



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBL. NO D. O. U.
C	De 05/06/1997
C	<i>stoluntino</i>
	Rubrica

274

Processo : 10830.005832/92-68

Sessão : 25 de setembro de 1996

Acórdão : 202-08.651

Recurso : 99.357

Recorrente : CONCREPAV S/A ENGENHARIA DE CONCRETO

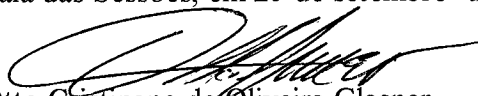
Recorrida : DRF em Campinas - SP

IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM - A inclusão na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 (com alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo. Tendo em vista que a mercadoria fornecida (massa de concreto) se destina e está vinculada ao serviço em questão, descabe considerá-la, isoladamente, por força do parágrafo 2º do art. 8º do citado diploma, para sobre ela exigir-se o IPI. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CONCREPAV S/A ENGENHARIA DE CONCRETO.

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

Sala das Sessões, em 25 de setembro de 1996


Otto Cristinano de Oliveira Glasner
Presidente


Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

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

jm/hr-val



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651
Recurso : 99.357
Recorrente : CONCREPAV S/A ENGENHARIA DE CONCRETO

RELATÓRIO

De acordo com a descrição contida no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que instrui o auto de infração, a empresa acima identificada e fiscalizada teria dado saída, sem lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no período de 05.10.90, a 30.09.92, de concreto, elaborado mediante a mistura de areia, cimento, água e outros componentes, classificados na posição 3823.50.0000 da TIPI/89, alíquota de 10% e, no período de 05.10.90 a 31.05.92, de argamassa, classificada na posição 3214.90.0100, alíquota de 10%.

Acrescenta que a fiscalizada considerou a operação como prestação de serviços, sujeita ao ISS, embora esteja caracterizada com evidência a figura da industrialização de produtos, constantes na TIPI como tributados com alíquota positiva, nos períodos citados.

Esclarece que ficou excluído do levantamento o período de 05.10.90 (anterior), por força do art. 41 e parágrafo 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

No Auto de Infração de fls. 11, o crédito tributário decorrente da apontada irregularidade tem a sua exigência formalizada, com enunciação dos valores componentes, fundamentação legal e intimação para recolhimento, ou impugnação no prazo da lei.

Esclareça-se, nesse passo, que o referido Auto de Infração versa sobre matéria reiteradamente examinada e julgada por esta Câmara, bem como pelas demais Câmaras deste Conselho, a qual contém sempre os mesmos elementos, com ligeiras variações, mas não na substância, quer quanto à natureza da atividade, quer quanto à composição dos produtos e quer também quanto à argumentação desenvolvida, quer na denúncia fiscal e na impugnação, quer na decisão recorrida e no recurso, bem como no voto desta Câmara, embora não unânime.

Por isso é que, sem prejuízo de esclarecimentos específicos que venham a ser solicitados pela Câmara, sobre eventuais peculiaridades deste, reporto-me aos termos reiteradamente descritos ao ensejo do exame de um dos recursos referidos sobre a matéria em questão, no caso, o recurso nº 98.068, de que resultou o Acórdão nº 202-08.096, de que fomos relator, que entendemos bem retratar os fatos de que cuida o presente.

“Defende-se, tempestivamente, a autuada, pela Impugnação de fls. 30 a 40, com as razões que sintetizamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

Preliminarmente, diz que o auto de infração deve ser anulado, uma vez que o "concreto-pré-misturado" não está sujeito ao recolhimento do IPI, por não ser produto industrializado, mas, sim, uma "efetiva prestação de serviços de concretagem", conforme entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal.

Diz que não fabrica os produtos como tais descritos no auto de infração, dedicando-se única e exclusivamente, à prestação de serviços de concretagem.

Passa a descrever a sua atividade, declarando que os serviços são executados na própria obra, para as quais transporta em caminhões-betoneira, a mistura de "pedra-areia-cimento" e aplica nas formas adequadas, com a técnica requerida para cada caso, e que, por essa atividade, está sujeita somente ao Imposto Sobre Serviços - ISS.

Acrescenta que se torna evidente que a impugnante não industrializa o concreto pré-misturado, mas somente presta serviços técnicos de aplicação de concreto pré-misturado, tendo o autuante cometido "verdadeira heresia jurídica", ao conceituar o concreto pré-misturado como produto industrializado.

A seguir, aborda o que entende como "conceito doutrinário e jurisprudência", para afirmar que tais precedentes concluíram de forma cabal e completa não se tratar de um produto, mas, sim, de uma efetiva prestação de serviços - invocando, nesse passo, a lição de tributaristas e administrativistas.

Diz que, dentre "as carradas de decisões judiciais", merece destaque o conclusivo voto da lavra do Ministro Moreira Alves, que, no seu entender, teria esgotado a matéria, sobre "a profunda diferença entre "serviços de concretagem", executados pela impugnante, e os produtos "pré-fabricados de concreto". Então, passa a transcrever o voto do acórdão que identifica, de autoria daquele ilustre Juiz, no qual se escuda.

Diz que as decisões proferidas pelos Tribunais do País, concluindo de forma cabal e completa tratar-se a atividade de uma prestação de serviços, possui o alcance de "coisa julgada formal", que é a impossibilidade de impugnar aquelas decisões proferidas pela mais alta corte do País.



Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

Finaliza, declarando que o auto de infração desrespeitou o entendimento e "Juízo daqueles que mais sabem, extrapolando os limites das decisões judiciais", pelo que pede seja anulado o auto de infração em causa.

Manifesta-se o autor do feito, pela Informação de fls. 69/70, conforme resumimos.

Depois de se referir aos termos da impugnação, diz que, ao contrário do que afirma a autuada, a mistura de cimento, pedra britada, areia e água não é feita no local da obra do cliente. É dosada em sua usina e colocada em caminhões-betoneira que, durante o trajeto, realizam a mistura dos componentes, para que a mesma não endureça e fique impréstável para o uso.

Quanto a se tratar unicamente de prestação de serviços, tal lato serviria apenas para excluir a incidência do ICM, e não do IPI ou outro tributo federal.

A autuação contempla, claramente, como matéria tributável a mistura à base de cimento, areia, pedra britada e água, e argamassa - mistura à base de cimento, saibro ou cal hidratada, areia e água -, utilizados em obras de construção civil. São produtos industrializados, resultantes da operação de "transformação" (RIPI/82, art. 3º, I), classificados no Código TIPI 3823.50.0000.

Pede a manutenção do feito.

A decisão recorrida, depois de analisar os elementos constantes dos autos, impugnação e informação fiscal, invocando a atividade exercida, os componentes empregados na mistura, o produto final obtido e a sua entrega ao cliente, diz caracterizar-se o conceito de industrialização de um produto tributado e seu fato gerador.

Fala sobre a isenção a que o produto estava contemplado, pelo art. 31 da Lei nº 4.864/65, inscrita no art. 45, VIII, do RIPI/82 e expressamente mencionada na Portaria-MF nº 263/81.

Contesta a invocação da incidência única do ISS e, no que diz respeito às decisões judiciais invocadas, diz que as mesmas não têm eficácia normativa para o Poder Executivo, sobretudo quando nem mesmo incluídas em súmulas da citada corte. E o transcrito acórdão da lavra do Ministro Moreira Alves, de 1975, versa sobre a não-incidência apenas do ICMS, e não entra no mérito da questão do IPI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

Esclareça-se que, na parte final da impugnação, requereu a impugnante que "todas as intimações" lhe fossem encaminhadas para o endereço da matriz, São Paulo, "sob pena de se ter nulos os atos praticados"

Contestando a decisão recorrida, invocando o princípio da autonomia dos estabelecimentos constantes dos arts. 217 e 392, IV, do RIPI/82, declarou que as intimações devem ser dirigidas à filial, "que, no caso, é o contribuinte do imposto e está na área de jurisdição desta delegacia."

Indefere a impugnação e mantém a exigência.

Recurso tempestivo a este Conselho.

Critica a decisão recorrida por ter examinado a questão sob o simplista aspecto do conceito de industrialização, previsto no art. 3º do RIPI/82, sem examinar os aspectos mais importantes invocados na impugnação.

Diz que dita decisão desprezou a jurisprudência de todos os tribunais brasileiros, inclusive do Supremo Tribunal Federal, que já deixaram assente configurar o fornecimento de concreto em betoneiras uma mera prestação de serviços.

Acrescenta não ter havido no caso em debate a revogação da isenção contida no inciso VIII do art. 45 do RIPI/82 em virtude do parágrafo 1º do art. 41 do ADCT. Reitera que o que se verifica é o fato de a atividade de fornecimento de concreto às obras da construção civil não está alcançado pela classificação fiscal TIPI 3823.50.0000.

A partir desse entendimento, tece longas considerações que são sobejamente conhecidas desta Câmara, em face dos reiterados casos idênticos ao presente que vêm sendo apreciados, os quais são desenvolvidos com a mesma argumentação, quer quanto à denúncia fiscal ou a decisão de instância, dever quanto à defesa, na impugnação ou no recurso.

Por isso é que, invocando aqueles julgados, queremos poupar o Colegiado de sua repetição, considerando-os como aqui presentes.

Da mesma sorte, quanto às faturas jurisprudência e doutrina transcritas sobre a matéria em questão, as quais também considero aqui transcritas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

Finaliza declarando que, de todo o exposto, em que pese a premissa de que os pronunciamentos do judiciários não obrigam os órgãos judicantes administrativos, não se pode fugir à verdade de que esses pronunciamentos constituem valiosa fonte de direito que embasa a tese defendida pela recorrente, de que não fabrica produtos industrializados, mas, tão-somente, exerce uma prestação de serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68.

Com essas considerações, pede provimento do recurso.

É o relatório.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

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 despicienda 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, em face da 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 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 devidos, numa evidente busca de conciliação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

Isto posto, temos que, desde a expedição do Decreto-Lei nº 406/68, 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. 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 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 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 parágrafo 1º 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 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 equivocavam-se, quando pretendem fundamentar sua pretensão no Decreto-lei nº 406/68, notificado pelo Decreto-Lei nº 834/69, porque, em tal texto legal, o legislador pretendeu apenas delimitar a área de incidência do ICM e ISQ nº Assim, a



Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

expressão "apenas ao imposto previsto neste artigo", constante do § 1º 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 ISQ Nº 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 § 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 SQN, "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 de 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 o momento em que o serviço começa a se realizar. A betoneira não entrega o produto na obra, mas o entrega diretamente no serviço. Enfim, o produto é indissociável de sua finalidade, que é o serviço de concretagem.



Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

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

Nesse passo, peço vênha 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 em caminhões, é prestado 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 especializadas e técnica para a sua carreta 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 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)



Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

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 sustentado da tribuna pelo Advogado:

... A circunstancia 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)

Pretende o voto vencido desvincular da prestação do serviço de concretagem a entrega isolada do produto (a massa de concreto), para sobre o mesmo fazer incidir o IPI.

Ora, em que pese tudo o que foi dito (e, principalmente, as decisões judiciais invocadas e transcritas), reitere-se a impossibilidade legal daquela desvinculação, para o efeito pretendido.

É que, o parágrafo 1º do já referido art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68, em cujo "caput" foi instituído o ISS (e ainda hoje vigente nas sucessivas alterações do citado diploma), o citado parágrafo declara, "verbis":

"parágrafo 1º. Os serviços incluídos na Lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo (o ISS), ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias."

Reforçando a privacidade dos Municípios, o Decreto-Lei nº 834/69, que deu nova redação ao parágrafo 2º desse artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, determina:



Processo : 10830.005832/92-68
Acórdão : 202-08.651

"2º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na LISTA fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias."

Assim, o fornecimento de mercadorias com o objetivo de prestar serviços listados (como é o caso da massa de cimento, em relação à concretagem) está, pela disposição do art. 155, IX, da Constituição Federal, constitucionalmente excluído da incidência, tanto do ICMS, quanto do IPI, porque os serviços de competência dos Municípios, que são taxativamente especificados na lista, têm a função de excluir os mencionados impostos, de competência estadual e federal.

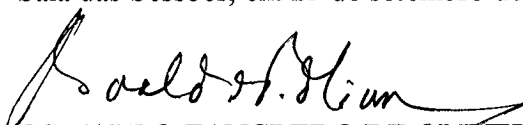
Logo, no caso dos serviços de concretagem, expressamente incluídos na lista, sendo a mercadoria fornecida indissociável do serviço a cuja prestação se destina, não há que considerá-la, isoladamente, para sobre ela se exigir o IPI.

Sintetizando nosso entendimento sobre a matéria, diante do que até aqui foi dito, concluímos que: a) caracterizada a atividade de que se trata 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 parágrafo 10 do art. 8º do citado Decreto-Lei; b) nos termos desse mesmo parágrafo 1º, a excludente prevalece, ainda que a prestação do serviço envolva fornecimento de mercadoria; e c) tratando-se, como se trata, da prestação de um serviço constante da lista, improcedente é a pretensa dissociação da mercadoria, em relação ao serviço a que ela se destina, para o efeito de tributá-la isoladamente.

Voto pelo provimento do recurso."

Pelas mesmas razões, dou provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 25 de setembro de 1996


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA