



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 11 / 02 / 2003
Rubrica

321

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

Recorrente : TEKNO S/A CONSTRUÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : DRJ em Campinas – SP

IPI – INCIDÊNCIA – CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL – O fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços de construção civil e assemelhados, fora do local da prestação de serviços, está sujeito ao IPI, à vista da ressalva contida no item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87. **VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO** – Inexistindo preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

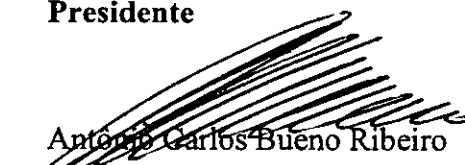
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TEKNO S/A CONSTRUÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator), Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar. Designado o Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro para redigir o acórdão. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente Dra. Mônica Ferraz Ivamoto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adolfo Montelo e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Iao/opr



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

Recorrente : TEKNO S/A CONSTRUÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório da ilustre Autoridade Julgadora de Primeira Instância, quando da apreciação do feito, às fls. 714 a 731:

DECISÃO

"IMPOSTOS S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Falta de lançamento e recolhimento do imposto - Saída de produtos tributados sem lançamento e recolhimento do respectivo imposto, sujeita o infrator à multa do art. 364, II, RIPI/82

Caracterização de industrialização - Calhas e arremates para coberturas metálicas são produtos que se inserem no campo de incidência do IPI. Tratam-se de produtos industrializados (parágrafo único do art. 46 do CTN e art. 3º do RIPI/82) que constam da TIPI como tributados.

Multa por infração qualificada - Ausência de circunstâncias qualificativas para aplicação da multa prevista no art. 364, III, do RIPI/82;

EXIGÊNCIA FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE

"Trata-se de exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 621/623, através do qual foi lançado contra a impugnante crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, juntamente com a multa prevista no artigo 364 inciso III do RIPI/82 e acréscimos legais correspondentes. A Autuação foi motivada pela falta de lançamento e recolhimento do imposto devido pela saída de produtos de industrialização própria (telhas e arremates metálicos), remetidos para obras de construção civil executadas pela autuada, tributados a partir de 05/10/90 por força do § 1º do art. 41 do ADCT.

Acórdão

O trabalho de fiscalização abrangeu o período compreendido entre a primeira quinzena de dezembro de 1990 e a primeira quinzena de julho de 1992, sendo estas as suas principais constatações e argumentos:

1) a empresa TEKNO S/A industrializa produtos classificados na posição 7308 (telhas e arremates metálicos), a partir de produtos classificados na posição 7210 (chapas de aço zincadas e zincadas/pré-pintadas.);



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

2) houve omissão de lançamento do IPI nas notas fiscais de vendas de produtos remetidos para obras de construção civil;

3) verificou-se a utilização de duas tabelas de preços;

4) os preços dos produtos consignados nas remessas para obras são inferiores aos cobrados em outras operações;

5) o faturamento dos produtos industrializados remetidos para obras, bem como os reajustamentos de preços foram efetuados por meio de notas fiscais de serviço emitidas por outros estabelecimentos da mesma empresa.

A respeito das tabelas de preços, observou-se que em uma delas, denominada 'Tabela de Preços-Engenharia', constam preços referenciais para vendas normais. Nas saídas de produtos vendidos com base nesse referencial, lançam-se o ICMS e o IPI. Nestes casos, a empresa realiza somente uma venda de mercadorias. Ela não é contratada para realizar a agregação dos produtos vendidos à obra de construção civil, ou seja, não fornece a mão-de-obra de montagem.

A outra tabela, chamada de 'Tabela de preços para notas fiscais' (preços para transferências entre as unidades e remessas para obras), é utilizada para obtenção dos preços dos produtos remetidos para obras sob responsabilidade da autuada. Nestes casos, segundo a empresa, ela é contratada para fornecer o projeto, as mercadorias de fabricação própria e de terceiros e a mão-de-obra, ou melhor, ela é contratada para realizar a obra.

Ambas as tabelas são utilizadas para obtenção de preços de produtos idênticos, entretanto, como pode ser observado nos docs. de fls. 96 a 208, a tabela de preços aplicada aos produtos remetidos para obras informa valores bem inferiores àqueles contidos na tabela de preços-engenharia.

Foi verificado, pelo doc. de fl. 34, que o preço dos produtos de fabricação própria remetidos para obras sob sua responsabilidade é composto apenas pelo custo de produção e ICMS, conforme declara a autuada. Por isto, a Fiscalização considerou como subfaturados os valores constantes nas notas fiscais que registram estas remessas, e concluiu que a empresa teria infringido o disposto na IN SRF 135/89, bem como nos artigos 55, I, b e m, e II, c; 68, IV; e 238, todos do RIPI/82 e no parágrafo único do art. 51 da Lei nº 5.172/66 - CTN.

Considerando que os valores informados nas notas fiscais de remessas não correspondem ao efetivamente recebido e, ainda, que nos preços de remessas não foram computados valores que normalmente compõem o preço de venda dos produtos industrializados (PIS, FINSOCIAL, DESCONTOS FINANCEIROS, COMISSÕES E O LUCRO), foram recompostos os preços de vendas dos produtos remetidos para obras, com base nas planilhas de custos anexadas às fls. 65 a 89,



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

conforme demonstrado a seguir.

EXEMPLO DA RECOMPOSIÇÃO DO PREÇO DE VENDA

NOTA FISCAL Nº 5.1586, DE 10/12/90 (doc fl. 209)

VALOR DA REMESSA = Cr\$978.061,59

se $978.061,59 = \text{custo matéria-prima} + \text{custo transf.} + \text{ICMS}$
 $978.061,59 \times (100 - 18) / 100 = \text{custo total sem ICMS}$
 $\text{custo total sem ICMS} = 802.010,50$

PLANILHAS DE DECOMPOSIÇÃO DOS PREÇOS DE VENDA (fls. 67/89):

O custo total equivale a 55,65% do preço de venda

Os demais itens equivalem a 44,35% do preço de venda

se $802.010,50 - 55,65\%$
 $X - 44,35\%$
 $\Rightarrow X = 639.158,41$ (PIS, FINSOCIAL, DESCONTOS, ICMS, LUCRO...)

Preço de venda = $802.010,50 + 639.158,41$

Preço de venda = 1.441.168,91

PERCENTUAL APLICADO SOBRE O PREÇO DE REMESSA (fl. 596):
 $1.441.168,91 (\text{preço de venda}) / 978.061,59 (\text{preço de remessa}) = 1,47349$

Verificou-se, também, que a fiscalizada emitiu notas fiscais de serviços nas quais foram faturados os reajustes das parcelas previstas nos contratos de execução de obras. Apesar da autuada sustentar que tais reajustes referem-se exclusivamente à prestação de serviços, a fiscalização entendeu que parte deles corresponde aos materiais de fabricação própria remetidos às obras pelos seguintes motivos, além de outros já mencionados:

1) nos contratos firmados consta cláusula de reajuste de preços e, na maioria deles, constam índices de reajustes diferenciados para o aço e para a mão-de-obra;

2) as próprias notas fiscais de faturamento de reajustes fazem menção às notas fiscais de remessas de produtos industrializado; e

3) a fiscalizada descumpriu o disposto no artigo 238 do RIPI/82, pois emitiu nota fiscal de remessa quando deveria emitir nota fiscal de venda, destacando o valor dos produtos industrializados, das partes ou peças e dos serviços efetuados.

Diante disso, a fiscalização tentou saber o quantum dos reajustes corresponde à venda de produtos que a autuada industrializa, mas as informações prestadas foram insuficientes e insatisfatórias. Observou-se, então, que a empresa sempre propõe aos seus clientes que os reajustes das parcelas do

4



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

contrato sejam calculados por um índice misto, composto pelas variações de preço do aço e da mão-de-obra, sendo atribuído um peso de 60% para a variação do aço e 40% para a MO. Assim, foram adotados dois critérios para a apropriação dos reajustes:

- *Nos contratos, onde o reajuste foi calculado da forma proposta pela empresa, aplicou-se 60% do índice de variação do aço na parcela a ser reajustada. Deste resultado (reajuste correspondente ao aço) foi obtido o valor tributável pela proporção dos materiais de fabricação própria em relação ao total de materiais fornecidos.*

- *Nos demais, onde o reajuste foi calculado por outros parâmetros, BIN por exemplo, considerou-se que a mão de obra foi responsável por 40% do total do reajuste e o aço por 60%. Da parte do reajuste correspondente ao aço foi obtido o valor tributável pela proporção dos materiais de fabricação própria em relação ao total de materiais fornecidos.*

- *Destes dois procedimentos: recomposição do preço de venda e apropriação proporcional dos reajustes aos produtos de industrialização própria, foram obtidos os valores tributáveis que serviram de base para o lançamento formalizado através deste Auto de Infração.*

- *Inconformada com a exigência, a autuada, tempestivamente, apresentou suas razões de defesa, fls. 632/702, a seguir sintetizadas.*

- *Preliminarmente, alega cerceamento do direito de defesa, ressaltando que a descrição dos fatos e enquadramento legal constante do auto de infração não faz as necessárias remissões aos documentos que o instruem, e que não lhe forem entregues cópia dos elementos de prova e dos demonstrativos de cálculo.*

- *Quanto ao mérito, informa que é contratada para a realização de obras de construção civil, para terceiros, as quais consistem basicamente no projeto e execução de coberturas e fechamentos laterais de ginásios, indústrias, galpões e clubes, dentre outros. A contratação é realizada sob o regime de empreitada global, razão pela qual a impugnante é responsável não só pela realização de estudos de viabilidade e posterior elaboração do projeto, como também pela definição do tipo, tamanho, quantidade e as especificações dos materiais a serem utilizados na obra. Após a aprovação do projeto e respectivo orçamento pelo cliente, inicia-se a execução da obra, onde, na qualidade de empreiteira, assume inteira responsabilidade pela execução de todo o projeto. O contrato só é considerado cumprido no momento em que a obra é entregue inteiramente pronta e acabada ao cliente.*

- *Transcreve os artigos 1237, 1238 e 1239 do Código Civil para caracterizar que os serviços que são objeto do auto de infração estão enquadrados na regra do artigo 1238, uma vez que a impugnante executou as*



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

obras de construção civil contratadas mediante o emprego do seu trabalho e forneceu todos os materiais necessários à sua realização. Dessa forma, o simples fato de a impugnante empregar materiais de sua fabricação não modificariam a natureza do contrato celebrado ou a atividade por ela desenvolvida em decorrência do mesmo.

• *Conclui, através da interpretação sistemática do art. 8º § 1º do DL 406/68 e do item 32 da Lista de Serviços constante da LC 56/87, que a execução de obras de construção civil por empreitada global sujeita-se exclusivamente ao ISS.*

• *Condena o entendimento do AFTN pelo qual a matéria em discussão estaria sujeita às regras de interpretação do artigo 111 do CTN.*

• *Afirma que vem cumprindo fielmente as normas constantes da legislação vigente, recolhendo aos respectivos Municípios o ISS devido sobre as obras de construção civil por empreitada global.*

• *Questiona a apuração do valor tributável nas remessas para obras, expondo os seguintes pontos:*

- *como o preço da obra é fixado globalmente, ao remeter para as obras os materiais que produziu com a finalidade de atender aos referidos contratos, a impugnante menciona na nota fiscal o preço de custo acrescido do ICMS;*

- *a fiscalização adotou como parâmetro para determinação do valor tributável os preços de venda constantes da 'tabela de preços - engenharia';*

- *o único produto constante da referida tabela que excepcionalmente é vendido para terceiros sem a prestação de serviços por parte da impugnante - sujeito, portanto, à incidência do IPI - é a cobertura metálica modelo MK - 90, tal como comprova a declaração em anexo (doc. 26). Todos os demais modelos constantes da mencionada tabela destinam-se exclusivamente a execução de obras contratadas sob o regime de empreitada global;*

- *a menção do preço desses produtos modelos na referida tabela justifica-se diante da necessidade de se ter uma referência para a elaboração de orçamentos;*

- *a impugnante, ao ser solicitada a apresentar orçamento para uma determinada obra, calcula inicialmente a quantidade de materiais que será necessária à sua execução. Em seguida, calcula o valor desses materiais a partir dos preços constantes da tabela de preços engenharia. Ao valor encontrado, acrescidos todos os demais custos relativos à execução da obra (tais como elaboração do projeto, mão-de-obra a ser utilizada na execução, administração da obra,...);*



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

- uma vez finalizados os cálculos, a proposta é apresentada ao cliente pelo valor global da empreitada, não havendo qualquer identificação dos itens que a impugnante considerou para chegar ao preço final de seus serviços,

- após a apresentação do orçamento, não raramente os valores propostos são objeto de sucessivas negociações entre a impugnante e o cliente, em decorrência do que o preço inicial acaba sendo reduzido substancialmente. Dessa forma, tendo em vista que cada obra executada tem um projeto e características próprias, resta claro que a margem de lucro obtida em cada contrato de empreitada global por ela firmado é diferente dos demais em função dos mais variados fatores.

- Argumenta que o fato da fiscalização ter tomado como base as planilhas de custos da cobertura metálica MK - 90 (Fls. 67 a 89), com a finalidade de recompor o preço de venda dos materiais remetidos para as obras, provocou distorções, pois os materiais utilizados em obras de empreitada global não são vendidos a terceiros e a margem de lucro é apurada em relação a cada obra como um todo. Também, porque a fiscalização levou em consideração a margem de lucro 'DESEJADA' pela impugnante, conforme se observa pela expressão constante nas planilhas de custos da cobertura MK - 90.

- Diz que a fiscalização ignorou o fato de que as tabelas de preços acabam por ser meros referenciais para a área de vendas, posto que os valores nelas mencionados muitas vezes são reduzidos em função das condições de mercado, da quantidade comprada, da tradição do cliente, etc.

- Cita o art. 64, parágrafo único, II, do RIPI/82 e a IN/SRF 135/89, os quais determinam que, nas hipóteses de arbitramento, o valor tributável deverá ser apurado com a inclusão do lucro normalmente praticado pelo vendedor.

- Afirma que o critério adotado pela fiscalização resultou na apuração de um valor tributável das remessas realizadas pela impugnante muito superior ao valor total recebido do cliente, conforme comprovam os docs. 10, 16 e 25 da impugnação. Através da comparação entre os itens I e II dos mencionados demonstrativos, constata que há casos em que os valores arbitrados pelo AFTN superaram em até 70% o valor total recebido pela execução da obra.

- Destaca que, ao aplicar o percentual de "recomposição" sobre o valor constante das notas fiscais, o AFTN não levou em consideração as diferentes especificações dos materiais remetidos pela impugnante para suas obras, fato esse expressamente reconhecido pelo Auditor Fiscal na pg. 7 do seu relatório.

- Insurge-se contra o critério utilizado para a apuração do valor tributável dos reajustes de preços, esclarecendo o seguinte:



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

- por decorrerem de contratos de empreitada global, os reajustes constantes das notas fiscais de serviços foram calculados mediante a aplicação de índices que são acordados caso a caso, no ato da celebração do negócio.

- em alguns casos o cliente aceita a fórmula para apuração do índice proposta pela impugnante, o qual se encontra devidamente detalhado às fls. 36 e 37.

- todavia, se o cliente não aceita o referido índice, as partes acabam por eleger outro que atenda aos respectivos interesses;

- dessa forma, não há como se afirmar a ocorrência de índices diferenciados para o reajuste dos materiais e da mão de obra aplicados nos serviços, uma vez que o que está sendo reajustado é o preço da empreitada global.

• Condena o critério adotado, através do qual o Auditor Fiscal tentou decompor o índice utilizado para o reajuste do preço contratado e presumiu ter encontrado o valor do reajuste relativo ao material utilizado na execução dos serviços, sobre o qual calculou o valor do crédito tributário exigido através do presente auto de infração. Afirma que são critérios desprovidos de qualquer respaldo legal e totalmente aleatório.

• Assevera que, ainda que se admitisse a validade do critério adotado, o cotejo dos demonstrativos da apuração proporcional dos reajustes com os demais docs. de fls. 286 a 586 não permite à impugnante concluir sobre a correção dos valores encontrados. Para comprovar a procedência dessa alegação, a impugnante solicita ao Julgador que, a partir dos elementos e demonstrativos constantes dos autos, procure encontrar a valor da base de cálculo mencionada no auto de infração.

• Volta a alegar ofensa ao direito de defesa, diante da impossibilidade de entender os cálculos efetuados pelo AFTN.

• Revela equívocos da fiscalização ao analisar os reajustes de preços. Esclarece que em nenhum momento afirmou vender seus produtos pelo preço de custo acrescido do ICMS, tal como sugere o Auditor Fiscal, e que na declaração prestada (fl. 34), à qual a fiscalização se reportou por diversas vezes, consta literalmente que nas remessas para obras com contrato de empreitada é praticado o preço de custo de produção mais ICMS.

• Defende-se da multa imputada pelo AFTN, prevista no inciso III do artigo 364 do RIPI/82, e no artigo 32 da Lei nº 8.218/91. Argumenta que é condição essencial para a aplicação desta multa a comprovação inequívoca da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, circunstâncias que o Auditor Fiscal nem mesmo chegou a mencionar no auto de infração, e que, caso fosse devido o tributo, a aplicação da multa deveria seguir as normas contidas no "caput" do artigo 351 do RIPI/82.



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

• Aponta erros de cálculo contidos no Auto de Infração. O autuante teria se equivocado ao apurar os valores mencionados na coluna 'cancelamento estorno crédito', relativos aos seguintes períodos de apuração:

PERÍODO	VALOR MENCIONADO	VALOR CORRETO	DIFERENÇA
1- 05/91	129.330,16	131.441,00	2.110,84
2 - 10/91	25.651,69	57.226,22	31.574,53
3- 11/91	778.715,13	779.139,27	424,14

• Manifesta-se contra a inclusão da TRD no cálculo do crédito tributário como taxa de juros para o período de fevereiro a agosto de 1991, destacando que o STF decidiu que a Taxa Referencial (TR) não é índice de correção monetária.

• Requer, ao final, que o auto de infração seja julgado insubsistente, determinando-se o cancelamento da exigência fiscal nele contida. Caso seja mantida a cobrança impugnada, solicita novo cálculo de seu valor, para a correção dos erros apontados, e ainda, a exclusão da multa aplicada e da TRD indevidamente computada na sua apuração dos juros."

Conhecida a impugnação, por tempestiva, afastou-se a preliminar de cerceamento de defesa suscitada pela recorrente, sustentando, para tanto, que antes do julgamento a possibilidade ou não de ser exercido o direito de defesa deve ser analisada em todo o contexto, e não exclusivamente sob o ponto de vista formal, mesmo quando a justificativa do cerceamento é o próprio auto de infração. Prossegue, ainda, afirmando que se isto não bastasse, o próprio autuado recebeu todos os documentos pelos quais reclamou (fls. 634 V).

No mérito, propriamente dito, a ilustre Autoridade entendeu que:

- não há dúvida de que a impugnante executa obras de construção civil, e de que esta operação não é considerada industrialização, conforme o disposto no artigo 4º, VIII, do RIP1/82. O próprio Auditor Fiscal consignou este fato em sua descrição;

- a questão é que na atividade de construção civil a autuada emprega produtos de fabricação própria e pretende que estes também estejam fora do campo de incidência do IPI;

- por força do disposto nos arts. 4º, parágrafo único e, 68, IV, ambos do RIPI/82, os produtos fabricados por empresas que se dedicam à execução de obras de construção civil, e nelas empregados, estão dentro do campo de incidência do IPI, e não fora dele, como pretende a impugnante,

- a própria legislação invocada na defesa separa a fabricação e o fornecimento de produtos a serem empregados na obra, do serviço de construção civil propriamente dito. Não é aceitável, portanto, o entendimento da recorrente de que seus produtos estariam fora do campo



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

de incidência do IPI, e

- o presente caso trata de duas situações distintas, a fabricação de calhas e arremates para coberturas a partir de chapas metálicas, e a execução de obras de construção civil.

Com relação ao valor tributável, a Autoridade Julgadora afirmou:

- que o valor tributável nas remessas dos materiais não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do executor da operação e, que a empresa pode negociar o valor da obra, como queira, desde que ofereça um valor mínimo à tributação, pela saída dos materiais de fabricação própria;

- não ser necessário considerar especificamente cada contrato para se saber qual a margem de lucro, como pretende a impugnante, pois a margem de lucro praticada no contrato seria relativa à execução da obra, e não à venda de calhas;

- que, apesar da alegação da recorrente, de que seja apurado o lucro normalmente praticado, levando-se em consideração as especificações de cada tipo de calha, é impossível tal medida uma vez que, à exceção do produto MK -90, que é vendido para terceiros, os outros produtos não possuem preço de venda e tampouco lucro normalmente praticado; e

- o cálculo de recomposição levou em conta referenciais plausíveis, razão pela qual merece aceitação.

Por fim, decidiu excluir do crédito tributário os valores a título de imposto e multa, respectivamente, reajustes de preços apropriados ao valor tributável; às diferenças de crédito apontadas; e à redução da multa de ofício para 75%. Em face de tal decisão recorreu de ofício.

Irresignada, a interessada apresentou o Recurso Voluntário de fls. 81/87, onde, quanto ao mérito, reitera todos os argumentos expostos por ocasião de sua impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

A questão preliminar ora enfrentada no recurso voluntário concerne à discussão sobre a incidência ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas mercadorias produzidas pela prestadora de serviços, em execução de contrato de empreitada global.

Para iniciar a elucidação da questão em pauta, cito o douto entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho:

“ O prestar serviços, em determinadas configurações, envolve fricções em áreas próximas do ICMS e do IPI.

Assim, a oficina que conserta o carro, o caminhão, o trator, a geladeira, o televisor, as máquinas em geral, freqüentemente utilizam peças prontas (que são mercadorias).

São as chamadas ‘operações mistas’, que envolvem ‘serviços’ (obrigações de fazer) e fornecimento de peças. Todavia, o dar a peça é o acessório. O prestador não se propõe a vender a peça e realizar o serviço, mas a “consertar”, implicando na utilização das peças. Predomina o serviço.

O mesmo se pode dizer do fornecimento de comidas e bebidas em restaurante, bares e similares. O usuário não contrata a compra de uma garrafa de whisky, de carnes legumes e iguarias. Propõe ao prestador que lhe sirva uma dose de bebida, em copo adequado, com gelo ou soda, e um prato preparado com esmero e sabor. Contrata o serviço (facere) e não uma venda (dare). A Constituição em nenhum momento autorizou o legislador complementar a incluir o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e similares na área do ICMS. O vício vem desde o Decreto-Lei nº 406/68. O Judiciário, no entanto, aceitou a violência do legislador contra a Constituição.

(...)

Às vezes, um industrial manda usar uma peça para utilizá-la no artefato que industrializa. Contrata um serviço, mas serviço industrial, que se integra no processo de fabricação do produto final.

Os exemplos são inumeráveis. Todos eles trazem à baila o avizinhamento dos fatos geradores desses três impostos. O IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal.

Por isso pensamos que a missão do legislador sob a Constituição de 88, já que o dispositivo em análise fala em “serviços definidos em lei complementar”, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão-somente, legislar para evitar



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

conflitos de competência entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF). Nesse caso, conviria que a lista fosse exemplificativa (numerus apertus) para evitar o defeito de restringir, contra a Constituição, a competência do Município. Em suma, com o fito de prevenir conflitos, poderá o Congresso, se quiser, (a) definir os serviços como obrigações de fazer, (b) precisar os casos em que nas operações mistas é possível separar (e só quando possível) mercadorias e serviços, como na hipótese da concessionária que vende peças (ICMS) e presta serviços (ISS). E, por decorrência, (c) não fechar a lista, deixando ao Município a possibilidade residual de legislar para exaurir seus fatos jurídicos. Uma lista taxativa (numerus clausus) autoritária e tutelar será insuportável, além de inconstitucional.¹

Analizando o caso, vemos que a recorrente realiza operações mistas, ou seja, tanto realiza vendas em separado para terceiros, assim como presta serviços de construção civil por empreitada global.

Ao realizar venda de mercadoria sem a contratação para a agregação dos produtos, isto é, sem a prestação de serviços, lançou a contribuinte IPI e ICMS, conforme o lançamento feito pelo Fisco (fl. 664). Contudo, ao ser contratada para a realização de construção, lê-se *serviço*, lançou apenas o ISS.

A legislação sobre o tema reza o seguinte:

"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 da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.

(Decreto-Lei nº 406/68)

Deduz-se que ao realizar serviço corretamente tributado pelo município, não é possível a cobrança de outro tributo, sob pena de adotar o mesmo fato gerador como base para mais de uma exação.

Vejamos o posicionamento do egrégio Superior Tribunal de Justiça acerca da construção civil:

fl.



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE CONHECEU DE AGRAVO DE INSTRUMENTO E DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. PRELIMINARES INTERLIGADAS À QUESTÃO DE FUNDO.

1. Agravo Regimental contra decisão que, com base no art. 544, § 3º, do CPC, conheceu do agravo de instrumento interposto pelos agravados e deu provimento ao recurso especial.

2. Acórdão 'a quo' que considerou 'não possuir direito líquido e certo a ser amparado pela via mandamental as empresas de construção civil que, sem demonstrar a existência de contratação de obras, pretendem impedir que a Fazenda Pública deixe de exigir a diferença do ICMS relativo a compras de materiais realizadas em outra unidade da Federação. Ordem desta natureza implicaria em ato normativo e o mandado de segurança preventivo só presta para atacar situação concreta.'

3. As empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercancia diferentes da sua real atividade, como a pura venda desses bens a terceiros; nunca quando adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras.

4. Há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que "as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual" (José Eduardo Soares de Melo, in 'Construção Civil - ISS ou ICMS?', in RDT 69, pg. 253, Malheiros).

5. Precedentes das Egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

6. Alegação de não apreciação de preliminares, sendo as mesmas prejudiciais ao exame do mérito. Tais preliminares estão fortemente interligadas ao mérito propriamente dito da ação. O seu conhecimento demanda análise da questão de fundo (a isenção do ICMS).

7. Agravo regimental improvido.

(AGA 346298/MS; DJ 11/06/2001 Relator Min. José Delgado)



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

TRIBUTARIO E PROCESSUAL CIVIL. ICM. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA GLOBAL. TRANSPORTE DE PRE-MOLDADOS. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA. BASE DE CALCULO INEXISTENTE. PRECEDENTES. EFEITOS DA APELAÇÃO E DA REMESSA NECESSARIA, CPC, ART. 515 E PARAGRAFOS.

1. NA CONSTRUÇÃO CIVIL PELO SISTEMA DE PRE-MOLDADOS, SOB REGIME DE EMPREITADA GLOBAL, EM QUE A EMPRESA CONSTRUTORA PRODUZ AS PEÇAS A SEREM MONTADAS EM EDIFICAÇÃO ESPECIFICA, SEM COMERCIALIZA-LAS INDIVIDUALMENTE, TRANSPORTANDO-AS PARA O LOCAL DA OBRA, NÃO INCIDE O ICM CUJA BASE DE CALCULO PARA A COBRANÇA É INEXISTENTE.

2. A APELAÇÃO DEVOLVE AO "AD QUEM" TODAS AS QUESTÕES SUSCITADAS E DISCUTIDAS NO PRIMEIRO GRAU AINDA QUE AS SENTENÇA NÃO AS TENHA JULGADO POR INTEIRO, DEVENDO O TRIBUNAL, MORMENTE NO REEXAME NECESSARIO, APRECIAR O SEGUNDO FUNDAMENTO DO PEDIDO INDEPENDENTE DE EMBARGOS DECLARATORIOS, CASO O JUIZ TENHA DEFERIDO A PRETENSÃO DO AUTOR PELO PRIMEIRO FUNDAMENTO.

3. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO." (RESP 40356 DJ 03/06/1996; Relator Peçanha Martins)

Como a incidência do ISS exclui a cobrança de qualquer outro tributo, a impossibilidade de arrecadar ICMS pode muito bem ser transportado para o âmbito do IPI.

A simples confirmação da existência de classificação de produto pela tabela do IPI não implica, de imediato, a tributação de toda e qualquer mercadoria da espécie. É necessário analisar em que fato gerador a sua produção melhor se encaixa.

Apesar das mercadorias abrangidas pelo Auto de Infração serem classificadas pela TIPI, posição 7.308 (telhas e arremates metálicos) a partir de produtos classificados na posição 7.210 (chapas de aço zincadas e zincadas e pré-pintadas), a sua confecção é fruto de um contrato de serviço, sem o qual não seria possível a sua produção.

Não se trata, portanto, de uma produção industrial em série de peças, mas o atendimento a contratos de serviços respeitando as especificidades de cada obra, local e contratante.

Quanto ao entendimento deste Conselho, temos larga tradição de confirmação da não incidência de IPI, quando se encontra bases para a cobrança do ISS. Senão vejamos:

"Ementa: IPI - CONCRETO - NÃO INCIDÊNCIA - O preparo e o fornecimento de argamassa de concreto em caminhões betoneiras para construção civil são prestações de serviços técnicos tributáveis pelo ISS e não pelo IPI. Recurso provido."



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

(RV nº 105.289 Relato : Luiza Helena Galante de Moraes Acórdão nº 201-75.002 Data da Sessão: 10/07/2001)

Ementa: IPI - Contrato de empreitada da construção civil sobre bens originados da operação de concretagem. Não-incidência do IPI. Precedentes do Segundo Conselho. Recurso provido.

(RV nº 097.106 Relator: DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO Acórdão nº 202-07.761 Data da Sessão: 24/05/95)

Ementa: IPI - INCIDÊNCIA - A operação de fornecimento de asfalto para a construção civil é prestação de serviço incluída no item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, sujeita apenas à incidência do ISS, com a conseqüente exclusão do IPI. Recurso provido.

(RV nº 098.001 Relator: CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI Acórdão nº 203-02.537 Data da Sessão: 06/12/95)

Ementa: IPI - Contrato de empreitada da construção civil sobre bens originados da operação de concretagem. Não-incidência do IPI. Precedentes do Segundo Conselho. Recurso provido.

(RV nº 097.595 Relator: DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO Acórdão nº 202-07.776 Data da Sessão: 24/05/95)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Não se deve decretar a nulidade de ato processual que aproveite o sujeito passivo, se a decisão de mérito lhe for favorável (art. 59, § 3, do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe deu o art. 1º da Lei nº 8.748/93). IPI - CONCRETO - NÃO INCIDÊNCIA - O preparo e fornecimento de argamassa de concreto em caminhões betoneira para construção civil, é prestação de serviços técnicos tributáveis pelo ISS e não pelo IPI. Recurso provido."

(RV nº 100.224. Relator: Renato Scalco Isquierdo. Acórdão nº 203-05.125. Data da Sessão: 08/12/98)

Diante do entendimento já firmado por este Conselho, entendo também que o simples fato de a recorrente fabricar produto não exige a contribuição do IPI. A corroborar esse entendimento temos o disposto no art. 3º do Decreto-Lei nº 834/69, mantido pela Lei Complementar nº 56/87:

"Art 3º O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

VII - A lista de serviço de qualquer natureza a que se refere o artigo 8º passa a vigorar com a seguinte redação:



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

LISTAS DE SERVIÇOS

Serviços de:

"19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM)." (grifei)

Vê-se que a redação dada foi de deixar claro que somente as mercadorias que não se destinam a prestação de serviço poderão sofrer tributação diferenciada do ISS.

Não obstante o acima exposto, é ainda de se enfrentar a questão do valor tributável, que também foi matéria abordada pela decisão recorrida. Neste particular, sustento que convém observar que nas obras de construção civil contratadas sob o regime de empreitada global - como é o caso presente - o preço é fixado de forma *global*, isto é, sem que sejam individualizados os valores correspondentes aos materiais a serem empregados nas referidas obras e aqueles relativos à mão-de-obra propriamente dita.

Não obstante tal fato, e como se extrai do exame dos autos, a recorrente, para apresentar um orçamento inicial das obras de construção civil a serem realizadas, utiliza-se dos valores dos materiais constantes da 'Tabela de Preços Engenharia', aos quais são acrescidos os valores relativos à elaboração do projeto, à mão-de-obra de execução propriamente dita, à administração da obra, etc.

Note-se, por oportuno, que na esfera das negociações de preços das obras, o valor encontrado por ocasião da apresentação do orçamento preliminar é freqüentemente reduzido, por uma série de fatores, tais como: quantidade de material a ser utilizada; complexidade e grau de especialização da mão-de-obra a ser empregada; situação do mercado e outros.

Como resultado deste processo de formação do preço, é possível concluir que cada obra executada pela recorrente possui uma margem de lucro própria que é apurada em função das particularidades do serviço contratado, que é **fixado em relação à obra como um todo**, e não em relação aos materiais empregados ou à mão-de-obra utilizada.

Neste sentido, vale a citação de julgado do Superior Tribunal de Justiça que se aplica ao caso em concreto, que concluiu que operações como as realizadas pela recorrente não podem ser tributadas pelo imposto estadual justamente porque os materiais fornecidos pela empreiteira não são transferidos individualmente e, como tal, não possuem preço sobre o qual possa incidir o imposto de competência estadual:



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICM. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA GLOBAL. TRANSPORTE DE PRÉ-MOLDADOS. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA. BASE DE CÁLCULO INEXISTENTE. PRECEDENTES. EFEITOS DA APELAÇÃO E DA REMESSA NECESSÁRIA. CPC, ART. 515 e §§.

1. Na construção civil pelo sistema de pré-moldados, sob o regime de empreitada global, em que a empresa construtora produz as peças a serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, transportando-as para o local da obra, não incide o ICM cuja base de cálculo para a cobrança é inexistente.

2. ...

3. Recurso especial conhecido e provido".

Ora, é esta a hipótese dos autos, pois não pode ser aferido e nem tampouco identificado, para fins de cálculo do suposto "crédito tributário", o valor dos materiais empregados na edificação das obras de construção civil.

Observa-se, contudo, que na tentativa de quantificar o suposto "crédito tributário", a Fiscalização se utilizou das "Tabelas de Preço Engenharia" onde consta o valor da cobertura metálica modelo MK-90 (fls. 67 a 89), o que resultou em distorção nos parâmetros previstos pela legislação federal para a apuração do "valor tributável" do imposto, pelas seguintes razões:

(i) em primeiro lugar porque a Fiscalização se utilizou dos preços de venda de produto, a saber, a cobertura MK-90, distintos daqueles que são objeto da autuação em análise;

(ii) em segundo lugar porque, conforme consta à fl. 26, a cobertura metálica MK-90 é o único modelo excepcionalmente vendido pela recorrente a terceiros sem a prestação de serviços e que, nos termos do art. 8º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406/68, sujeita-se à incidência do IPI; e

(iii) por fim, porque na "Tabela de Preços Engenharia" da cobertura MK-90 não constaria o "lucro normalmente praticado" pela recorrente quando da venda da cobertura MK-90, tal como expressamente exige a legislação (IN SRF nº 135/89), mas tão-somente o "lucro desejado" nas operações com aquele produto em particular que, conforme já tratado nesta decisão, é, após um processo de negociação, reduzido.

Com efeito, o RIPI/82, ao tratar da operação de fornecimento de produtos, de fabricação do empreiteiro, utilizados em obras de construção civil (art. 4º, inciso VIII), dispõe que:



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

"Art. 68 - O valor tributável não poderá ser inferior:

Omissis

IV - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do executor da operação, quando os produtos, partes ou peças utilizados na operação referida no inciso VII do art. 4º forem de sua própria fabricação ou importação." (grifos nossos)

Entretanto, em sem adentrar novamente na questão de saber se tais operações poderiam ser efetivamente tributadas pelo IPI (vide tópico anterior), é de se verificar que Fiscalização não procedeu conforme disciplinava o dispositivo regulamentar acima transcrito, conforme se pode verificar do exame dos autos.

De fato, ao invés de buscar, primeiramente, o preço corrente no mercado atacadista de ditos produtos, a Fiscalização preferiu utilizar-se das "Tabelas de Preço Engenharia" das mencionadas coberturas MK-90, o que acabou por resultar na apuração de crédito tributário segundo critérios completamente distantes da legislação aplicável à exação em debate.

No que se refere ainda ao cálculo do "crédito tributário" devido pela recorrente, cabe ressaltar que a Fiscalização incorreu em outra ilegitimidade, em afastamento das normas e regras que regem a cobrança e o cálculo do IPI.

Com efeito, em razão das saídas das telhas e arremates metálicos destinados às obras de construção civil mantidas pela recorrente que, como tal, não estão sujeitas à incidência do IPI, a recorrente promoveu o *estorno* dos créditos do imposto cobrado por ocasião da aquisição dos insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, conforme determina o RIPI.

Entretanto, e por entender que o IPI seria devido nas saídas das telhas e arremates metálicos, ainda que tais bens tivessem sido destinados às mencionadas obras de construção civil tributadas exclusivamente pelo ISS, a Fiscalização promoveu o *cancelamento* do estorno de créditos do IPI incidente na aquisição dos insumos mencionados acima.

Não obstante a inquestionável correção de tal procedimento, equivocou-se a Fiscalização ao dispensar, a meu ver, por ocasião do cálculo do crédito tributário em tela, tratamentos fiscais distintos aos supostos débitos e créditos de IPI apurados nas operações aqui tratadas.

De fato, e conforme comprovam os próprios demonstrativos elaborados pela Fiscalização, enquanto que o valor do IPI supostamente incidente na saída das telhas e arremates metálicos foi corrigido monetariamente, os créditos do IPI incidente na aquisição dos insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, foram considerados pelo seu valor histórico, isto é, sem a aplicação de qualquer índice de correção monetária. //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

Disto decorre que o suposto “crédito tributário” apurado foi obtido mediante a utilização de critérios equivocados e que, por conseguinte, não corresponde ao valor do IPI que seria devido caso as saídas de produtos, promovidas no âmbito de uma empreitada global de construção civil, pudessem ser tributadas pelo imposto de competência federal.

Diante do exposto, voto pelo provimento ao Recurso Voluntário em análise.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

VOTO DO CONSELHEIRO ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO
RELATOR-DESIGNADO

Apesar de concordar com a tese da recorrente e do ilustre relator do voto vencido que uma atividade ou operação, uma vez caracterizada como de prestação de serviços, de que trata a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, mesmo envolvendo o fornecimento de mercadorias, se situa no campo de incidência do ISQN, o que, em princípio, afasta a incidência dos demais tributos, não vejo como aplicá-la na hipótese dos autos.

Isto porque a saída de produtos de industrialização própria (telhas e arremates metálicos), remetidos para obras de construção civil executadas pela recorrente, mediante contratos de empreitada global, se enquadra 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 obras semelhantes, e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM). (grifei) "

Portanto, os bem lançados argumentos no sentido da não tributação da atividade-meio, no contexto da execução de uma obra por empreitada global, não se aplicam ao caso presente.

Registre-se que a jurisprudência dos tribunais superiores admite a cumulatividade do ISQN com outros tributos, desde que expressamente ressalvado no texto legal, conforme nos dá conta excerto do voto do Ministro Relator, Pedro Rocha Acioli, do TFR, na Apelação em Mandado de Segurança nº 90.085-SC:

*".....
Além do mais, estabelecido o conflito, entre disposições contidas no RIPI e o Parecer Normativo CST nº 127/71, de um lado, e a norma do parágrafo 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, de outro lado, deve prevalecer esta última, visto tratar-se de regra contida em diploma legal hierarquicamente superior, editado com força de lei complementar.
Por outro lado, impende observar que a lista anexa ao Decreto-lei n.º 406/68 sempre que pretende excepcionar para permitir a acumulação do ISQN com outro tributo, o faz, expressamente, ressaltando no texto legal..." (grifos nossos)*



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

Passemos, agora, ao exame do critério adotado pelo Fisco na determinação do valor tributável dos produtos por ela industrializados fora do local da prestação dos serviços e para lá remetidos acobertados por notas fiscais de série única, indicando como "Natureza da Operação" a "Remessa de Material de Fabricação Própria para Obra" — códigos CFOP — 5.99 ou 6.99 (*Outras saídas e/ou prestações de serviços não especificados*).

Em primeiro lugar, releva registrar que o preço praticado nessas remessas, conforme declaração da recorrente às fls. 38 [*"...é o custo de produção mais ICMS, (custos das matérias primas mais os custos de transformação)"*], implicou na inobservância do comando legal atinente ao "Valor Tributável Mínimo" de IPI para a hipótese em causa, consoante o estabelecido nos seguintes dispositivos regulamentares do RIPI/82:

"ART. 68 - O valor tributável não poderá ser inferior:

(...)

IV - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do executor da operação, quando os produtos, partes ou peças utilizados na operação referida no inciso VIII do art. 5º² forem de sua própria fabricação ou importação;

(...)

§ 5º - Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I, II e IV, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

§ 6º Inexistindo os preços indicados no parágrafo anterior, será tomado por base o preço previsto no parágrafo único do artigo 64.

ART. 64 - Considera-se valor tributável:

(...)

² ART. 4 - Não se considera industrialização:

(...)

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

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

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes;

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.



Processo nº : 13882.000016/98-18
Recurso nº : 106.751
Acórdão nº : 202-14.296

Parágrafo único - Na aplicação do inciso II, inexistindo preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo:

(...)

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado."

Dadas as circunstâncias dos autos, notadamente quanto à singularidade dos produtos em questão e à mingua de uma completa descrição de suas especificações na grande maioria das notas fiscais consideradas neste lançamento, ficou afastada a possibilidade da apuração do preço corrente no mercado atacadista da praça do executor da operação.

Nessa situação, o critério a ser adotado, ou seja, o valor mínimo a ser oferecido à tributação, é aquele preconizado no inciso II do parágrafo único do art. 64 do RIPI/82, do qual resta evidente que não bastava a recorrente simplesmente consignar nas notas fiscais o preço equivalente ao custo de fabricação dos produtos, conforme deduzidos na denominada "*Tabela de Preços para Notas Fiscais*", acrescidos do ICMS, mas deveria ter também acrescentado os custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

Apurado no procedimento de fiscalização que a recorrente dispunha de uma outra tabela denominada "*Tabela de Preços - Engenharia*", contendo os preços referenciais para as suas vendas normais, na qual são destacados os elementos que integram a formação desses preços, o Fisco a intimou a fornecer a sua decomposição, em percentuais, correspondentes aos tipos de telhas e arremates de espessuras idênticos àqueles remetidos para as obras (fl. 67).

Em sua resposta, a recorrente houve por bem apresentar a decomposição percentual das tabelas de preços de vendas (engenharia) solicitada, relativa ao período de outubro/90 a maio/92, apenas para a telha do tipo MK - 90, nas suas diversas espessuras (fls. 73/93).

Do exame desses elementos, pode-se verificar a constância do percentual representativo dos elementos que acrescidos ao custo de produção determinam o preço referencial de venda das várias espessuras deste produto, que, no período, só variou em função da alíquota do FINSOCIAL, o que permite concluir que a sua utilização no cálculo dos demais produtos se justifica em face da realidade da formação de preços de referência dos produtos industrializados pela recorrente.

//

P



Processo nº : 13882.000016/98-18

Recurso nº : 106.751

Acórdão nº : 202-14.296

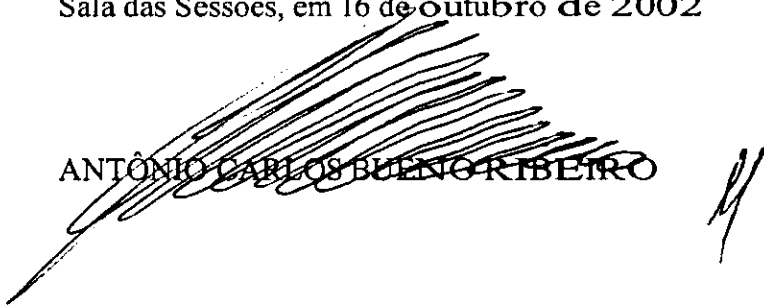
Por essa razão, tenho que a adoção desses percentuais – 44,35% (FINSOCIAL = 1,2%) e 45,15% (FINSOCIAL = 2,0%) – pelo Fisco para recompor o valor tributável dos produtos industrializados pela recorrente fora do local da prestação dos serviços e para lá remetidos se apresenta consistente com o critério estabelecido no inciso II do § único do art. 64 do RIPI/82.

Vale repisar que nessa “recomposição” é mantido o custo de fabricação de cada produto remetido para as obras, segundo a valoração que a recorrente fez constar nas respectivas notas fiscais de remessa, sendo o acréscimo calculado com base em parâmetros adotados pela recorrente.

Daí porque entendo que não devam prosperar as objeções levantadas pela recorrente na tentativa de infirmar esse procedimento, as quais, ademais, foram tão bem contraditadas pela decisão recorrida, a cujos fundamentos me reporto.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO