



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2. C C	PUBLICADO NO D. O. U. 448 De 25 / 09 / 1996 Rúbrica
--------------	---

Processo : 10680.004126/92-23

Sessão : 23 de agosto de 1995

Acórdão : 202-07.972

Recurso : 97.897

Recorrente : CIMENTO CAUÊ SOCIEDADE ANÔNIMA

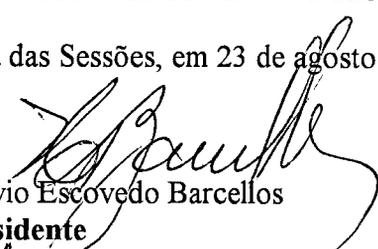
Recorrida : DRF em Governador Valadares - MG

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIMENTO CAUÊ SOCIEDADE ANÔNIMA.

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

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


Helvio Escovedo Barcellos
Presidente


Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

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

/eaa/JA/ML/CF



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.004126/92-23
Acórdão : 202-07.972

Recurso : 97.897
Recorrente : CIMENTO CAUÊ SOCIEDADE ANÔNIMA

RELATÓRIO

Refere-se o presente procedimento à falta de recolhimento de Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi, não recolhido no período de 31.10.90 a 30.04.92, dando-se como fundamentação legal, além dos dispositivos enunciados no Regulamento do citado imposto, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, o § 1º do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A exigência do crédito tributário é formalizada no Auto de Infração de fls. 01, onde se acham discriminados os valores que compõem o referido crédito tributário.

O Auto de Infração se acha instruído de “Descrição dos Fatos” e Demonstrativos do Crédito Tributário.

Todavia, não está identificado, quer no auto, quer na “descrição”, o produto a que se refere a exigência, o que somente ocorre na impugnação da autuada, na informação fiscal e na decisão recorrida.

Verifica-se que a exigência diz respeito ao produto cimento, empregado na mistura para o serviço de concretagem, realizado através de caminhões-betoneiras.

Esclareça-se, então, que o objeto do litígio é o chamado serviço de concretagem, matéria objeto de reiterados julgamentos por parte desta Câmara que, a respeito, vem assumindo reiterada e uniforme posição, face à incidência ou não do imposto.

Em impugnação tempestiva, fixa-se a autuada na conhecida posição de que sua atividade está inscrita na Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406/68 e alterações posteriores, por isso se julga sujeita à incidência única do Imposto Sobre Serviços, excluindo-se, assim, de qualquer outro tributo.

Nesse sentido, as também conhecidas invocações da doutrina e da jurisprudência, que são transcritas.

Também conhecidos são os argumentos da decisão recorrida, a qual analisa a operação em questão, com base na preparação da mistura no estabelecimento da recorrente, a qual



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.004126/92-23

Acórdão : 202-07.972

considera uma operação de industrialização (transformação), caracterizando o fato gerador com a entrega dessa mistura na obra a que se destina.

Pelo que dita decisão julga procedente a exigência.

Em recurso tempestivo a este Conselho, a recorrente desenvolve os argumentos apresentados na impugnação, sempre no sentido da incidência exclusiva do ISS sobre referidas operações, excluída a do IPI, como a de qualquer outro tributo.

São invocadas por igual a doutrina e a jurisprudência sobre a matéria com transcrição de textos e das respectivas ementas.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and lines.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.004126/92-23
Acórdão : 202-07.972

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

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 despiendo 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 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 instituiu a Lista de Serviços, e seu parágrafo, que declarava a incidência "apenas do ISS sobre os



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.004126/92-23
Acórdão : 202-07.972

serviços incluídos na lista", só estaria excluindo o ICM, mas não o IPI, sobre o qual não cuidava o Decreto-Lei nº 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 nº 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.004126/92-23
Acórdão : 202-07.972

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."

Passo então, a concordar que os serviços constantes da lista excluem, não só a incidência do atual ICMS (salvo nos casos que prevêem 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 vênia 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



Processo : 10680.004126/92-23
Acórdão : 202-07.972

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 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:

... 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)"



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

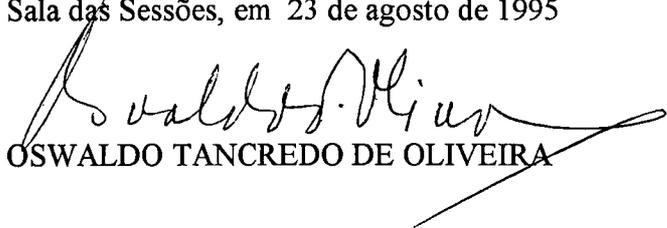
Processo : 10680.004126/92-23
Acórdão : 202-07.972

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 despiciendo 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.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA