2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. D. 21/05/1997 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.000795/94-67

Sessão de : 21 de setembro de 1995
Acórdão nº: 203-02.395
Recurso nº: 98.167
Recorrente : CONCRETEX S.A.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

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 misture 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: CONCRETEX S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso**. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1995.

Osvaldo José de Souza
Presidente e Relator

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

jm/ja/mas-gb

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.000795/94-67
Acórdão : 203-02.395

Recurso : 98.167
Recorrente : CONCRETEX S.A.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida (fls. 110/112):

> "No presente Auto de Infração, de fls. 90/91, exigiu-se da interessada o recolhimento do IPI, da multa do art. 364, II do RIPI/82 e dos demais encargos legais, por falta de lançamento e recolhimento do IPI, no período de 05/10/90 a 31/05/92, em saídas de concreto, classificado na posição 3214.90.01.00 da TIPI, à alíquota de 10%, pois, a empresa considerou as operações em tela como de prestação de serviços sujeitas ao ISS.
>
> Inconformada com a exigência, a autuada interpôs, tempestivamente, a impugnação de fls. 93/104, alegando, em síntese, que:
>
> . Preliminarmente:
>
> - No demonstrativo de fls. 82/84, o Auditor Fiscal considerou o prazo de pagamento erradamente no período de 15/07/91 à 31/12/91, encurtando-o e, dessa forma, prejudicando a autuada, pois, diminuindo-se o prazo, há majoração de multa, juros e demais encargos. No referido período acima, o prazo de recolhimento do tributo era de 3 (três) quinzenas, após a de apuração do imposto. A partir de 01/01/93, passou-se a um prazo de duas quinzenas. Assim, o Auto de Infração deverá ser refeito a fim de corrigir-se tal erro;
>
> - O fisco considerou os valores brutos das saídas e não, o valor com desconto incondicional, ou seja, o efetivamente pago. A Justiça Federal em São Paulo, em decisão, considerou ilegal a cobrança do IPI sobre o desconto incondicional;
>
> - Quanto ao mérito:

- O serviço por ela prestado, que ocasionou o presente processo, é o de concretagem, definido como serviço auxiliar (ou complementar) da construção civil. Por conta disso, a empresa está registrada no CREA e está obrigada a proceder o registro da Anotação de Responsabilidade Técnica - ARTS - de todas as obras em que presta seus serviços de concretagem. Com esta habilitação, firma contratos de subempreitada de construção civil com seus clientes, nas modalidades técnicas, volumes e condições fixadas em cada contrato;

- O concreto dosado em central é uma mistura de materiais processada em caminhões betoneiras onde cada produto não perde suas características, não se criando, dessa forma, um produto novo. Presta-se um serviço, de acordo com as especificações de cada cliente, fazendo-se a mistura desejada;

- Como não se efetua venda de produto, e sim, uma prestação de serviço técnico, tal atividade encontra-se no campo de incidência do ISS, de competência do município;

- Tal caso é idêntico àqueles em que o concreto é "virado" manualmente nas obras, pois, em ambos, o serviço técnico é igual, efetuado com materiais adquiridos de terceiros, devidamente tributados;

- Para que a atividade em tela estivesse no campo de incidência do IPI, seria necessário que se tratasse de operação com produto industrializado, entendido como tal, o decorrente de um processo de industrialização. Exige-se, também, uma operação (negócio jurídico) conseqüente à industrialização, tendo por objeto o referido produto, que se exterioriza pela saída do produto industrializado do estabelecimento produtor. Do exposto, fica claro que a atividade em questão está fora do campo de incidência do IPI, pois não se identifica uma operação que tenha por objeto um produto industrializado;

- Os tribunais do País vêm decidindo que o serviço de concretagem é típica prestação de serviços para a construção civil, estando sujeito ao ISS. Como exemplo, toma-se um trecho de decisão do STF: ... "uma mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de

materiais"... Embora esta decisão se refira ao ICMS, também se aplica ao presente caso, pois, o que está em discussão é se trata-se de serviço técnico ou produto;

- Decisões e pareceres de doutrinadores acerca dos conflitos entre o ISS e ICMS, também, reforçam a tese de que a atividade de concretagem se constitui em prestação de serviço;

- O Ministério da Fazenda, pela ex-Delegacia Regional de Rendas Internas em SP, em decisão proferida no Proc. n.º 14.083/68, reconheceu a inaplicabilidade do IPI sobre os serviços de concretagem;

- O fato de haver previsão na posição 3214.90.0100 da TIPI não significa, em absoluto, que o concreto e a argamassa fornecidos pela impugnante constituam produtos industrializados e, portanto, sujeitos ao IPI;

- De qualquer forma, o capítulo 32 da TIPI abrange: "Extratos tanantes e tintoriais; Taninos e seus derivados; Pigmentos e outras matérias corantes; Tintas e vernizes; Mástiques; Tintas de escrever". A posição e subposição 3214 trata de: "Mástique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mástiques; Indutos utilizados em pintura; Indutos não refratários do tipo dos utilizados em alvenaria". Daí que, está claro que a "mistura de cimento" citada na posição 3214.90.01.00 tem que estar ligada ao contexto da subposição, da posição e do capítulo. Sendo que, o serviço prestado pela autuada em nada se assemelha àquele descrito na posição 3214. Estando incorreta a classificação adotada pela fiscalização;

Finaliza solicitando que se julgue insubsistente o presente Auto de Infração."

Na mencionada decisão, a autoridade julgadora de primeira instância, julgou a ação fiscal, ementando assim sua decisão:

"**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Saída de produtos tributados sem lançamento ou sem recolhimento do respectivo imposto, sujeita o infrator à multa do art. 364, II do RIPI.

Concreto/argamassa são produtos que se inserem no campo de incidência do IPI, pois preenchem os dois requisitos legais fundamentais, a saber: constitui produto industrializado, de acordo com o estabelecido no art. 46 do CTN e art. 3.° do RIPI, e consta da TIPI como tributado.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE"

Cientificada em 24/03/95, a recorrente interpôs recurso voluntário em 07/04/95 (fls. 125/138) repisando os pontos expendidos na peça impugnatória e acrescentando:

a) ao contrário do que alegado na autuação ora recorrida, a concretagem não era atividade que se encontrava isenta e que por força do decurso do prazo de dois anos a que se refere o § 1.° do art. 41 do ADCT da CF de 1988, perdeu este favor fiscal. A concretagem jamais foi tributada pelo IPI e continua não sujeita a este imposto, pois encontra-se fora do seu campo de incidência. Não é e nem envolve industrialização, não sendo o concreto produto industrializado, pelo que não há sequer cogitar de tributação pelo IPI;

b) outro absurdo consagrado na Tese da Receita Federal é a dos pareceres normativos e portarias do órgão, pois se considerarmos apenas a doutrina da hierarquia das leis, temos que uma lei complementar (à Constituição Federal) não pode sequer ser regulamentada por tais dispositivos para-legais. Como pode a Superintendência em São Paulo ter o mesmo entendimento da ora recorrente, e outras Superintendências, em outros Estados da Federação, terem entendimentos diversos ?

c) é de lamentar-se que a Receita queira fazer uso de legislação que ainda cheira ao ranço da ditadura, com o Decreto-Lei nº 73.529/74 e que não foi recepcionado pela nova Constituição Federal de 1988, a qual não retira nenhum caso da apreciação do judiciário, bem como exige tratamento igual àqueles que exercem atividades idênticas, sem nenhum tipo de discriminação (art. 5.° caput e art. 5.° XXXV ambos da CF);

d) a recorrente, também, foi autuada pela Receita Federal em Florianópolis, sob os mesmos pretextos e, os eminentes julgadores do Segundo Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, por unanimidade, deram provimento ao recurso: Acórdão n.° 201-69.438 (Recurso n.° 94.722); Acórdão n.° 201-69.473 (Recurso n.° 97.026) e Acórdão n.° 201-69.476 (Recurso n.° 97.016).

É o relatório

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.000795/94-67
Acórdão : 203-02.395

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO JOSÉ DE SOUZA

Por oportuno e por tratar de assunto idêntico, transcrevo abaixo o voto proferido no Recurso nº 95.561:

"Para aclarar e dirimir a questão peço vênia para transcrever alguns excertos de julgados proferidos por Tribunais:

1 - do Supremo Tribunal Federal o RE 82.501 - SP, onde o relator Ministro Moreira Alves assim se pronunciou:

"A **preparação do concreto,** seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em **betoneira 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 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 indispensável à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricado, estas, sim, mercadorias." (destaques da transcrição)

2 - 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 o 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 essa trabalho como prestação de serviço,** sobre o qual incide, não o ICM, mas, o 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)

3 - 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.**

4 - O Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no RESP 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 serviço, não se sujeitando à incidência do ICM.

- Precedentes o Colendo STF."

5- A Colenda 2.ª 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 Conplementar nº 56, de 14.12.87, que deu nova redação à lista de serviços anexa ao decreto-lei nº 406/68."

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 os prestadores, 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 por ventura pudessem concorrer.

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 colecionados 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. 8 § 1°, do Decreto-lei n° 834/69. Tabela, itens X e XXI.

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).

O TRF, no AMS n° 90.085, 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 ISQN**, a teor do disposto no § 1° do art. 8° do Decreto Lei n° 406/68, com a redação dada pelo Decreto Lei 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 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 § 1.° do art. 8.° do Decreto-lei n.° 406/68.

.....

Além do mais, estabelecidos o conflito, entre as disposições contidas no RIPI e Parecer Normativo n.° CST 127/71, de um lado, e a norma do § 1.° do art. 8.° 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 § 1.° do art. 8.° do Decreto-Lei n.° 406/68, modificado pelo Decreto-Lei n.° 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 TRF, na Apelação Civil n.° 82.606 - SP:

"EMENTA: EMBARGOS A EXECUÇÃO - IPI - ISS - SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, LITOGRÁFICA E FOTOLITOGRÁFICA.

- 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 TRF." (grifos da transcrição)

A **SÚMULA** 143, "verbis":

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

O Ilustre Conselheiro ELIO ROTHE, ao concluir pela impossibilidade da concorrência dos tributos IPI e ISS na mesma operação. ESCREVEU:

"Efetivamente, a operação de gravação realizadas pela autuada nos termos do artigo 3.°, em especial o inciso III, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.° 87.981/82 e que tem seu fundamento na Lei n.° 4.502/64, se constitui em industrialização, na modalidade beneficiamento, o que sujeita ao referido imposto os produtos assim obtidos.

Todavia, legislação superveniente, o Decreto-Lei n.° 406/68, com força de Lei Complementar dadas as circunstâncias em que foi editado, e posteriormente a Lei Complementar n.° 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 autuada - gravação de som em fitas magnéticas para terceiros - conforme se verifica da denúncia fiscal.

De acordo com o Sistema Tributário Nacional, previsto na Contribuição 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.

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 competência.

A possibilidade de conflitos sobre a matéria foi eliminada com a mencionada legislação complementar, que listou as **operações com incidência no ISS e, conseqüentemente, excluindo do campo de incidência do IPI tais operações, mesmo que se enquadrasse nos conceitos de industrialização específicos do IPI."** (destacamos e sublinhamos)

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 é aplicado na hora, e razão da natureza, pois se houver intervalo não mais se prestará como concreto.**

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

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 entrega 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.

Além destes argumentos, razões e julgados elencados supra, vale considerar o ilustrado voto proferido pelo Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, no Acórdão n.º 201-69.376:

"Alega, como já me referi, apenas para argumentar, que se sujeita fosse ao IPI a sua atividade, ainda assim persistiria a isenção, visto constituir-se a mesma em isenção técnica e não decorrente de incentivo setorial revogado pelo ADCT, no artigo 41, parágrafo primeiro.

Invoca e transcreve parecer do ilustre tributarista Geraldo Ataliba, extraido da Revista de Direito Tributário nº 50, páginas 35 e 36, que procura distinguir as isenções entre técnicas e as decorrentes de incentivos fiscais.

Transcrevo, por importante, parte do parecer invocado, que diz:

"O mesmo se diga das isenções do IPI, para produtos de consumo necessário das classes populares (queijo tipo minas, redes de domar, botina popular etc.). Tais isenções se prevêem para atender ao imperativo constitucional (art. 153, § 3º, *I*) de seletividade do imposto. Assim, também, são técnicas ou ordinárias as "isenções" (algumas vezes legislativamente qualificadas "não-incidência") de taxa para pessoas pobres, economicamente insuficientes. Ou, como lembra Paulo Barros Carvalho, a isenção do imposto sobre a renda de salários dos diplomas estrangeiros, não para incentivar qualquer coisa, mas para cumprir a reciprocidade reclamada por acordos diplomáticos **(Curso de Direito Tributário,** S. Paulo Saraiva, p. 306).

Todas essas "isenções" (ou "não-incidências") são **técnicas,** porque inspiram-se no propósito de afeiçoar o tributo aos princípios constitucionais próprios, ou de respeitar outros valores constitucionais. Na sua generalidade, não tem o caráter de incentivo. na maioria desses casos, não cabe falar-se em incentivo, porque desígnio legislativo é completamente diverso, e muitas vezes a "isenção" impõe-se por razões puramente técnicas. De todo modo, seria despropositado pretender nessas isenções ver qualquer tipo de "estímulo". Donde se vê nem toda isenção configura estímulo ou incentivo fiscal.

Processo : 10855.000795/94-67
Acórdão : 203-02.395

Parece-nos claro que o art. 41 do ADCT não tem a finalidade de extinguir ou induzir extinção (ou reexame) das "isenções" **técnicas,** mas só das incentivadores.

Afeiçoam-me os aspectos abordados no parecer acima, os quais me fazem refletir sobre a verdadeira natureza da isenção concedida.

É bem verdade, como frisou o julgador monocrático, que a matriz legal que concede a isenção dita revogada, a lei nº 4.864/65, diz em sua ementa que "cria medidas de estímulo à indústria da construção civil". No entanto, argumento de tal singeleza me parece pouco para atribuir à isenção nela contemplada o caráter de incentivo setorial, como mencionado no artigo 41, parágrafo 1º, do ADCT.

Parece-me, examinando com cuidado o alcance dos termos da mencionada Lei nº 4.864/65, que a mesma não se refere a incentivos fiscais, visto que cria uma série de iniciativas visando a estimular, é evidente, o setor da construção civil.

Tais medidas são de caráter financeiro e operacional, visto operar efeitos sobre financiamentos, obrigações e normas atribuíveis a edificações coletivas, entre outros.

As medidas conceituadas como incentivos fiscais são específicas, e têm natureza essencialmente tributária.

A Lei. nº 4.864/65 cria medidas de estímulo à indústria da construção civil. Repito, medidas de estímulo à construção civil, e não medidas de incentivos fiscal à indústria da construção civil. pelo menos assim expressa a sua ementa, argumento esposado pelo ilustre julgador monocrático para fundamentar a revogação da isenção.

Vou mais além no exame de tal fundamento.

Disse o julgador monocrático em sua decisão que:

> "Caracterizada a isenção como incentivo fiscal, concedido ao setor da construção civil, por força do dispositivo constitucional acima transcrito, a partir de outubro de 1990 estaria revogado se não renovado por lei. Esta renovação não ocorreu. A Lei nº 8.402/91 restabeleceu incentivos fiscais sem que aquele previsto no art. 31 da Lei nº 4.864/65 fosse citado. Houve, portanto, a revogação do benefício".

A partir de tal considerável argumento, entendo necessário examinar a Lei nº 8.402/91, que restabelece diversos incentivos fiscais. Chamou-me atenção o artigo 5º da referida lei. Este de dedicou a revogar, expressamente, os incentivos fiscais referentes às leis que menciona.

Entre estas, não encontrei a Lei nº 4.864/65, que criou as medidas de estímulo à indústria da construção civil. Tenho presente que o legislador pretendeu, de forma inequívoca, definir quais os incentivos fiscais restabelecidos e quais os revogados. Se menção não fez à lei objeto da presente discussão, somente posso concluir que esta não e refere a incentivos fiscais, e sim, como a sua ementa sugere, a mero estímulo a indústria da construção civil, estando, destarte, em pleno vigor.

Tenho presente, fundamentado no parecer do ilustre e respeitado Geraldo Ataliba que a Recorrente trouxe aos autos, que tal isenção é de caráter técnico. Como tal, penso que seu alcance não é somente gerar benefícies à indústria da construção civil e sim beneficiar também aos adquirentes das unidades construídas, principalmente as habitacionais.

Não é, portanto, **data venia,** decorrente de incentivo fiscal a isenção concedida nos termos do artigo 45, VIII, do RIPI.

Nestes termos, assiste razão à Recorrente quando alude que tal forma de exclusão do crédito tributário está em pleno vigor.

Reitero, por oportuno, que a Recorrente defendeu tal tese somente **ad argumentandum,** caso não prevalecesse a que agora passo a examinar. Disse a Recorrente, em seu principal argumento, que a sua atividade circunscreve-se a prestação de serviço de concretagem, pelo que sujeito somente ao ISS, de competência dos municípios.

Pelo exame dos autos, verifica-se que a atividade da ora Recorrente tem caráter de especificidade relevante em relação a cada cliente. Sua relação com este decorre de uma necessidade que tem características específicas e individuais e que se aperfeiçoa com o adimplemento daquilo que pretende o cliente, que é a concretagem a ser efetuada em sua obra.

Ao contratar a ora Recorrente, quer o cliente que esta concreto uma laje, uma coluna, uma viga, uma estaca, ou outra parte da obra previamente preparada para receber o concreto.

Pelo exame da farta documentação apensada aos autos. Verifica-se que esta relação tem conotação indiscutivelmente técnica. O cliente pede à Recorrente que concreto a sua obra com base em dados específicos para a mesma, em níveis de quantidade e dosagem dos componentes da mistura que resultam no concreto a ser aplicado. Tal mistura enseja, quanto à sua execução, responsabilidade técnica do fornecedor. Decorrer daí que a mistura é indissociável do desiderato final, que é a concretagem.

Não adquire a ora Recorrente a mistura pronta, responsabilizando-se tão-somente pela colocação do concreto na obra. Não adquire, portanto, um produto dito industrializado, de terceiros, limitando-se a transportá-lo até o local da obra para aplicá-lo. o que faz a Recorrente, precipuamente, é concretar. Para isto, por aspecto de responsabilidade técnica, quanto à dosagem dos componentes, não pode fugir da obrigação de produzir o concreto.

Esta responsabilidade técnica quanto à aplicação e dosagem dos componentes é exercida conjuntamente com o engenheiro responsável pela obra, que estabelece a fórmula a ser utilizada para confeccionar o concreto.

Processo : 10855.000795/94-67
Acórdão : 203-02.395

Esta responsabilidade técnica decorre dos critérios estabelecidos pela ARNT específicos para a concretagem, e está sobejamente provada nos autos, pela anexação dos documentos de fls. 68 a 87. Esta responsabilidade técnica abrange efeitos civis e penais quando danos decorrerem de confecção e aplicação do concreto por negligência por imperícia.

Decorre daí, no meu entendimento, que a ora Recorrente dedica-se a prestar serviço de concretagem, da qual a mistura é decorrente, por indissociável, de responsabilidade técnica de amplas conseqüências. Não se dedica a fornecer, como atividade precípua, um produto denominado concreto, confeccionado a granel, a ser fornecido como eficaz para qualquer pessoa que dele necessite, até porque produto perecível se não utilizado em lapso de tempo medido em horas. Desta foram, me parece patente, da qual o fornecimento da mistura específica, o concreto, é mera decorrência.

Tal serviço, fato gerador da obrigação tributária de competência municipal, descrito na lista de serviços integrante do Decreto-Lei nº 406/68, no item 32.

É bem verdade que o item mencionado ressalva o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeita ao ICMS.

Quais os pressupostos ensejadores da incidência do ICMS? a) fornecimento de mercadorias; b) produzidas pelo prestador de serviços; c) desde que fora do local da prestação.

Quanto ao item a entendo que o concreto fornecido pela prestadora do serviço de concretagem não pode ser considerado mercadoria para efeitos do ICMS e, via de conseqüência, produto para os efeitos do IPI. Sua confecção e seu fornecimento é indissociável do compromisso firmado, que é o de prestação de serviço de concretagem.

Não pode a prestadora do serviço executá-lo sem que providencie a mistura, exigência decorrente de responsabilidade técnica. Não tem esta o objetivo primordial de vender o concreto, nem os seus componentes separadamente. o objetivo é prestar serviço de concretagem.

Quanto ao item **b**, efetivamente, se o objetivo da Recorrente fosse comercializar o concreto, se tal fosse possível, ou seus componentes separadamente, tratar-se-ia de venda de mercadoria, não se cogitando, porém, de prestação de serviços, pelo que nem se aplicaria o Decreto-Lei nº 406/68.

Quanto ao item **c** tenho que a mistura se aperfeiçoa no local da obra, visto ser transportada em caminhões betoneiras, como demonstrado nos autos, que recebem a areia, o cimento, a brita e a água no estabelecimento do prestador, por conveniência operacional, contidos em silos ou depósitos específicos para cada componente, sendo misturados durante o trajeto entre o estabelecimento do prestador e o local da obra.

Nesta, chegando, a mistura então perfeita e acabada, é imediatamente aplicada, pena de perecimento do concreto.

Chamo a atenção para o fato de a incidência do ICMS estar condicionada à existência dos três pressupostos. A falta de um deles afasta a incidência do referido tributo.

Prossigo, para me referir que o Decreto-Lei nº 406 estabelece os princípio para o exercício da competência dos municípios relativamente ao ISS, dizendo no § 1º do artigo 8' que os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto no **caput** do artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

Exsurge do texto o termo "apenas", que afasta a incidência de qualquer outro tributo. Não se pode pretender o entendimento que tal disposição legal se atenha somente aos conflitos de competência gerados entre a incidência do ISS e do ICMS.

Este raciocínio poderia decorres da premissa que a norma legal, por se referir a tais tributos, somente a eles se cingisse. A norma decorreu da reiterada existência de tais conflitos, não se limitando, porém, a gerar efeitos somente relativamente a estes dois tributos.

Quando o comando legal diz que os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, foi mais longe, definiu a competência municipal, afastando de plano qualquer outra.

Pretender fazer incidir o IPI nas operações de concretagem é estabelecer a bitributação, não amparada constitucionalmente."

Destaco ainda, para salientar este entendimento o voto do Conselheiro-Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira, no acórdão de nº 202-06.887:

"Trata-se de mais um litígio envolvendo produto inserido na isenção constante do artigo 31 da Lei nº 4.864/65, que instituiu "estímulos à indústria de construção civil", como conseqüência da revogação tácita desse incentivo, por decorrência do disposto no artigo 41, parágrafo 1º, do ADCT e em face do decurso do período ali estipulado, sem que o mesmo incentivo tivesse sido revalidado.

Aqui os produtos são "tubos de concreto armado", classificado no Código TIPI 68.10.20.0000 - alíquota de 10%.

Preliminarmente, invoca os Acórdãos unânimes desta Câmara de números 202-06.655 e 202-06.670, cujos votos anexo ao presente como parte integralmente deste.

Nos votos em questão, a matéria é exaustivamente examinada em todos os seus aspectos, abrangendo inclusive as principais questões levantadas pela recorrente.

Reitero aqui, à guisa de contestação do recurso, a argumentação constante naqueles votos."

Como se vê, procurei trazer à lide alguns votos e alguns julgados onde se posicionam as partes invariavelmente na mesma linha de raciocínio e entendimento. para finalizar, quero aduzir os seguintes argumentos:

Tais reinteradas decisões, que vão desde a instância singular até a mais alta Corte, me conduziram à consideração de que é de toda a conveniência para administração se ajustar ao referido entendimento, atitude que, aliás, também se ajusta ao nosso sistema constitucional da supremacia do Poder Judiciário.

Ressalva-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 entendida devido, numa evidente busca de conciliação.

Isto posto, temos que, desde a expedição do Decreto-Lei nº 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 como 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 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 e parecer de nossa autoria, de nº 253/70, onde se declara, "**verbis**":

> "De acordo com o disposto no art. 8º desse Decreto-Lei nº 406/68), o ISS tem como fato gerador a prestação de serviço constante de uma lista que anexa, declarando o § 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 justificar 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 equivocam-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 ISQN. Assim, a expressão "apenas ao imposto previsto neste artigo", constante do § 11 art. 8º daquele Decreto-Lei, significa, tão-somente não incidência do ICM, enquanto que o § 2º do mesmo artigo esclarece os caos 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 tributalidade de uma operação pelo IPI, por si só, é suficiente para afastar a possibilidade d 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 tributarias, 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 acompanham 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 IIPI 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, "piso 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10855.000795/94-67
Acórdão : 203-02.395

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 de 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 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, 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.

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 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 1º do artigo 8º 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.

Por essas razões, voto pelo provimento do recurso."

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1995

OSVALDO JOSÉ DE SOUZA