeito aos adquirentes dos produtos objeto das notas fiscais em foco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13603.000550/93-08**  
**Acórdão : 202-08.957**

No que tange ao encargo da TRD, consoante o já decidido em vários arestos deste Conselho, a exemplo do mencionado Acórdão n.º 202-07.386, é de ser afastado no período que medeou de 04.02 a 29.07.91.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei n.º 9.430/96, art. 44, inciso I, a multa de ofício prevista no inciso II do art. 364 do RIPI/82 foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal as notas fiscais acima indicadas e o encargo da TRD no período assinalado, bem como reduzir a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões , em 25 de fevereiro de 1997

  
ANTÓNIO CARLOS BUENO RIBEIRO