



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	28/06/1999
C	8
	Rubrica

37

**Processo** : 10855.001202/95-70

**Acórdão** : 201-71.708

**Sessão** : 12 de maio de 1998

**Recurso** : 99.021

**Recorrente** : PORTOBLOCO ARTEFATOS DE CIMENTO E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

**Recorrida** : DRJ em Campinas - SP

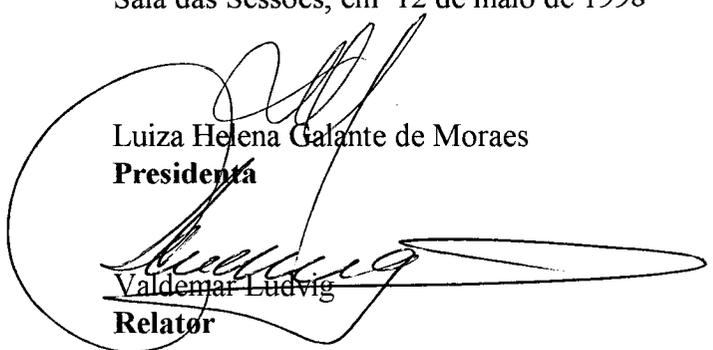
**IPI – CONCRETAGEM** – A inclusão na lista de serviços anexa ao DL nº 404/68, exclui a incidência de qualquer outro tributo. IPI – Inocorrência do fato gerador, face às características da atividade, não havendo solução de continuidade entre o início da mistura no estabelecimento do executor do serviço, o aperfeiçoamento de sua preparação durante o trajeto do caminhão-betoneira até o local da obra e sua entrega nesta, já em forma de serviço.

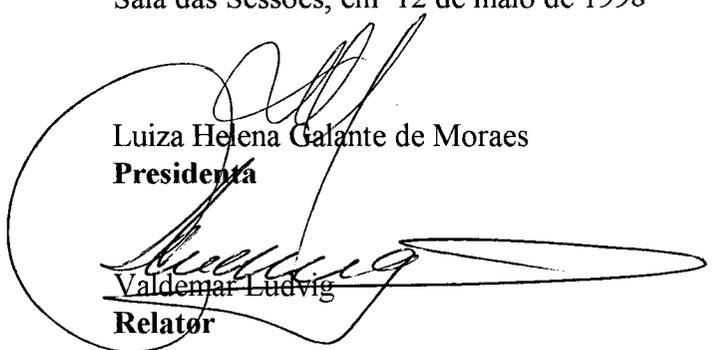
**Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: PORTOBLOCO ARTEFATOS DE CIMENTO E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Sérgio Gomes Velloso.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 1998

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Valdemar Ludvig  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Ana Neyle Olímpio Holanda, Jorge Freire e Geber Moreira.

Sass/GB



**Processo : 10855.001202/95-70**

**Acórdão : 201-71.708**

**Recurso : 99.021**

**Recorrente : PORTOBLOCO ARTEFATOS DE CIMENTO E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA.**

## RELATÓRIO

A empresa acima identificada impugna a exigência consignada no Auto de Infração de fls. 117/119, no valor de 143.802,12 UFIR, acrescido de multa de ofício e juros moratórios, referentes à falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados na venda do produto classificado na posição 3214.90.01.00, nos períodos de outubro de 1990 a maio de 1992.

Conforme Termo de Constatação fls. 94, a empresa tem como atividade o fornecimento de concreto, assim entendido a mistura de cimento com pelo menos um dos seguintes produtos: saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada, pó de pedra, adicionado de água e aditivo retardador de endurecimento, misturados conforme especificações pré-estabelecidas em seus caminhões betoneiras que fazem posteriormente a entrega na obra.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a impugnante contesta o lançamento alegando em suma que :

a) o auto de infração é improcedente pois não leva em consideração a distinção entre "concreto-mercadoria" e prestação de serviços de produção de concreto sob encomenda de cliente;

b) o STF já decidiu que o fornecimento de concreto, não se sujeita ao ICM (Recurso Extraordinário nº 82501-SP);

c) que o Decreto-Lei nº 406/68, determina que os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS.

A autoridade julgadora singular, indefere a impugnação em decisão sintetizada na seguinte ementa:

"Caracterização de industrialização - o concreto, produto derivado da mistura de cimento com pelo menos dois dos seguintes elementos: saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada, pó de pedra e semelhantes, adicionado de água e aditivo retardador de endurecimento; quando previamente dosados e misturados, e transportados e aperfeiçoados para consumo em caminhões-betoneiras, caracterizam industrialização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10855.001202/95-70**

**Acórdão : 201-71.708**

Inconformada com o decidido pela autoridade monocrática, a recorrente apresenta recurso a este Colegiado reiterando suas razões de defesa já apresentadas na fase impugnatória.

Às fls. 179/182, encontram-se as contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional propugnando pela improcedência do recurso voluntário.

É o relatório.



**Processo** : 10855.001202/95-70  
**Acórdão** : 201-71.708

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

Tomo conhecimento do recurso por tempestivo e apresentado dentro das formalidades legais.

A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre a operação de concretagem, após manifestação superior do Poder Judiciário, no sentido de que esta operação não caracteriza industrialização mas sim, serviço de concretagem, acabou por influenciar as decisões emanadas deste Colegiado, e como tal, os mais recentes julgados de uma forma geral estão acompanhando o entendimento da Corte Suprema.

Dentro deste novo entendimento encontramos o Voto do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, atuando como Relator-Designado no Acórdão nº 202-07.836, o qual adoto para fundamentar este voto.

“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 despiciendo 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.



**Processo :** 10855.001202/95-70  
**Acórdão :** 201-71.708

Ressalve-se, contudo, nesse passo, que, ao 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 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 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 406/68, 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 do 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 serviços 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



**Processo** : 10855.001202/95-70  
**Acórdão** : 201-71.708

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, modificado 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 no §1º do 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 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 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 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 prevêm expressamente a incidência sobre as mercadorias fornecidas), como também a do IPI.

Há que apreciar, então se a atividade só envolve o serviço de concretagem, ou se também ocorre o fato gerador do IPI, ou seja, a entrega da mercadoria, isoladamente considerada.



**Processo** : 10855.001202/95-70  
**Acórdão** : 201-71.708

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 concreto, mas sim o produto já inadequado à sua finalidade.

Nesse passo, peço vênica para ler trechos de decisões da mais alta Corte, na qual se descreve o referido serviço.

Assim se pronunciou o Ministro Moreira Alves, relator do RE nº 82.501-SP:

**"A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo a Lei Federal 5,194/65, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem for registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para a sua correta aplicação. O preparo do concreto e a sua aplicação na obra é uma fase da construção civil e, quando os materiais a 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 prestações 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



**Processo** : 10855.001202/95-70  
**Acórdão** : 201-71.708

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)

Em conclusão, e sintetizando o que até aqui foi dito em nosso voto, entendo que: a) caracterizada a atividade de 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 §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 de fato gerador do IPI.

E sendo essas, como são, as razões em que se funda meu voto, entendo despidendo a apreciação da matéria à luz das implicações decorrentes



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

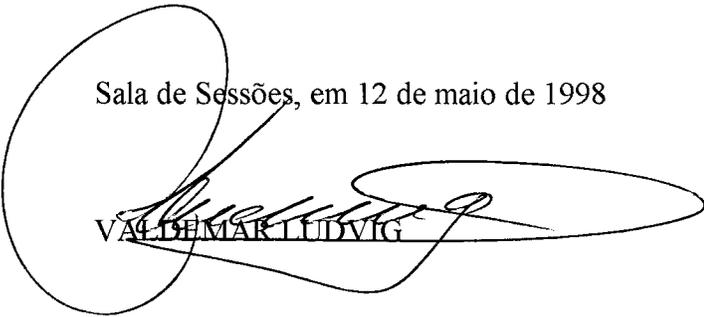
**Processo** : 10855.001202/95-70  
**Acórdão** : 201-71.708

do disposto no § 1º 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."

É o voto.

Sala de Sessões, em 12 de maio de 1998

  
VALDEMAR LUDVIG