



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D O U.
C	De 08 / 11 / 1996
C	Rubrica

Processo : 10580.008824/92-71

Sessão : 23 de agosto de 1995

Acórdão : 202-07.951

Recurso : 96.385

Recorrente : CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A

Recorrida : DRJ em Salvador - BA

IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM - A inclusão na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68 (c/ alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo.

IPI - Inocorrência do fato gerador, face às características da atividade, não havendo solução de continuidade entre o início da mistura no estabelecimento do executor do serviço, o aperfeiçoamento de sua preparação durante o trajeto do caminhão-betoneira até o local da obra e sua entrega nesta, já em forma de serviço. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido os Conselheiros Elio Rothe, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


Helvrio Escovedo Barcellos
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, José de Almeida Coelho e José Cabral Garofano.

fclb/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

Recurso : 96.385
Recorrente : CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A

RELATÓRIO

Na descrição dos fatos, anexa ao Auto de Infração diz a fiscalização:

“DESCRIÇÃO DOS FATOS No curso da fiscalização desenvolvida na empresa CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S.A., com a finalidade de verificar a regularidade da mesma em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, criado pela Lei nº 4.502/64, constatei que a empresa acima identificada “não lançou nem recolheu o IPI” relativo às vendas do produto por ela industrializado, denominado concreto (BETON), no período de out/90 a fev/92.”

Devidamente notificada, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 20/23 onde alega:

“CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A., com estabelecimento a Av. Vasco da Gama, 866-A Salvador-BA, inscrito no CGC/MF sob nº 27.701.564/0030-42, por seus representantes legais infra-assinados havendo, tomado ciência do AUTO DE INFRAÇÃO onde se declara que a Requerente deu saída ao produto tributado argamassa de concreto - Classificação Fiscal IPI: 3823.50.0000 - Decreto 97.410 de 23.12.88, - alíquota 10% sem o destaque ou lançamento do imposto devido, com apuração de crédito tributário da Fazenda Nacional do Montante de 16.351,92 UFIR, vem pela presente, com o devido respeito, oferecer a sua DEFESA e IMPUGNAÇÃO, nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto 70.235/72, fundamentada nas razões de fato e de direito a seguir expostas:

1. Trata-se de auto de infração onde os senhores auditores-fiscais do Tesouro Nacional vislumbraram na atividade de prestação de serviços da defendente a fabricação de um produto acabado, suscetível de tributação pelo imposto de produtos industrializados nos termos da classificação fiscal TIPI 3823.50.000 do Decreto 97.410 de 23.12.88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

2. Com a devida vênia, temos para nós que incidiu em manifesto equívoco a zelosa fiscalização porque a atividade de prestação de serviços da autuada não se confunde com as preparações de concreto ou argamassa já prontas para comércio ou concretos (betões) não refratários de que trata a posição 3823.50.0000 da Tabela do IPI.

Com efeito, não ocorre no caso em foco a revogação da isenção contida no inciso VIII do artigo 45 do Decreto nº 87.981 de 23.12.82 em virtude do parágrafo 1º do artigo 41 da Constituição Federal de 5 de Outubro de 1988, pela decorrência dos dois anos previstos no citado parágrafo 1º. O que verifica e o fato da atividade e fornecimento do concreto as obras da construção civil, caracterizar uma mera prestação de serviços e, em consequência, não ser alcançada pela tributação do IPI.

Senão vejamos: a Autuada é empresa de prestação de serviços técnicos de construção civil, na condição de empreiteira de obras de engenharia.

A natureza técnica (não mercantil) de sua atividade decorre de varias razões:

- a)- em primeiro lugar, da própria consistência material do trabalho: embora haja uma estrutura prática e racional, com utilização de caminhões betoneiras, usinas, etc., na verdade o trabalho desenvolvido, objetivamente considerado, nada mais constitui senão mera atuação auxiliar na execução de obra, substituindo, com técnicas mais avançada, serviços que tradicionalmente sempre se executaram nos canteiros das empreiteiras (betoneiras manuais, caixas de preparação do concreto, adição de água, etc.);
- b)- além disso, pela responsabilidade da concreteira quanto as especificações técnicas e de qualidade do concreto que se aplica, deparamos aí com uma típica prestação de serviços. Na verdade, o interesse e confiança do cliente repousa na técnica de preparação de concreto (trabalho) e não no seu resultado material (o chamado “produto”- concreto);
- c)- mais ainda, pelo tratamento que lhe dão a lei e os órgãos oficiais de controle da construção civil - CREA, CONFEA, sindicatos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

etc.), que sempre consideraram as concreteiras, empresas de engenharia;

- d)- por fim pela qualificação de pessoal utilizado pela concreteira, para realização desse trabalhos - engenheiros e técnicos credenciados perante o CREA.

Não há dúvidas, pois, que se trata no caso, de trabalho pessoal, de natureza técnica, por nada confundível com a venda de mercadorias ou produtos.”

Em Decisão de fls. 34/43, a autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal para manter, integralmente, a exigência constante do Auto de Infração de fls. 01.

Inconformada, a empresa recorreu a este Conselho (fls. 54/62), reafirmando e reforçando os argumentos já apresentados quando da impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS

Por se tratar de matéria sobejamente conhecida e tendo em vista a vasta jurisprudência desta Câmara sobre o assunto, adoto o voto do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que compõe o Acórdão nº 202-07.741, a seguir transcrito:

“Esta Câmara não desconhece três ou quatro votos, até recentes, sobre a mesmíssima matéria de que cuidam estes autos, nos quais, como relator, me pronunciei pela incidência do IPI sobre as preparações utilizadas na atividade de concretagem.

Por outro lado, a atividade em questão - desde os componentes utilizados, a sua mistura, o seu preparo nos caminhões-betoneiras no seu trajeto até a obra, e, afinal, a sua descarga, já na concretagem da obra a que é destinada. Tal atividade, nas suas implicações fiscais, é também sobejamente conhecida desta Câmara, por isso que seria despidendo a sua descrição.

Todavia, essa consideração preliminar é para dar a conhecer ao Colegiado a modificação de meu entendimento sobre a matéria e, em consequência, a modificação do meu voto.

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 de toda a 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

manifestado 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 n.º 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 n.º 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 pela sua ementa que declarava dar "normas sobre o ICM e o ISS". E que o art. 8.º 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 n.º 253/70, onde se declara, "verbis":

"De acordo como disposto no art. 8.º desse Decreto-lei (DL 406/68), o ISS tem como fato gerador a prestação de serviço constante de uma lista que anexa, declarando o § 1.º do citado artigo: "os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo" (omissis), evidentemente no sentido de excluir o ICM, que é o 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.



Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

Trata-se do Acórdão (AMS n.º 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 n.º 406/68, modificado pelo Decreto lei n.º 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 § 1.º do art. 8.º daquele Decreto-lei, significa, tão somente não incidência do ICM, enquanto que o § 2.º do mesmo artigo esclarece os casos de não sujeição do ISQN. Por outro lado, a competência dos municípios restringir-se-ia aos serviços "não 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."

"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 § 1.º do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 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."



Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

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 antes, mas jamais pode terminar antes da colocação, sob pena de ser entregue, não mais o concreto, mas sim o produto já inadequado à sua finalidade.

Nesse passo, peço vênica 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 n.º 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 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 na obra é uma fase da construção civil, e, quando os materiais a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

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 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.

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



Processo : 10580.008824/92-71
Acórdão : 202-07.951

"... 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)"

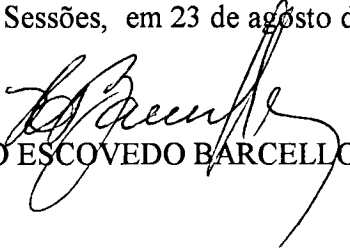
Em conclusão, e sintetizando o que até aqui foi dito em nosso voto, entendo que: a) caracterizada a atividade como incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68 e alterações posteriores, salvo as exceções ali expressas, relativamente ao ICMS, excluída se acha a incidência de qualquer outro tributo federal, assim entendido o disposto no § 1.º do artigo 8.º 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 serviço de concretagem, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do IPI.

E sendo essas, como são, as razões em que se funda meu voto, entendo despidendo a apreciação da matéria à luz das implicações decorrentes do disposto no § 1.º do art. 41 dos ADCT, visto que aqui não se cogita da vigência ou não da isenção que acoberta as preparações e os blocos de concreto destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil (RIPI, art. 45, VIII).

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso."

Por estas mesmas razões é que voto no sentido de que se dê provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS