



|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C   | De 17 / 04 / 1997     |
| C   | <i>stoluntino</i>     |
|     | Rubrica               |

384

**Processo : 10930.002594/92-65**

**Sessão : 22 de junho 1995**

**Acórdão : 203-02.263**

**Recurso : 95.561**

**Recorrente: USIMIX SERVIÇOS DE CONCRETAGEM LTDA.**

**Recorrida : DRF em Londrina - PR**

**IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM** - A inclusão na Lista de Serviços anexa ao Decreto Lei nº 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 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 USIMIX SERVIÇOS DE CONCRETAGEM LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausentes os Conselheiros Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões, em 22 de junho de 1995

Osvaldo José de Souza  
**Presidente e Relator**

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

jmf/mas-rs/ja



**Processo : 10930.002594/92-65**

**Acórdão : 203-02.263**

**Recurso : 95.561**

**Recorrente : USIMIX SERVIÇOS DE CONCRETAGEM LTDA.**

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração (fls. 39/40) em decorrência da falta de lançamento e recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, devido pela saída (aplicação) de concreto fresco e argamassas, classificados na posição 3823.50.0000 da TIPI, industrializado pela recorrente, no período de 05.10.90 a 31.12.91.

No recurso que sobe a este Colegiado, a recorrente repisa os pontos expendidos na impugnação, onde alega o que se segue:

1. Segundo se colhe do auto de infração, a Suplicante foi autuada por ter deixado de lançar e recolher o IPI nas saídas de produtos de sua fabricação, denominados argamassas e concretos, não refratários, classificados na posição 3823.50.0000 da TIPI, aprovada pelo Decreto número 97.410/88.

2. De acordo com a Fiscalização, por força do disposto no artigo 41 e seu parágrafo primeiro, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal de 1988, a partir de 05 de outubro de 1990 as argamassas e concretos acima referidos perderam a isenção prevista no artigo 45, VIII do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto número 87.981/82, ficando sujeito, portanto, à tributação desde aquela data, pela alíquota de 10%.

3. Foram dados como infringidos os dispositivos do RIPI/82 que tratam da obrigação do industrial de efetuar o lançamento e o recolhimento do IPI nas saídas dos produtos de sua industrialização, em razão, como dito, de se reputar revogada a isenção do inciso VIII do artigo 45, do mencionado Regulamento, por não ter sido ela reconfirmada por Lei, nos termos preconizados pelo artigo 41, parágrafo primeiro, do ADCT.

4. Em decorrência disso, exige-se da Suplicante todo imposto que não teria sido pago desde 05 de outubro de 1990, data em que se considera revogada a referida isenção, sem prejuízo dos acréscimos legais, inclusive multa punitiva de valor equivalente a 100% do imposto.



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

5. Ocorre, porém,, que o auto de infração ora não impugnado não reúne condições mínimas para prosperar, sendo manifestamente improcedente, pois, consoante restará demonstrado no decorrer desta impugnação, a atividade desenvolvida pela Suplicante não está nem nunca esteve sujeita ao IPI, senão vejamos.

6. O raciocínio desenvolvido pela fiscalização parte da premissa segundo a qual a concretagem só não era tributada pelo IPI porque havia a isenção do artigo 45, VIII do RIPI./82 (Lei número 4.864/65, art. 31, com a redação dada pelo artigo 29 do DL número 1593/77, que alterou o artigo quarto do DL número 400/68). Tratando-se, segundo o Fisco, de isenção que configurava incentivo fiscal de natureza setorial, para continuar válida haveria de ser confirmada por Lei no prazo de dois anos a contar da promulgação da nova Constituição, a teor do disposto no parágrafo primeiro do artigo 41 do seu ADCT. Como não houve esta revalidação, a isenção perdeu sua eficácia, fora revogada, daí porque o IPI passaria a ser devido.

7. Conquanto aparentemente sedutor, o raciocínio do Fisco não se sustenta, pois a premissa no qual se assenta, qual seja a de que o imposto não era devido porque havia uma isenção, é inteiramente falsa. Conforme passa a demonstrar, a atividade da Suplicante, como de toda e qualquer outra concreteira, qual seja a concretagem, jamais esteve inserida no campo de incidência do IPI. Para demonstrar isso, faz-se necessário primeiro uma incursão no campo da hipótese de incidência do IPI. não se tratava de isenção como supõe o Fisco, mas de hipótese de não incidência do IPI, especialmente para desvendar o seu aspecto material.

8. Examinando a hipótese de incidência do IPI, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino observam, inicialmente o seguinte:

“De início, diga-se que o conceito de industrialização, para fins de IPI, é meramente acessório, já que a Constituição brasileira não prevê a tributação da industrialização, senão da operação que tem produto industrializado por objeto, que é coisa diferente (art. 21, par. 3). Daí que, nessa hipótese, o que se põe em questão é, na verdade, a distinção entre produtos resultantes de uma atividade industrial e bens resultantes de uma atividade de serviço. A consideração desta distinção descortina um imenso universo à indagação do cientista do Direito.



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

Ora - juridicamente e num conceito simplificado - produto industrializado é o que se produz para vender. Vale dizer, não é a atividade produtiva que se vende, mas apenas o seu resultado (é por isso que no caso, envolve-se um dar e não um fazer). A seu lado as simples coisas que decorrem da atividade de serviço, enquanto tais, não são objeto de tráfico industrial, não são vendidas, mesmo porque já estão absorvidas pela precedente alienação do próprio processo de elaboração do qual resultam; este sim é vendido (por isso nessas hipótese, existe um fazer e jamais um dar.”

Rev. Dto. Tributário, vol. 37, p. 147/148)

9. Prosseguindo, os renomados juristas asseveram que:

“O quadro constitucional do IPI conduz, portanto, a essa inexorável conclusão: gravam-se atos ou operações tão somente qualificados pelo objeto material ao qual referidos, ou seja: os produtos industrializados. Essa cláusula objetiva exerce função meramente delimitadora ou restritiva do conteúdo da operação tributável. Em outras palavras: o IPI incide sobre operações; não todas, porém.

Do universo dos atos que os industriais podem realizar, apenas autorizam a incidência do tributo os (atos) que digam específico respeito que tenham por objeto produtos industrializados. O produto é, assim, nesse contexto, simples elemento de determinação da operação tributável. Não constitui em si mesmo o núcleo da hipótese de incidência do IPI.”

(ob. cit., p. 149).

10. E depois, invocando o magistério de Rubens Gomes de Souza, concluem nos seguintes termos:

“Fica manifestada a inteligência de Rubens Gomes de Souza, da qual nos fazemos seguidores, quanto a que não basta, para configurar a hipótese de incidência do IPI, a só existência, quer do objeto (produto) quer do ato (operações); impõe-se a conjugação de ambos, relacionados como ato e seu objeto. Em outras palavras: não basta a existência do produto, nem o que com ele fisicamente possa acontecer (saída, entrada, etc.), se ele não se constituir em objeto de uma operação que qualifica sua movimentação iniciada pela saída.



**Processo :** 10930.002594/92-65

**Acórdão :** 203-02.263

Aí o dado nuclear a ser considerado: à falta de operação, inexistência de fato imponible de IPI. Por isso, o que seja produto industrializado e eventualmente saída do estabelecimento produtor sem constituir-se em objeto de uma operação, não é tributável, porque tal singela saída, em si mesma considerada, não configura exteriorização de um processo legalmente qualificado: o processo exige (1) a produção (2) a prática do ato negocial e o conseqüente (3) impulso à circulação (que se exterioriza pela saída)

Na operação, assim, está o cerne da hipótese da incidência do IPI, como consagrada constitucionalmente.”  
(ob.cit.,p.150)

11. Assim o IPI é imposto que grava as operações com produtos industrializados, entendidos como tais os decorrentes de um processo de industrialização. Sua incidência pressupõe a existência de atividade industrial da qual resulte um produto, denominado produto industrializado. Exige, 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.

12. Assentado que o IPI só incide se houver produto industrializado e, portanto, industrialização, resta demonstrar que no caso específico da atividade desenvolvida pela Suplicante, a concretagem não tem lugar o IPI, pois o concreto não é produto industrializado nem resulta de qualquer processo de industrialização.

13. Na qualidade de empresa que atua no ramo da engenharia civil, contando profissionais habilitados para esse fim, com registro regular no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, a Suplicante celebra com seus clientes contratos de empreitada de construção civil, objetivando a prestação de serviços de concretagem, nos volumes e condições especificados nos próprios contratos.

14. A concretagem consiste na operação de preparo do concreto e a sua aplicação na obra hidráulica ou de construção civil. São duas fases distintas, quais sejam, a dosagem dos materiais que compõem o concreto de acordo com as necessidades de cada obra, observadas as normas técnicas a respeito, e a aplicação dos materiais assim dosados nas formas adrede preparadas.



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

15. O concreto por sua vez á a mistura em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra, brita e água. Sendo assim, o concreto em si mesmo não é um produto novo, qualificando-se como simples mistura de materiais que, nessa mistura de materiais não perdem sua individualidade para darem origem a um novo produto. E certo que vez ou outra alteraram-se os componentes dessa mistura, mas isto é irrelevante. O que importa realmente é que o concreto não é um produto, sendo simplesmente o nome dado a uma mistura de determinados materiais, mistura esta que é destinada inequivocamente a ser utilizada em obras hidráulicas ou de construção civil. Isso é indiscutível.

16. Disso se infere que a concretagem, atividade que consiste no preparo e aplicação do concreto em obras hidráulicas ou de construção civil, nada mais é que um serviço técnico auxiliar da construção civil. Não há venda de nenhum produto e sim mera prestação de serviço. Aliás, os clientes da Suplicante não adquirem dela qualquer produto, mas tão somente o serviço técnico de preparo adequado de determinados materiais para emprego em obras de construção civil ou obras hidráulicas.

17. O fato do concreto ser preparado em betoneiras acopladas a caminhões-mistura mecânica no trajeto até a obra, e não manualmente no próprio local da obra, não descaracteriza a atividade como serviço auxiliar de construção civil. E o mesmo serviço técnico de mistura de determinados materiais em proporções que variam de obra para obra.

18. Que se trata de típica prestação de serviços realmente não há a duvidar, pois até o Supremo Tribunal Federal já reconheceu há muito tempo ser esta a natureza da concretagem. Trata-se de jurisprudência absolutamente pacífica e que se firmou por ocasião da tentativa por parte dos Estados de tributarem a concretagem pelo antigo ICM. Confira-se a título exemplificativo, a decisão proferida pela Excelsa Corte quando do julgamento do RE número 82.501-SP:

“ICM. a ele não está sujeito o fornecimento de concreto para construção civil que vai sendo preparado em betoneiras acopladas a caminhões, no trajeto até a obra. Inexistência, no caso, de coisa julgada, por falta de identidade da causa pretendi.

Recursos extraordinários não conhecidos.”



Processo : 10930.002594/92-65  
Acórdão : 203-02.263

19. E do voto do Ministro Moreira Alves destacam-se, por extremamente elucidativos, os seguintes trechos: "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 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, e não - como pode ocorrer com a colocação de placas de cimento pré-fabricada - venda de mercadoria produzida por quem igualmente se obriga a instalá-la na obra. Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da sua utilização na obra. Quer na preparação da massa, que na sua colocação na obra, o que há é a prestação de serviços, feita em geral, sob a 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 que já venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura meramente física, ajustada às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente por quem tenha habilitação para elaborar os cálculos e aplicar a técnica, indispensáveis à concretagem. Estas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricadas, estas, sim, mercadorias:"..."De tudo isso concluo que a 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. Material, mesmo misturado para fim específico de utilização em certa obra, não se confunde com mercadoria." (RTJ77/959).

20. Assim, a preparação do concreto, seja feita na obra, seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, como no caso da Suplicante, é prestação de serviço técnico, que consiste na mistura física de materiais, da qual não resulta nenhum produto industrializado. Não há produto industrializado porque a concretagem não é industrialização.



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

21. Não havendo produto industrializado, assim considerado o resultante de um processo de industrialização, não se pode cogitar de tributação pelo IPI, pois, como visto, o IPI é imposto cuja materialidade da hipótese de incidência identifica-se com uma operação que tenha por objeto um produto industrializado. É precisamente este o caso da atividade desenvolvida pela Suplicante, que não envolve nenhuma fabricação de produto, mas mero preparo de uma massa, o concreto, e sua aplicação em uma obra de engenharia, reconhecidamente um serviço auxiliar da construção civil.

22. Por constituir simples mistura física de materiais, o concreto encontra-se fora do campo de incidência do IPI, que tem por objeto a tributação de operações com produtos industrializados. Na hipótese ora examinada, concretagem, inexistente industrialização, produto industrializado e, portanto, operação com produto industrializado, pelo que é absolutamente incontestável não ser a Suplicante contribuinte do IPI. O imposto simplesmente não incide no caso vertente.

23. O próprio Fisco Federal já reconheceu que no caso da concretagem não há industrialização nem produto industrializado, não havendo portanto incidência do IPI. Com efeito, decidindo recurso “ex officio” interposto no Processo número 14.083/68, a Superintendência da Receita Federal em São Paulo conclui que: “5. Ora tal “produto” encontraria tributação na Lei do IPI pela regra de classificação dos produtos compostos - preparações, misturas, etc. - se fosse realmente produto industrializado. Mas não é, pois não passa de um processo ambulante de manutenção dos componentes na impossibilidade de se unirem antes da aplicação na obra a que se destinam - caso em que se inutilizaria para o fim visado. Não é “produto”, portanto ao sair do estabelecimento fato gerador do IPI, - e só será depois de aplicado e consolidado na obra, sob a forma de estrutura resultante, que ninguém pensaria em tributar, aliás. ... 6. Entendo assim, que a mistura para concreto, nas condições tratadas no processo, não foi tributada pela Lei 4.502/64, pelo que NEGÓ provimento ao recurso “ex officio” para confirmar a decisão recorrida, integralmente.”

24. Cabe ressaltar, por oportuno, que a decisão da Superintendência da Receita Federal em São Paulo, reconhecendo a não incidência do IPI na concretagem foi proferida em 1970, portanto quando já estava em vigor o Decreto-Lei 400, de 30 de dezembro de 1968, sendo certo que a mesma não fez qualquer menção ao referido diploma legal. Isso demonstra que a isenção a que se refere o DL 400/68, cuja revogação constitui base do auto de infração ora contestado, nada tem que ver com a concretagem, que sempre foi e continua sendo atividade não sujeita ao IPI.



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

25. Sendo típica prestação de serviço e não industrialização, não há se falar em IPI, estando a concretagem sujeita apenas ao imposto de competência dos município, sobre serviços de qualquer natureza, o ISS, como aliás, já reconheceu reiteradas vezes o Supremo Tribunal Federal. É serviço auxiliar da construção civil, enquadrado no item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei número 406/68, com redação que lhe foi dada pela Lei Complementar número 56/87.

26. Aliás, se a tributação se dá pelo ISS, excluída está a incidência do IPI, pois a própria Constituição Federal já afasta qualquer superposição dos campos de incidência destes dois tributos. Sendo distintas as materialidade do IPI e do ISS, não há à menor possibilidade de incidência simultânea desses dois impostos.

27. Assim, fazemos referência doutrinária que melhor poderá ilustrar este ilustrar este entendimento, seguindo o conhecimento de Antônio Maurício da Cruz, que advertiu que no plano lógico-jurídico não existe possibilidade de conflitos em matéria de tributação: - "A introdução do Imposto Sobre Serviços no sistema tributário brasileiro e, principalmente, o advento dos Decreto-Leis 406/68 e 834/69, que hoje têm eficácia de lei complementar dirimidora de conflitos, acabaram por afetar consideravelmente o campo material de incidência do IPI, sendo este dois impostos mutuamente exclusivos. ... Onde cabe o imposto federal não cabe o municipal, ou vice versa, sendo a dificuldade de identificação da competência apenas um problema do intérprete, pois a Constituição não comporta este tipo de conflito." (in "O IPI-Limites Constitucionais", RT-São Paulo, 1984, p. 51).

28. Este também o entendimento de José Eduardo Soares de Melo: "O cerne da distinção, não há dúvida alguma, emerge da característica, do conceito, da nota fundamental do ato ou situação plasmada (materialmente) na Constituição. A prestação de serviço demanda esforço humano, pessoal (personalizado), que pode ou não traduzir-se em um bem corpóreo ou mesmo implicar na utilização de materiais, sem que tolha ou desvirtue sua efetiva natureza (obrigação de fazer). O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de "operações" (jurídicas, jamais tecnológicas) implicando em obrigação de "dar" (a exemplo do ICMS), um bem objeto de anterior elaboração." (in Imposto Sobre Produtos Industrializados na Constituição de 1988, RT, 1991, p. 125).



**Processo : 10930.002594/92-65**  
**Acórdão : 203-02.263**

29. Portanto ao contrário do que alegado no auto de infração ora contestado, 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 par. 1 do artigo 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 nem envolve industrialização, não sendo o concreto produto industrializado, pelo que não há sequer cogitar tributação pelo IPI.

30. O fato de haver previsão na posição 3823.50.0000 da TIPI, não significa em absoluto que o concreto e a argamassa fornecidos pela Suplicante constituam produtos industrializados e, portanto, sujeitos à incidência do IPI. Assim é que não há confundir o concreto e a argamassa preparados e aplicados pela Suplicante com os concretos e as argamassas normalmente encontrados nas lojas de materiais de construção, estes sim passíveis de tributação pelo IPI, porquanto enquadrados no conceito de produto industrializado e porque podem constituir objeto de venda.

31. No caso da Suplicante e demais concreteiras não há venda de produto industrializado, mas mera prestação de serviço. A preparação do concreto e da argamassa feitos pela Suplicante obedecem a critérios de seleção e dosagem dos materiais que os compõem, atendendo aos critérios e especificações ajustados com os clientes, que buscam um ou outro traço técnico, daí falar-se em mistura que varia de obra para obra. Além da preparação da massa propriamente dita, há também, a fase da aplicação na obra hidráulica ou de construção civil. Em suma, não é a mesma argamassa e o mesmo concreto que são encontrados nos estabelecimentos que exploram venda de materiais de construção, estes sim produtos industrializados, conhecidos como argamassa ou concreto semi-prontos, cujas embalagens já trazem as instruções necessárias à obtenção da massa padrão.

É o relatório.



Processo : 10930.002594/92-65  
Acórdão : 203-02.263

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO JOSÉ DE SOUZA

Para aclarar e dirimir a questão peço vênica 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 em 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 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)



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

ABREU:

2 - Ainda o SUPREMO, nº RE 93.508, Relator Ministro LEITÃO DE

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 esse 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 de serviço, não se sujeitando à incidência do ICM.

- Precedentes o Colenda STF."



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

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 consoma 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 de serviço, não se sujeitando à incidência do ICM.

- Precedentes o Colenda STF."



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

5- A Colenda 2.<sup>a</sup> 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 á exaustão, constitui um serviço. E a prestação desse serviço é fato gerador do ISS, listado que se acha no item 32 da tabela anexa á Lei Complementar 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 colecionadas 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



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

Aplicação da Constituição, art. 24, II, c.c. os arts. 8 § 1º, do Decreto-Lei nº 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 nº 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, clichéria, 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. setença" *a quo, onde se lê:*

.....

As impetrantes executando os serviços especificados no item 53 acima acima transcrito ficam sujeitas, apenas, ao ISQN, a teor do disposto no parágrafo 1º do art. 8º do Decreto Lei nº 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 mercadorias. Mesmo assim, as impetrantes estão sujeitas, apenas, ao ISQN, consoante o disposto no parágrafo 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68.



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

.....

Além do mais, estabelecidos o conflito, entre as disposições contidas no RIPI e Parecer Normativo nº CST 127/71, de um lado, e a norma do § 1º do art. 8º 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 § 1º do art. 8º do Decreto Lei nº 406/68, modificado pelo Decreto Lei nº 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, "piso facto", está repelindo a incidência de qualquer outro tributo."

Ainda o TRF, na Apelação Civil nº 82.606 - SP:

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

- 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 8º, § 1º, do Decreto-Lei número 406, de 1968, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei nº 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:



Processo : 10930.002594/92-65  
Acórdão : 203-02.263

"Efetivamente, a operação de gravação realizadas pela autuada nos termos do artigo 3º, em especial o inciso III, do Regulamento o Imposto sobre produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 e que tem seu fundamento na Lei nº 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 nº 406/68, com força de Lei Complementar dadas as circunstâncias em que foi editado, e posteriormente a Lei Complementar nº 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 competência 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 gráficas, 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.**



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

NÃO HAVENDO SOLUÇÃO DE CONTINUIDADE ENTRE O PREPARO DA MISTURA E O DA APLICAÇÃO NA 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 entregue 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 nº 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, extraído 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 dormir, botina popular etc.). Tais isenções se prevêm 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 pessoa pobres, economicamente insuficientes. Ou, como lembra Paulo Barros Carvalho, a isenção do imposto sobre a renda de salários dos diplomatas estrangeiros, não para incentivar qualquer coisa, mas para cumprir a reciprocidade reclamada por acordos diplomáticos (Curso de Direito Tributário, S. Paulo Saraiva, p. 306).



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

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.

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



**Processo : 10930.002594/92-65**

**Acórdão : 203-02.263**

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 se 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 benefício 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 RPII.

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



Processo : 10930.002594/92-65  
Acórdão : 203-02.263

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.

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.



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

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.



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

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 princípios para o exercício da competência dos municípios relativamente ao ISS, dizendo no § 1º do artigo 8º 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 decorrer 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:



**Processo :** 10930.002594/92-65  
**Acórdão :** 203-02.263

"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 consequência 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 exhaustivamente 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 par a 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.



Processo : 10930.002594/92-65

Acórdão : 203-02.263

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 § 1º 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



**Processo : 10930.002594/92-65**

**Acórdão : 203-02.263**

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 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 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 sequência 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.



**Processo : 10930.002594/92-65**

**Acórdão : 203-02.263**

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.

Sala das Sessões, em 22 de junho de 1995

OSVALDO JOSÉ DE SOUZA