



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 08 / 06 / 19 95
C	Rubrica

Processo n.º 13907.000006/92-15

Acórdão n.º 202-07.074

Sessão de : 21 de setembro de 1994

Acórdão n.º 202-07.074

Recurso n.º : 91.271

Recorrente : WEISBERG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONCRETO LTDA.

Recorrida : DRF em Londrina-PR

IPI - I) INCIDÊNCIA: As mercadorias produzidas por prestadores de serviços, fora do local da execução de obras por empreitada global, estão sujeitas ao IPI, à vista da ressalva contida no item 32 da Lista de Serviços; II) ENCARGO DA TRD: não é de ser exigido no período que medeou entre 04.02.91 a 29.07.91, inclusive. **Recurso provido em parte.**


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WEISBERG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONCRETO LTDA .

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os encargos da TRD no período de 04/02 a 29/07/91. Vencido o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho que dava provimento integral ao recurso. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Ricardo Mariz de Oliveira, e, pela Fazenda, falou a Dr.ª Vera Lúcia Botelho Magalhães Batista dos Santos, Procuradora Representante da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões em, 21 de setembro de 1994


Helvio Escovedo Barcellos - Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro - Relator


Vera Lucia Botelho Magalhães Batista dos Santos - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 19 JAN 1995



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 13907.000006/92-15

Acórdão n.º 202-07.074

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elio Rothe, Osvaldo Trancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e José Cabral Garofano.

felb/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 13907.000006/92-15

Recurso n.º: 91.271

Acórdão n.º: 202-07.074

Recorrente: WEISBERG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONCRETO 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. 357/365:

"A interessada, através da petição de fls. 309/314 impugna o lançamento de 146.789,41 UFIR, descrito no Auto de Infração de fls. 307.

De acordo com o relatado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal e Descrição dos Fatos, fls. 293/294 e 308, a exigência decorre da falta de lançamento de imposto sobre produtos industrializados nas notas fiscais que compõem o anexo I do presente processo, relativas a vendas de produtos classificados na posição 9406.00.0300 da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 97.410/88.

O lançamento fundamentou-se nos artigos 1.º, 2.º, 3.º -I, 29-II, 54, 59, 63-II, parágrafo 1.º, 82-I e IX, 107-II e 218, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82; artigo 31 da Lei n.º 4.864/65, alterado pelos Decretos-leis n.º 400/68 e 1.593/77; e artigo 41, parágrafo 1.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal.

Na impugnação, apresentada dentro do prazo legal, a autuada relata que é uma empresa de construção civil prestadora de serviços por empreitada global, ou seja, emprega trabalho e fornece materiais.

Diz que, na execução das obras, utiliza a técnica de pré-moldados. Mas que essa técnica, apesar de mais moderna, exige os mesmos procedimentos de uma outra obra de construção civil por empreitada global e não modifica a natureza da sua atividade.

Tece comentários sobre o Sistema Constitucional Tributário, para dar suporte à tese de que a execução de obras por empreitada global enquadra-se no item 32 da Lista de Serviços a que se refere o artigo 8.º do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

Decreto-lei n.º 406/68 e, como tal, está sujeita exclusivamente ao imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS.

Além do dispositivo legal acima mencionado, fundamenta as arguições nos artigos 1237, 1238 e 1239 do Código Civil; artigo 153 da Constituição Federal; artigo 46 do Código Tributário Nacional; artigos 8.º a 11 do Decreto-Lei n.º 406/68; em vários Acórdãos relacionados com a incidência de ISS sobre serviços gráficos; e nos documentos de fls. 321/345.

Solicita o cancelamento do lançamento e protesta, para provar o alegado, por todos os meios de prova em direito admitido, incluindo-se a realização de perícia, nos termos dos artigos 16 e 17 do Decreto n.º 70.235/72.

Às fls. 347/348, o autor do procedimento presta as informações previstas no artigo 19 do Decreto n.º 70.235/72, onde afirma que a parte final do item 32 da Lista de Serviços retro mencionado, exclui, da incidência do ISS, o fornecimento de mercadorias produzidas, pelo prestador de serviços, fora do local da prestação do serviço, e que estas mercadorias estão sujeitas ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados - IPI, de acordo com o definido pela Portaria GB 80, de 25 de março de 1970.

Diz que, no caso, os contratos apresentados pela contribuinte, e as notas fiscais constantes do anexo I, comprovam o fornecimento de edificações pré-moldadas industrializadas na sede da empresa.

Realça que, para ocoberatar as operações, a empresa emite duas notas fiscais. Uma, relativa aos serviços prestados. Outra, referente aos produtos fornecidos, e que somente estes foram objetos da tributação de IPI.

Opina pela manutenção integral do lançamento.

Às fls. 356, também em cumprimento ao disposto no artigo 19 do Decreto n.º 70.235/72, a autoridade lançadora relata que, por se fundamentar em quesitos que não implicarão em modificação da matéria tributada, o pedido de perícia, formulado pela defesa, é irrelevante para determinação da incidência ou não de IPI sobre os produtos que deram origem ao crédito tributário ora impugnado."

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, indeferiu a impugnação apresentada, bem como o pedido de realização de perícia, sob os seguintes fundamentos, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

"Os pré-moldados fabricados pela interessada e que deram origem ao presente crédito tributário, gozavam de isenção de IPI, face ao disposto no artigo 45, incisos VI, VII e VIII do RIPI/82, conforme relatado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 293/294).

Tal isenção era concedida a título de incentivo fiscal de natureza setorial ao setor de Construção Civil, como se vê pela súmula da Lei n.º 4.864/65, matriz legal do dispositivo retro mencionado, cuja redação é seguinte:

"Cria medidas de estímulos à Indústria da Construção Civil."

Face à não confirmação por lei, o incentivo em questão foi revogado, a partir de 05 de outubro de 1990, pelo artigo 41, parágrafo 1.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, assim redigidos:

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

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

O Decreto n.º 551, de 29 de maio de 1992, ao reduzir a alíquota de IPI dos produtos em tela, de 15% para 0%, a partir de 01 de junho de 1992, confirmou a revogação acima demonstrada.

Conclui-se, portanto, que a Fiscalização agiu corretamente ao lavrar o Auto de Infração de fls. 307, exigindo da interessada o recolhimento do crédito tributário, apurado em razão do não lançamento do imposto nas notas fiscais constantes do anexo I deste processo.

A interessada alega que a utilização da técnica de pré-moldados não descaracteriza a sua atividade de prestadora de serviços de construção civil por empreitada global. E que esta atividade, por se enquadrar no item 32 da Lista de Serviços a que se refere o artigo 8.º, parágrafo 1.º do Decreto-lei n.º 406/68, está sujeita exclusivamente ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

Esses dispositivos, após as alterações proferidas pelo Decreto-lei n.º 834/69 e Lei Complementar n.º 56/87, estão assim redigidos:

"Art. 8.º 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.

Parágrafo 1.º O serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias."

"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 de serviços, fora do local da prestação de serviços, que fica sujeito ao ICM." (GRIFEI)

A defesa, **exceto pelo trecho grifado**, foi muito feliz em sua interpretação.

Todavia, o item 32 que, por sinal, foi integralmente reproduzido na peça impugnatória, exclui expressamente, da incidência exclusiva do ISS, o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços.

Como a empresa, na qualidade de prestadora de serviços, produziu os pré-moldados na sua sede, e estes foram transportados até os locais em que as obras estavam sendo realizadas, tais produtos estavam sujeitos ao IPI, cuja isenção havia sido revogada a partir de 05 de outubro de 1990.

O exame das notas fiscais constantes do anexo I elimina qualquer dúvida a esse respeito. A empresa utilizou corretamente dois tipos de notas fiscais. Uma, para os serviços executados no local da obra e, portanto, sujeitos ao ISS. Outra, para os pré-moldados fabricados na sede da empresa, ou seja, fora do local da obra e, sobre os quais, incide o IPI.

A propósito, as observações inseridas na maioria das citadas notas fiscais dá a entender que a empresa não lançou e, conseqüentemente, não recolheu o IPI devido, não por acreditar que os produtos estavam sujeitos



Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

exclusivamente ao ISS, mas por desconhecer a revogação da isenção prevista no artigo 45, inciso VI, VII e VIII do RIPI/82.

Em resumo, ao constituir o crédito tributário decorrente da falta de lançamento de IPI, nas notas fiscais correspondentes aos fornecimentos de pré-moldados, o autor do procedimento não se revestiu, **como hermeneuta, da pretensão de imbuir-se da competência tributária e incluir a seu bel alvitre a expressão ressalvado o IPI ... inexistente no texto legal** - fls. 313. Simplesmente, cumpriu o determinado pela legislação aplicável à matéria, incluindo-se a parte final do item 32 da Lista de Serviços que, ao que tudo indica, não foi adequadamente considerada quando da elaboração das teses invocadas pela defesa.

Por outro lado, a exigência em questão não está relacionada com o tipo de técnica utilizada, pela autuada, na execução de obras de construção civil por empreitada global. Decorre unicamente da falta de lançamento de IPI nas notas fiscais, correspondentes às mercadorias produzidas pela empresa, na qualidade de prestadora de serviços, fora do local de execução das obras, no período compreendido entre outubro de 1990 e dezembro de 1991.

Como os quesitos apresentados, no pedido de realização de perícia, visam unicamente a comprovação de que a natureza da atividade da empresa é a prestação de serviços por empreitada global, e esta afirmação já está devidamente comprovada nos autos, conclui-se que a realização dessa perícia é totalmente desnecessária à solução do presente litígio tributário."

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 370/379, onde, em suma, aduz que:

a) a essência da hipótese de incidência do ISS não está na expressão "serviço", isoladamente considerada, mas na atividade humana que dele decorre, qual seja, "a prestação do serviço" (Profs. Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, in Revista de Direito Tributário n. 40, fls. 85, Ed. Rev. Tribunais);

b) "Alvo de tributação (pelo ISS) é o esforço humano prestado a terceiros COMO FIM ou OBJETO. Não as etapas, passos ou tarefas intermediários, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo)";



Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

c) "As etapas, passos, processos, tarefas são feitos, promovidas, realizadas "para" o próprio prestador e não "para terceiros", ainda que estes indiretamente os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível)";

d) "O engano, logo desfeito, decorre da frequente menção ou registro dessas etapas ou tarefas como constitutivas de obrigações do prestador. São elas, porém, mera indicação, explicitação, ou especificação das técnicas, processos ou deveres a serem observados na busca do *facere*, vale dizer do serviço a ser prestado, da utilidade que se propõe colocar a disposição do tomador: daquilo que se "vende" (que é objeto do contrato) como serviço";

e) estabelecidos estes conceitos, significa dizer que não estabeleceu com seu contratante uma relação de compra e venda dos materiais que irá empregar, mas a obrigação de fazer uma obra, que envolva cálculos, projetos, planejamento, materiais, previsão das instalações hidráulicas, elétricas, etc;

f) a "atividade-fim" consiste na obrigação de fazer uma obra de construção civil, completa, pronta para ser utilizada pelo contratante, sendo necessário para isso cumprir as denominadas "tarefas-meios", quais sejam, o planejamento, a elaboração do projeto, a elaboração dos cálculos, o desenho das plantas, a elaboração de todas as peças pré-moldadas para a composição da obra, etc;

g) a elaboração das peças pré-moldadas é uma "ação-meio" para consecução da "ação-fim", qual seja, a obra de empreitada global, daí a Recorrente adquirir matéria-prima e preparar para si as peças (materiais), tornando-se consumidora final dessas mesmas peças, que utilizará para a consecução da obra final;

h) quando transfere as peças pré-moldadas de seu estabelecimento para a obra, não está procedendo uma operação de compra e venda. Está, sim, fazendo uma transferência para ela própria (Recorrente), de maneira a poder cumprir a obrigação prometida, qual seja, a entrega da obra por empreitada global;

i) o item 32 da Lista de Serviços manda tributar os materiais produzidos por prestadores de serviços, fora do local da prestação de serviços, quando estes (os prestadores) não forem contratados para executar a obra como um todo;

j) nessa situação, a obra, como "ação fim", prevista no art. 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68, não pode ser tributada por outro imposto que não seja o ISS, porque todos os materiais empregados, tarefas intermediárias, não passam de simples MEIOS para que o serviço contratado (a obra) se cumpra;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

l) a negativa do pedido de perícia provocou grave cerceamento do direito de defesa, porque, se feita a perícia, se verificaria de plano a cabal e completa responsabilidade da Recorrente pela obra de construção civil como um todo, situação legalmente enquadrada como sujeita exclusivamente ao ISS;

m) a ausência de perícia retira do auto lavrado a certeza do lançamento, que resta baseado em mera presunção dos Autuantes, ou seja, de que a atividade desenvolvida pela Recorrente não é aquela sujeita ao art. 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68, mas sim ao IPI; e

n) por tudo quanto se expôs, conclui-se que:

"1) a atividade desenvolvida pela Recorrente é a de construção civil por empreitada global, sujeita apenas ao ISS também em relação aos materiais fornecidos;

2) a perícia era fundamental, crucial, para provar essa atividade, porque se ao revés, a Recorrente, praticasse mera industrialização e venda de pré-moldados estaria sujeita ao ICMS e IPI;

3) a denegação da perícia se consubstancia em grave cerceamento de defesa, ensejador da nulidade do lançamento e, via de consequência, da decisão proferida;

4) no mérito, conforme se demonstrou à exaustão, a atividade de construção civil por empreitada global possui etapas conceitualmente denominadas "ações-meio", não atingidas pelo ICMS ou IPI.

5) o auto deve ser anulado por total improcedência, o que desde já se requer."

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De início é de se afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, em virtude da negativa do pedido de perícia, eis que a Autoridade Recorrida não contesta os fatos que a Recorrente pretende provar através da perícia e sim as conclusões que deles retira, daí ser inegável a prescindibilidade de tal perícia.

No mérito, embora concorde com a tese de que uma atividade ou operação, uma vez caracterizada como prestação de serviços, mesmo envolvendo o fornecimento de mercadorias, por situar no campo da incidência do ISS, afasta a tributação do IPI, não vejo como aplicá-la ao caso em exame.

Isto porque a saída das peças pré-moldadas, 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 n.º 406/68, com a redação da Lei Complementar n.º 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 fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local de prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM) " (grifos nossos).

A alegação da Recorrente de que o transcrito item 32 manda tributar os materiais produzidos por prestadoras de serviços fora do local da prestação de serviços, quando estes (prestadores) não forem contratados para executar a obra como um todo, conflita com a própria literalidade desse item.

Portanto, os bem lançados argumentos da Recorrente no sentido da não-tributação das atividades-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 ISS com outros tributos, desde que expressamente ressalvado no texto legal, conforme nos dá conta excerto do voto do Ministro Relator, Dr. Pedro Rocha Acioli, do TFR, na Apelação em Mandado de Segurança n.º 90.085-SC:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 13907.000006/92-15

Acórdão n.º: 202-07.074


".....
Além do mais, estabelecido o conflito, entre as disposições contidas no RIPI e Parecer Normativo CST n.º 127/71, de um lado, e a norma do parágrafo 1.º do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 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).

Quanto à incidência do encargo da TRD, no período que medeou entre 04.02.91 a 29.07.91, inclusive, sou pela sua inaplicabilidade, consoante o já decidido em vários arestos deste Conselho, a exemplo do Acórdão n.º 201-68.884, da Primeira Câmara, cujas razões de decidir adoto.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a aplicação do encargo da TRD no período acima assinalado.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1994


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO