



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBL. ADD NO D. O. U.
C	De 17 / 04 / 1997
C	<i>soluções</i>
	Rubrica


Processo n° : 10120.000428/93-77
Sessão de : 24 de maio de 1995
Acórdão n° : 203-02.200
Recurso n° : 96.937
Recorrente : CIMENTO CAUÊ S/A
Recorrida : DRF em Goiânia - GO

IPI - SERVIÇOS DE CONCRETAGEM. A inclusão na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n° 406/68 (c/ alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo. IPI - Inocorrência do fato gerador, face às características de serviço da atividade, não havendo solução de continuidade entre o início da mistura no estabelecimento do executor do serviço e o aperfeiçoamento de sua preparação durante o trajeto do caminhão-betoneira até o local da obra e sua entrega nesta. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIMENTO CAUÊ S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.** Ausente o Conselheiro Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões em 24 de maio de 1995


Osvaldo José de Souza
Presidente


Sergio Afanasteff
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Maria Thereza Vasconcellos de Almeida, Mauro Wasilewski, Tiberany Ferraz dos Santos e Celso Angelo Lisboa Gallucci.



Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200
Recurso nº : 96.937
Recorrente : CIMENTO CAUÊ S/A.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão recorrida, fls. 210/211:

“Em nome da epigrafada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 159 e 181, atinente aos períodos de apuração 05.10.90 a 31.12.92, no total de 845.478,18 UFIR, sendo 309.841,22 UFIR de imposto sobre produtos industrializados, 316.294,42 UFIR de multa proporcional e 219.342,54 UFIR de juros de mora. Cálculos válidos até 05.03.93.

A exigência foi constituída com a assertiva de falta de lançamento e recolhimento de IPI sobre as vendas de concreto, à alíquota de 10%, classificação fiscal 3823.50.0000, a partir de 05.10.90, data em que foi revogada à isenção prevista no artigo 45, inciso VIII, do Regulamento do IPI (Decreto nº 87.981/82), pelo artigo 41 das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988.

Como enquadramento legal foram citados os artigos 2º, 3º, inciso I, 16, 19, inciso I, 22, inciso II, 29, inciso II, 30, inciso VII, 54, 55, inciso I, alínea “f”, inciso II, alínea “c”, 62, 63, inciso II, 107, inciso II, 112, inciso IV, 236, todos do Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 22.12.82, e, ainda capitulação complementar de fls. 173.

Regularmente intimada (fls. 181v.), a interessada, via de seu procurador (doc. fls. 183), apresentou impugnação tempestiva (fls. 185/197), acostada dos documentos de fls. 198/201, alegando em síntese que:

- a atividade exercida pela impugnante enquadra-se no art. 4º, VIII, do Decreto nº 87.981/82;

- o entendimento do fisco não se aplica à impugnante, pois sua atividade é de prestação de serviços de concretagem de obras de construção civil, não alcançada pelo IPI, por caracterizar-se no campo de não incidência;

- a impugnante não operava e nem opera sob benefício de qualquer incentivo fiscal ou isenção. Sua atividade de prestação de serviços de concretagem de obras de construção civil, eminentemente técnica, não é alcançada pelo imposto, encontrando-se fora da sua incidência;



Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200

- tanto a doutrina quanto a jurisprudência entendem que a atividade de concretagem se constitui em prestação de serviços;

- a preparação do concreto, seja feita na obra (pequenas construções), ou seja feita em betoneiras acopladas a caminhões é prestação de serviços técnicos especializados;

- trata-se de serviços de engenharia, tecnológicos, prestados a certo e determinado cliente e sua obra, só a este interessando, descartando qualificar a atividade como vendedor de mercadoria;

- a atividade é de construção civil, de serviços auxiliares, constante do item 32 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87. Não está alcançada pelo IPI;

Recorre a ensinamentos de renomado jurista, jurisprudência do STF, Parecer Normativo e julgados administrativos de 1ª e 2ª instâncias, para dar suporte à sua argumentação.

Questiona a base de cálculo da exigência relativa aos período 01/91, 02/91, 05/91, 06/92, 07/92, 08/92 e 09/92.

Afirma que, se admitisse a incidência do IPI aos serviços prestados nas obras de construção civil, a sua codificação, pela BNH/SH., seria 3214.90.0100, que com edição do Decreto nº 551, de 29/05/92, teve a alíquota reduzida a 0 (zero); portanto, não cabe qualquer tributação a partir da vigência do referido Decreto.

Requer perícia, devendo apresentar quesitos e Assistente Técnico oportunamente.

Finalizando solicita a insubsistência do crédito fiscal apurado pelo Auto de Infração, determinando-se o seu arquivamento.

Contradita fiscal pela manutenção do feito às fls. 203/208."

A decisão *a quo* considerou o lançamento procedente, sendo assim ementada:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. Períodos de apuração 05.10.90 a 31.12.92. A operação de mistura de pedra, areia, cimento, água e outros materiais, efetuada em betoneiras, no trajeto da usina até a obra, caracteriza-se como industrialização, na modalidade de transformação (art. 3º, inciso I, do RIPI/82).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200

4.04.05.00 - Isenção não restabelecida no prazo de dois anos, conforme artigo 41, parágrafo 1º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988”.

Irresignada a contribuinte interpôs recurso voluntário no qual, além de reiterar as razões já expendidas na fase impugnatória, tece considerações e apresenta jurisprudência; posicionamento administrativo no RJ, PMSP, DF, GO, SC; doutrina citando festejados autores. Rebate a posição adotada pelo autuante e pela autoridade julgadora *a quo* discutindo o texto da legislação de regência.

Diz que pretende comprovar por todos os meios de provas admitidos em direito, inclusive, com prova pericial técnica.

Ao final pede provimento das suas razões de recurso, declarando-se a insubsistência do crédito fiscal mantido pela decisão recorrida.

É o relatório.



Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SÉRGIO AFANASIEFF

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

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

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

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

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

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

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

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

Isto posto, temos que, desde a expedição do Decreto-Lei nº 406/68, que implantou o ISS, que se arraigou (ou, para se ajustar a este litígio, se “concretizou”) a minha convicção de que o diploma em questão nenhuma interferência tinha com o IPI. Até a sua ementa que declarava dar “normas sobre



Processo n° : 10120.000428/93-77
Acórdão n° : 203-02.200

o ICM o e ISS". E que o art. 8º desse diploma, que instituía a lista de serviços, e seu parágrafo, que declarava a incidência "apenas do ISS sobre os serviços incluídos na lista", só estaria excluindo o ICM, mas não o IPI, sobre o qual não cuidava o DL 406, em questão.

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

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

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

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

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

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



Processo n° : 10120.000428/93-77
Acórdão n° : 203-02.200

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

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

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

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

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

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

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

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

“A preparação do concreto, seja feita na obra- como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia pedra britada e



Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200

água, e mistura que, segundo a Lei Federal 5.194/65, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem for registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para a sua correta aplicação. O preparo do concreto e a sua aplicação da obra é uma fase da construção civil, e, quando os materiais a serem misturados são fornecidos pela própria empresa que prepara a massa para a concretagem, se configura hipótese de empreitada com fornecimento de materiais, ... Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da utilização na obra.

Quer na preparação da massa, quer na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviços, feita, em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade em empreitada que foi celebrada. A prestação de serviço não se desvirtua pela circunstância de a preparação da massa ser feita no local da obra, manualmente, ou em betoneiras colocadas em caminhões, e que funcionem no lugar onde se constrói, ou já venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura meramente física, ajustada às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente preparada por quem tenha habilitação legal para elaborar os cálculos e aplicar a técnica indispensável à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricado, estas, sim, mercadorias." (destaque da transcrição).

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

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

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

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



Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200

Em conclusão, e sintetizando o que até aqui foi dito em nosso voto, entendo que: a) caracterizada a atividade como incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e alterações posteriores, salvo as exceções ali expressas, relativamente ao ICMS, excluída se acha a incidência de qualquer outro tributo federal, assim entendido o disposto no § 1º do artigo 8º do citado Decreto-Lei; b) não havendo solução de continuidade entre o preparo da mistura no estabelecimento do executor do serviço e o emprego desta na obra, já em forma de concretagem, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do IPI." (grifei)

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

Ei-lo:

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

Todavia, legislação superveniente, o Decreto-Lei nº 406/68, com força de Lei Complementar dadas as circunstâncias em que foi editado, e posteriormente a Lei Complementar nº 56/87, ao tratar da legislação do imposto sobre serviços (ISS) estabeleceu a lista dos serviços sujeitos ao referido imposto, na qual se inclui a atividade desenvolvida pela autuada - gravação de som em fitas magnéticas para terceiros - conforme se verifica da denúncia fiscal.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

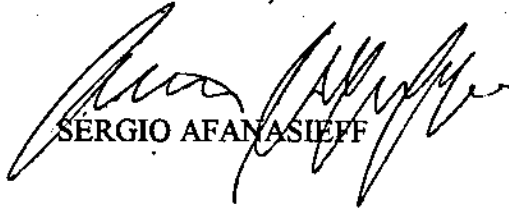
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.000428/93-77
Acórdão nº : 203-02.200

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

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

Sala das Sessões, em 24 de maio de 1995


SÉRGIO AFANASIEFF