



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 27 / 04 / 1999
C	<i>Stelutino</i>
	Rubrica

**Processo** : 10907.000989/96-26  
**Acórdão** : 201-71.684

**Sessão** : 12 de maio de 1998  
**Recurso** : 101.387  
**Recorrente** : CONCREBRÁS S/A  
**Recorrida** : DRJ em Curitiba - PR

**IPI - CONCRETAGEM** - A inclusão na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, exclui a incidência de qualquer outro tributo. Inocorrência do fato gerador, em face das 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: CONCREBRÁS S/A.

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** : 10907.000989/96-26

**Acórdão** : 201-71.684

**Recurso** : 101.387

**Recorrente** : CONCREBRÁS S/A

## RELATÓRIO

A empresa acima identificada impugna o Auto de Infração de fls. 52/63, lavrado pela fiscalização da Inspeção da Receita Federal em Paranaguá - PR, exigindo-lhe o recolhimento das importâncias de 207.641,07 UFIR, e R\$ 76.393,24 (setenta e seis mil trezentos e noventa e três reais e vinte quatro centavos), pelo não recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incidente sobre a operação de concretagem, referente aos períodos de apuração compreendidos entre a 1ª quinzena de 1991 a 3º decêndio de 1996.

A ação fiscal está fundamentada nos seguintes dispositivos legais: artigos 55, I, "b", e II, "c", 107, II c/c oitavo, terceiro, ...; 22, II; 112, IV e 59; todos do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Em sua impugnação apresentada tempestivamente, a impugnante contesta o procedimento administrativo alegando em suma:

a) que o objetivo primordial da empresa é de prestar serviços de concretagem, que conta com profissionais devidamente registrados no CREA, assumindo a responsabilidade técnica perante as obras em que presta seus serviços de concretagem;

b) que o concreto dosado em central, como o próprio termo define, simplesmente mistura os materiais, que se processam em caminhões betoneira, sem perder as suas características, para dar origem a outro material, que não é produto novo, apenas resultado da mistura dosada;

c) que, não sendo o concreto um produto novo, mas sim, uma simples mistura de outros produtos, não pode ser alcançado pelo IPI, uma vez que inexiste, na hipótese, a industrialização de produtos;

d) que a revogação de isenções, benefícios e incentivos fiscais ocorrida em face da confirmação exigida pela Constituição Federal de 1988, nas disposições transitórias, nos termos do art. 41 do ADCT, não teve o condão de tornar exigível o IPI sobre os serviços de concretagem.

A autoridade julgadora de primeira instância, indefere a impugnação em decisão sintetizada na seguinte ementa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10907.000989/96-26  
**Acórdão** : 201-71.684

**“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Períodos de - 2-01/91 a 3-09/96 - A operação de mistura de pedra, areia, cimento e outros materiais, efetuada em betoneiras, no trajeto da usina, até a obra, caracteriza-se como industrialização, na modalidade de transformação (art. 3º, inciso I do RIPI/82), e se acha entre as isenções constantes da Lei nº 4.864/65, art. 31 (Portaria - MF nº 263/81, subitem 2.1); trata-se de incentivo de natureza setorial (construção civil), revogado em face da sua não-renovação (ADCT, art. 41, §1º), sendo exigível o IPI a partir de 05/10/90.

A incidência do ISS sobre a concretagem não exclui a incidência do IPI sobre a preparação, na entrega ao consumidor (Parecer Normativo 83/77).”

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

Às fls. 259/261, encontram-se as contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, propugnando pela manutenção do lançamento.

É o relatório.



**Processo** : 10907.000989/96-26  
**Acórdão** : 201-71.684

### 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 com 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 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.



**Processo** : 10907.000989/96-26  
**Acórdão** : 201-71.684

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 (DI 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 mesmo contestava, precisamente, essa alegação do representante da União Federal, a saber:



**Processo** : 10907.000989/96-26  
**Acórdão** : 201-71.684

“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.

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



**Processo** : 10907.000989/96-26  
**Acórdão** : 201-71.684

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 *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 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 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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10907.000989/96-26

Acórdão : 201-71.684

**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 do disposto no § 1º do art. 41 do 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, 12 de maio de 1998



VALDEMAR LUDVIG