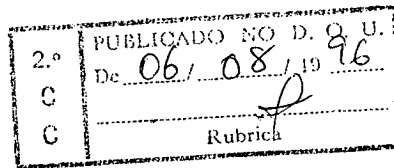




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



**Processo nº** : 10675.000445/93-92  
**Sessão de** : 20 de junho de 1995  
**Acórdão nº** : 203-02.236  
**Recurso nº** : 96.468  
**Recorrente** : CENTRALBETON S/A  
**Recorrida** : DRF em Uberlândia-MG

**IPI - INCIDÊNCIA** - A operação de fornecimento de concreto por empreitada 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 de ISS, com a conseqüente exclusão do IPI. **Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausentes os Conselheiros Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 1995

Osvaldo José de Souza  
**Presidente**

Celso Ângelo Lisboa Gallucci  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Maria Thereza Vasconcellos de Almeida, Sérgio Afanasieff e Tiberany Ferraz dos Santos.



Processo n° : 10675.000445/93-92  
Acórdão n° : 203-02.236  
Recurso n° : 96.468  
Recorrente : CENTRALBETON S/A

## RELATÓRIO

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 190/191, pelo qual é exigido o Imposto sobre Produtos Industrializados, ao argumento de que deixou de cumprir as obrigações tributárias relativas às saídas de concreto, de classificação fiscal no Código 3823.50.0000 da TIPI, que industrializa e vende, ficando então sujeita ao recolhimento do IPI à alíquota de 10%, referente ao período de 05.10.90 a 02.05.92, em decorrência da revogação da isenção até então existente - artigo 45, inciso VI, do RIPI/82, por força do artigo 41 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988.

Inconformada a autuada impugnou (fls. 195/203) tempestivamente o lançamento, argüindo, em resumo, que:

a) o caso presente se encaixa na hipótese prevista no Decreto-Lei n° 406/68, conforme descreve seu item 32 ficando, pois, sujeita ao Imposto sobre Serviços e não ao Imposto sobre Produtos Industrializados;

b) o artigo 4º, VIII, “a”, do RIPI/82, estabelece que “não se considera industrialização a operação efetuada fora do estabelecimento industrial consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte edificações (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes e suas coberturas”;

c) o artigo 4º, VIII, “a”, do RIPI/82, exclui do campo de incidência do IPI a operação desenvolvida pela impugnante, que se refere, especificamente, à prestação de serviços de concretagem por empreitada, mediante a mistura, em betoneiras acopladas a caminhões, dos agregados cimento, areia, brita e água;

d) tais serviços de concretagem são efetuados fora do estabelecimento da impugnada, ou seja, na obra do cliente, após a mistura dos agregados, que é feita em trânsito, através dos caminhões - betoneira;

e) a operação de prestação de serviços desenvolvidos resulta em edificação, notadamente de casa, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, etc., e da matéria tratou o Parecer Normativo CST n° 81/77;



Processo n° : 10675.000445/93-92

Acórdão n° : 203-02.236

f) mesmo que se pudesse entender que a isenção de que trata o referido inciso VIII do art. 45 do RIPI/82 diz respeito à atividade da autuante, vê-se que a revogação dos incentivos setoriais determinados pela Carta Magna não abrange isenções como as previstas no art. 45 do RIPI/82;

g) isto porque isenção é uma coisa e incentivo é outra. Enquanto incentivo fiscal pertence ao ramo da Ciência das Finanças, como verdadeiro instrumento de dirigismo econômico, com a finalidade específica de desenvolver economicamente determinada região ou determinado setor de atividade, a isenção é instituto de Direito Tributário, caracterizando-se como dispensa legal do pagamento do tributo, conforme preceitua o art. 175 do CTN, com campo de abrangência muito maior que o do incentivo fiscal;

h) enquanto a isenção é concedida em função de certos bens (isenção objetiva), ou de certas pessoas (isenção subjetiva), mas sempre no interesse coletivo, o incentivo tem uma destinação específica, tal como desenvolver uma determinada região ou incrementar determinada atividade econômica (caso SUDENE, SUDAM, etc.).

Na Informação Fiscal de fls. 205/207 o autuante opina pela manutenção integral do feito.

A autoridade de primeiro grau manteve a exigência (fls. 209/215) argumentando, em resumo, que:

a) a operação de mistura desenvolvida pela impugnante caracteriza-se como industrialização, na modalidade de transformação, tendo em vista que, exercida sobre pedra, cimento, areia e água, importa na obtenção de concreto fresco (preparação), sendo este, conseqüentemente, um produto industrializado, enquadrando-se, outrossim, no conceito de “preparação” de que trata o subitem 2.1 da Portaria MF n° 263/81, posto que resultante da mistura de materiais ali relacionados;

b) não procede a alegação da impugnante de que a operação de mistura dos ingredientes é realizada fora das instalações da empresa, dentro do caminhão transportador, pois, como relata o autuante na Informação Fiscal de fls. 205/207, fica evidente que a mistura já sai preparada do estabelecimento industrial, o que significa que da reunião das matérias-primas em quantidade e qualidade determinadas “a priori”, dentro de critérios técnicos, como estabelece a Portaria MF n° 263/81, resulta espécie nova, sendo que o caminhão betoneira constitui simplesmente um meio de transporte, e todo o processo industrial é realizado na usina;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº : 10675.000445/93-92**

**Acórdão nº : 203-02.236**

c) o fato de o preparo da mistura em análise constar da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, alterada pelo Decreto-Lei nº 834/69, e com a redação atual da Lei Complementar nº 56/87, é irrelevante para se determinar se ocorre ou não industrialização, conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 83/77, item 5;

d) o citado Parecer, no subitem 3.1, dispõe que o Decreto-Lei nº 106/68 disciplina especificamente conflitos de competência entre Estados e Municípios que envolvam problemas de incidência entre o Imposto sobre Serviços - ISS e Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM, atualmente ICMS);

e) diante disto, somente se poderia admitir implicações das normas constantes daquele Decreto-Lei em outras espécies de tributos, sobretudo federais, se nesse sentido tivesse disposto expressamente o texto legal;

f) pelo que dispõe o art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da vigente Constituição Federal, o incentivo em exame foi revogado.

Ainda inconformada a empresa interpôs o Recurso de fls. 220/232 reiterando, em substância, os argumentos expendidos na impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10675.000445/93-92

Acórdão nº : 203-02.236

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI

O recurso é tempestivo e reúne as condições para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Defende a recorrente que sua atividade se refere especificamente à prestação de serviço de concretagem por empreitada, mediante a mistura em betoneiras acopladas a caminhões, dos agregados cimento, areia, brita e água, sendo tais serviços efetuados fora de seu estabelecimento industrial, ou seja, na obra do cliente, após a mistura dos agregados, que é feita em trânsito.

Argumenta que a atividade que desenvolve está sujeita tão-somente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, com a exclusão, pois, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em razão de se encontrar descrita no item 32 da Lista de Serviços do Decreto-Lei nº 406/68 com a redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87.

O Poder Judiciário vem se manifestando reiteradamente no sentido de que o fornecimento de concreto para construção civil é prestação de serviços, e não fornecimento de mercadoria, constituindo-se em fato gerador do ISS.

Neste sentido é, por exemplo, a decisão do STJ no RE nº 49.401-0/RS, de 16.11.94, assim ementada:

“TRIBUTÁRIO - ICM - CONSTRUÇÃO CIVIL - FORNECIMENTO DE CONCRETO - EMPREITADA - INCIDÊNCIA DE ISS.

O fornecimento de concreto para construção civil - mesmo quando este produto é preparado, em caminhão-betoneira, no trajeto para a obra - é fato gerador de ISS, não de ICM.”

O voto do relator, Ministro Humberto Gomes de Barros, faz referência ao julgamento do Supremo Tribunal Federal ao RE 82.501, que tem a ementa que reproduzo:

“ICM. A ele não está sujeito o fornecimento de concreto para construção civil que vai sendo preparado, em betoneiras acopladas a caminhões, no trajeto até a obra.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº : 10675.000445/93-92**  
**Acórdão nº : 203-02.236**

Diz ainda o relator que “no julgamento do RESP 8.296, a Segunda Turma do STJ foi conduzida pelo Ministro José de Jesus ao entendimento de que “o fornecimento de concreto por empreiteira é prestação de serviços, não se sujeitando à incidência do ICM.”

O Ministro Humberto Gomes de Barros, no voto condutor do Acórdão relativo ao Recurso Especial nº 49.401-0/RS, transcreve trecho do voto do Ministro Moreira Alves no julgamento do RE nº 82.501-SP, que também reproduzo:

“A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções -, seja feita em betoneiras acopladas a caminhões (caso da impetrante) 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 registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para sua correta aplicação.

O preparo de 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 a colocação de placas de cimento pré-fabricadas, venda de mercadorias produzidas por quem igualmente se obriga a instalá-las na obra. Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da sua 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 a 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 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-fabricados, estas sim, mercadorias.

De tudo isso concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10675.000445/93-92

Acórdão nº : 203-02.236

quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. Material, mesmo misturado para o fim específico de utilização em certa obra, não se confunde com mercadoria.”

Temos, assim, que os tribunais superiores têm entendimento que o fornecimento de concreto para construção civil, mesmo quando preparado em caminhão-betoneira no trajeto para a obra é uma prestação de serviço sujeito ao ISS porque prevista no item 32 da Lista de Serviços anexa ao art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87.

Este Colegiado tem decidido que na hipótese de operações incluídas na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 não ocorre a incidência do IPI.

Assim, o Acórdão nº 202-03.506, de 04.07.90, que teve como relator o ilustre Conselheiro Sebastião Borges Taquary, decidiu, por unanimidade de votos, que a copiagem ou reprodução de fitas de videocassete, por encomenda, estão fora do campo de incidência do IPI, e sujeitas apenas à do ISS.

E a ementa do Acórdão nº 202-04.323, de 14.06.91, relatado pelo eminente Conselheiro Elio Rothe, diz:

“IPI - INCIDÊNCIA - Operação de prestação de serviços para terceiros, incluída na lista de serviços anexa à legislação complementar sobre o Imposto sobre Serviços (ISS) está excluída da incidência do IPI - operação de gravação de som em fita magnética, para terceiros. Recurso provido”.

O entendimento de que a incidência do ISS exclui a do IPI foi consolidada pelo antigo TFR na Súmula 143, que transcrevo:

“Os serviços de composição e impressão gráficas, personalizadas, previstas no artigo 8º, § 1º do Decreto-Lei nº 406 de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969, estão sujeitas apenas ao ISS, não incidindo o IPI”.

Diz Vittorio Cassone, com esclarecedoras palavras, no livro Direito Tributário - Editora Atlas - 1ª edição, pag. 257, que, “verbis”:

“Não se discute - é pacífico - que há operações da lista que são típicas de industrialização, no sentido técnico da atividade. Porém o legislador retirou-as



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº : 10675.000445/93-92**

**Acórdão nº : 203-02.236**

do rol desse tipo, para, por uma ficção jurídica, colocá-las apenas e tão-somente no campo da incidência do ISS. Portanto, excepcionou a regra da industrialização em certas operações que estariam até numa zona cinzenta.”

Este assunto já foi objeto de julgamento por esta Câmara, que pelo Acórdão nº 203-02.150, cuja relatora foi a douta Conselheira Maria Thereza Vasconcellos de Almeida, foi decidido que o fornecimento de concreto por empreitada para a construção civil é prestação de serviço, sujeita tão-somente à incidência do ISS.

Em razão do acima exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 1995

  
CELSO ANGELO LISBOA GALLUCCI