



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

Sessão : 10 de julho de 2001
Recorrente : SUPERMIX CONCRETO S.A.
Recorrido : DRJ em Fortaleza - CE

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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SUPERMIX CONCRETO S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001

Jorge Freire
Presidente

Luiza Helena Galante de Moraes
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

lao/cf/cesa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07

Acórdão : 201-75.002

Recurso : 105.289

Recorrente : SUPERMIX CONCRETO S.A.

RELATÓRIO

Por lealdade processual, adoto a decisão de primeira instância, que se encontra às fls. 242 a 252, que passa a fazer parte integrante do Relatório, cuja peça leio em Sessão para melhor entendimento dos meus pares.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

Adoto as razões de decidir da jurisprudência sedimentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que transcrevo:

"Verifico, dos autos, que a exigência, no sentido de incidir o IPI sobre concreto, no caso, não pode prosperar, à mingua de previsão legal.

É que se trata de prestação de serviços e não de industrialização. E essa prestação de serviços acha-se inserta no item nº 32 da Lista baixada pela Lei Complementar nº 56/87 e anexa ao Decreto-lei nº 406/68, em cujo art. 8º § 1º, impõe a incidência do ISS, com exclusão de qualquer outro tributo. E, a par disso, tem-se o Parecer Normativo nº 124/71, negando a ocorrência do fato gerador do IPI, na presente hipótese.

E não há dúvida: na hipótese vertente tem-se uma prestação de serviços. Nesse sentido, há inúmeros julgados, tanto nos órgãos do Poder Judiciário, como das Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes, bem como há doutos pareceres da Procuradoria-Geral da República, como, por exemplo:

a) - o Egrégio Supremo Tribunal Federal, *in* RE nº 82.501-SP, relator Ministro MOREIRA ALVES; em síntese:

"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 água, e mistura que, segundo a Lei Federal nº 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 na 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

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 de 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 indispensáveis à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricado, estas, sim, mercadorias." (destaques 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.

Acrescentando o Ministro, em VOTO ADITIVO, respondendo ao sustentado da 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 do 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 : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

b) A PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA, no Parecer solicitado pelo Relator do RE 93.508:

“... a determinação do momento exato do final do processo ou do local onde se consuma a produção não descaracteriza a natureza essencial da atividade, que consiste basicamente numa prestação de serviços técnicos, relativa à preparação da massa para a colocação na obra.”

c) O Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no RESP. nº 8.296, Relator o Ministro JOSÉ DE JESUS FILHO:

“ICM - Fornecimento de concreto para construção civil.

Precedentes.

- O Fornecimento de concreto por empreitada e prestação de serviço, não se sujeitando à incidência do ICM.

- Precedentes do Colendo STF.”

d) A Colenda Segunda Câmara deste Conselho, no julgamento do primeiro recurso de matéria idêntica a versada nos presentes recursos (Acórdão 202-06.670, de 27.04.94, Relator Cons. OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA:

“Sem dúvida, concordamos em que uma das atividades desenvolvidas pela recorrente - a concretagem - nos moldes descritos à exaustão, constitui um serviço. E a prestação desse serviço é fato gerador do ISS, listado que se acha no item 32 da tabela anexa à Lei Complementar nº 56, de 14.12.87, que deu nova redação à lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68.”

Inexiste, deste modo, qualquer dúvida de que se trata de uma **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**, corroborando esse fato **TODAS AS EMPRESAS PAGAREM ISS**.

Pergunta-se: qual a razão de a Colenda Segunda Câmara, apesar de reconhecer a existência de **uma prestação de serviços**, haver concluído também ser devido o IPI? a resposta consta do próprio julgado, onde se consigna que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

1) A EFETIVA INCIDÊNCIA DO ISS NÃO AFASTARIA A INCIDÊNCIA DO IPI, pois além da prestação de serviços, haveria um fornecimento de mercadoria, produzida pelo prestador de serviço, fora do local da prestação.

Contrariam essa conclusão o segundo e terceiro pressupostos, ou seja: o de que tendo o legislador elencado essa prestação de serviços para sujeitá-la ao ISS, afastada estará a incidência do tributo FEDERAL ou ESTADUAL que com a incidência do ISS porventura pudessem concorrer.

Com efeito:

1º) a LEI MAIOR: DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS regulamentados pelos Decretos-lei 406/68, 934/69 e Lei Complementar 56/87;

2º) - A DOCTRINA

3º) - A JURISPRUDÊNCIA dos mais altos tribunais federais (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS) expressamente proclamaram essa exclusão:

4º) - O próprio PODER EXECUTIVO, quando, através do DL nº 2.471, determinou o cancelamento dos débitos das gráficas, também aceitou essa conclusão.

EM FIM, TODOS VIERAM A CONCLUIR que na operação em que incidisse o ISS não incidiria nem o IPI nem o ICMS.

Isto porque a NORMA CONSTITUCIONAL SUBORDINANTE DECLARAVA EXPRESSAMENTE

"Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

.....
II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar."
(destaques da transcrição)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

Esse inciso II trazia DOIS COMANDOS:

1º) Só haveria incidência do ISS, quando a operação não estivesse na COMPETÊNCIA FEDERAL ou ESTADUAL;

2º) LEI COMPLEMENTAR definiria as atividades excluídas daquelas competência e abrangidas pela incidência MUNICIPAL.

Estabeleceu mais a CF no art. 18, § 1º, que o LEGISLADOR COMPLEMENTAR disporia sobre os conflitos de competência e regularia as limitações ao PODER DE TRIBUTAR.

Pois bem, através da LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR, baixada com o DL 406/68, alterado pelo DL 834/69 e LEI COMPLEMENTAR 56/87 foram definidos os serviços sujeitos ao ISS, declarando-se no § 1º do art. 8º do DL 406/69:

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

Sem dúvida esse dispositivo estava em plena sintonia tanto com os arts. 24, inciso II, como com o 18, § 1º, da CF.

A DOUTRINA ao pronunciar-se sobre os diplomas complementares e suas listas e o disposto no § 1º do art. 8º do DL 406/68, concluiu que:

a) Como o ISS só incidia sobre os serviços não compreendidos na competência tributária da UNIÃO e dos ESTADOS a incidência era unitária.

b) Operações contempladas com a incidência do ISS estavam excluídas de outras incidências UNIÃO e ESTADOS, por determinação constitucional.

c) Embora muitas ou a maioria das operações arroladas como sujeitas ao ISS constituíssem operações de industrialização como definidas no RIPI, este não poderia ser invocado em face da hierarquia das leis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

d) A previsão na LEI COMPLEMENTAR afastava a possibilidade de invocar-se as normas conceituais GENÉRICAS, fossem elas definidoras de operações industriais, ou estabelecedoras de isenções.

e) Interpretação diferente violaria os princípios da ISONOMIA das pessoas políticas, AUTONOMIA MUNICIPAL e a RÍGIDA DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL das competências, pois de duas uma:

ou ocorreria BITRIBUTAÇÃO (mais de um tributo sobre uma operação), visto inexistir na Lei Complementar qualquer restrição quanto ao limite da base de cálculo;

ou INVERSÃO DA ORDEM CONSTITUCIONAL - quer dizer só seria possível afirmar-se que uma operação se sujeitava ao ISS se não fosse abrangida por legislação infraconstitucional da UNIÃO ou dos ESTADOS, quando o que a CF dispunha era o contrário.

A JURISPRUDÊNCIA dos mais altos Tribunais Federais (STF e TRF), quando tiveram de pronunciar-se sobre a incidência do ISS e IPI, em conjunto ou separadamente - no caso das GRÁFICAS, vieram a concluir pela:

INCIDÊNCIA ÚNICA e que a

- PREVISÃO em LEI COMPLEMENTAR da incidência do ISS afastava o IPI, como se verifica, entre muitos, dos seguintes julgados e das ementas colacionadas em anexo.

O STF, no RE 91.562-MG, Relator o Ministro THOMPSON FLORES:

a) na EMENTA:

"Serviços de composição gráfica. (Feitura e impressão de notas fiscais, fichas, talões, cartões, etc.).

Sujeição, apenas, ao I.S.S.

Aplicação da Constituição, art. 24, II, c.c. os arts. 8º § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834/69. Tabela, itens X e XXI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

Recurso extraordinário conhecido e provido."

b) no VOTO:

“.....

Assim, nos casos de tipografias, posto que empreguem nos seus serviços tinta, papel e, ingredientes outros, ficam eles absorvidos com a impressão realizada perdem o seu valor comercial, não são eles vendidos como bens corpóreos, merecendo, pois, tributado o serviço prestado, o qual, como é expressa a Lei, afasta a incidência de outros (grifos da transcrição).

Inúmeros outros Relatados pelos Ministros ANTÔNIO NEDER, MOREIRA ALVES, LEITÃO DE ABREU.

O TRF, nos AMS nº 90.085-SC, Relator o Ministro PEDRO ROCHA ACIOLI:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA E SIMILARES. NÃO INCIDÊNCIA DO IPI.

"Os serviços de composição gráfica, litografia, clicheria, serviços de encadernação, confecção de notas fiscais e similares, diretamente, por encomenda contratada por consumidores finais, não estão sujeitas à incidência do IPI e sim do ISS."

No voto, o Ministro Relator declarou "correta a tese esposada pelo ilustre magistrado na r. sentença" *a quo*, onde se lê:

.....

As impetrantes executando os serviços especificados no item 53 acima transcrito ficam sujeitas, apenas, ao ISON, a teor do disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 834/69. As impetrantes dedicando-se a estas atividades prestam serviços a terceiros que são os consumidores finais. O papel utilizado pelas impetrantes, na execução de tais serviços, por sofrer cortes e impressões de caracteres diversos, perde o seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

valor comercial, servindo, apenas ao encomendante. Não importa que a prestação de serviços envolva fornecimento de mercadoria. Mesmo assim as impetrantes estão sujeitas, apenas, ao ISQN, consoante o disposto no § 1º do art. 8º do Decreto-lei nº 406/68.

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

.....

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, modificado pelo Decreto-Lei nº 834/69, estabelece que os serviços incluídos na lista que os 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."

Ainda o TFR, na Apelação nº 82.606 - SP: Cível

EMENTA: EMBARGOS A EXECUÇÃO - IPI - ISS - SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, LITOGRAFIA E FOTOLITOGRAFICA.

- A jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal é forte no sentido de que serviços de composição gráfica, litográfica, fotolitográfica, etc., só estão sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços - ISS e não do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Entendimento consolidado na Súmula 143 do TFR." (grifos da transcrição)

A SÚMULA 143, "*verbis*":



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

"Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizados, previstos no artigo 8º, § 1º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 834, de 1969, estão sujeitos apenas ao I.S.S., não incidindo o I.P.I."

Existem inúmeros outros, vez que todos os ministros relataram casos desta natureza e as decisões eram unânimes.

As DECISÕES DAS CÂMARAS DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES também não discreparam desse entendimento, quando tiveram de decidir o problema da gravação de fitas com programas variados (embora existisse Parecer Normativo pela procedência da incidência do IPI e classificação do novo produto, objeto do beneficiamento) e com classificação própria, tal como ocorre com o concreto.

Digno de menção o preciso e elucidativo voto do Ilustre Conselheiro ELIO ROTHE, ao concluir pela impossibilidade da concorrência dos tributos IPI e ISS na mesma operação. **ESCREVEU ELE:**

"Efetivamente, a operação de gravação realizada pela atuada, 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 beneficente, 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 atuada - 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

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 incidências no ISS e, conseqüentemente, excluindo do campo de incidência do IPI tais operações, mesmo que se enquadrassem nos conceitos de industrialização específicos do IPI." (destacamos e sublinhamos)

Ora, em face dessas conclusões doutrinárias e jurisprudenciais, tendo o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em reiteradas decisões, e o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA declarado que a CONCRETAGEM (preparo da massa e sua aplicação) se sujeita à incidência do ISS, dado tratar-se de uma PRESTAÇÃO DE SERVIÇO com fornecimento de brita, areia, cimento e água, a exemplo do que ocorrera com os PRODUTOS GRÁFICOS feitos por encomenda que envolviam papel, tinta, cola, etc.: NÃO HÁ COMO ALEGAR-SE QUE A INCIDÊNCIA DO ISS, PREVISTA EM NORMA COMPLEMENTAR, NÃO AFASTE A INCIDÊNCIA DO IPI.

O próprio Poder Executivo, através do DL 2.471/88, cancelou os débitos do IPI, que, até os pronunciamentos judiciais, entendia devido sobre os produtos da indústria gráfica, fabricados sob encomenda do usuário final. Tal como ocorre no fornecimento do concreto, vez que este também somente é preparado sob encomenda, em razão da resistência específica e aplicado na hora, em razão da natureza, pois se houver intervalo não mais se prestará como concreto.

A segunda razão para a insubsistência das presentes exigências, está no fato de a própria ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, através do PN 124/71, já assim o ter entendido, quando teve de pronunciar-se sobre a aplicação a mistura asfáltica nas estradas e o CONCRETO nas barragens, tendo concluído que:

NÃO HAVENDO SOLUÇÃO DE CONTINUIDADE ENTRE O PREPARO DA MISTURA E O DA APLICAÇÃO NAS RESPECTIVAS CONSTRUÇÕES não ocorre o fato gerador"



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10380.002414/94-07
Acórdão : 201-75.002
Recurso : 105.289

A MISTURA NÃO OCORRE FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. O preparo da massa pode começar antes, mas jamais terminar antes da colocação, sob pena de ser entregue não mais o concreto, mas sim um produto não aproveitável.

Assim, mesmo que a operação não fosse conceituada como prestação de serviços (quando estaria fora do campo de incidência do IPI) também não prosperaria a exigência, dado não ocorrer o fato gerador do IPI, porque

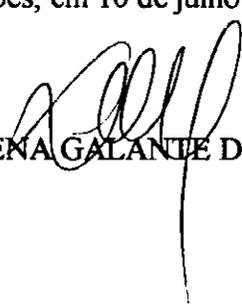
- O CONCRETO RESULTA DE UMA MISTURA FÍSICA QUE É APLICADA DIRETAMENTE NA OBRA; ONDE SE SOLIDIFICA, como disse o Min. LEITÃO DE ABREU;
- NÃO HÁ SOLUÇÃO DE CONTINUIDADE ENTRE O PREPARO DA MASSA E A SUA APLICAÇÃO, como assinalou o PN 124/71;
- O PRODUTO FINAL – OBRA – IMÓVEL - NÃO É TRIBUTADO PELO IPI.

Finalmente, embora não tenha maior importância em face das razões apresentadas:

NÃO SE TRATA DE UMA PREPARAÇÃO, mas sim de uma mistura física, como afirmaram os ministros do SUPREMO e se consignou no próprio PN, sendo certo que a lei só cogita de PREPARAÇÃO QUE SEGUNDO O PN TERIA SENTIDO DIFERENTE.”

Nestes termos, voto pelo provimento do recurso interposto pela Contribuinte.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001


LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES