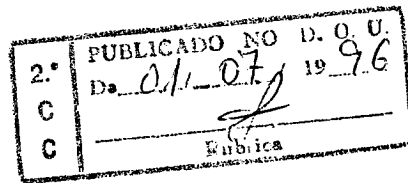




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



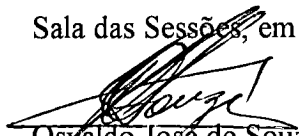
Processo nº : 11065.001546/93-77  
Sessão de : 25 de maio de 1995  
Acórdão nº : 203-02.215  
Recurso nº : 97.139  
Recorrente : CONCRETEX S.A.  
Recorrida : DRF em Novo Hamburgo - RS

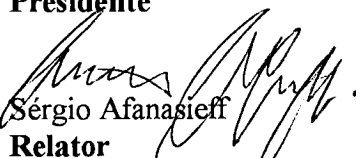
**IPI - Serviço de concretagem.** A inclusão na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 (c/ alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo. Inocorrência do fato gerador, face às características de serviço da atividade, não havendo solução de continuidade entre o início da mistura no estabelecimento do executor do serviço e o aperfeiçoamento de sua preparação durante o trajeto do caminhão-betoneira até o local da obra e sua entrega nesta.  
**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 o Conselheiro Sebastião Borges Taquary.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 1995

  
Osvaldo José de Souza  
**Presidente**

  
Sérgio Afanasieff  
**Relator**

  
Maria Vanda Diniz Barreira  
**Procuradora - Representante da Fazenda Nacional**

VISTA EM SESSÃO DE

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 11065.001546/93-77  
Acórdão n° : 203-02.215  
Recurso n° : 97.139  
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. 47/48:

“O contribuinte acima identificado foi autuado pela fiscalização do IPI, que exige o recolhimento de 98.113,18 UFIR, incluídos juros e multa. O Auto de Infração é decorrente da falta de lançamento e recolhimento do IPI no período de janeiro de 1991 a fevereiro de 1993, relativamente a venda de concreto.

A legislação infringida foi discriminada pelo autuante.

Tempestivamente foi apresentada impugnação, de fls. 26 a 34, que, resumidamente, apresenta as seguintes razões:

a) - O concreto, por se constituir em simples mistura física de materiais, encontra-se fora do campo de incidência do IPI, que tem por objeto a tributação de operações com produtos industrializados;

b) - A empresa autuada não efetua a venda de um produto, no caso o concreto, mas sim a prestação de um serviço, sujeita apenas a tributação municipal (ISS) e para isso, está registrada nos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREAs) e obrigada ao registro da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART);

c) - A concretagem não era atividade que se encontrava isenta e por força do decurso do prazo de dois anos a que se refere o § 1º do art. 41 do ADCT da CF de 1988 perdeu esse favor fiscal. A concretagem jamais foi tributada pelo IPI e continua não sujeita a ele.

d) - Não existe saída de produto, o material que sai da empresa não é concreto, mas uma betoneira contendo água, cimento, pedra e areia. O “serviço” é feito durante a viagem e, às vezes, continua na obra;

e) - A concretagem não é fabricação de mercadoria, mas uma fase de construção;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 11065.001546/93-77  
Acórdão n° : 203-02.215

f) - A fiscalização considerou, no auto, apenas parte dos créditos relativos aos materiais adquiridos de terceiros, pelo que deve o processo ser revisado.

O contribuinte junta à Impugnação tão-somente a procuração de fls. 35."

A manifestação fiscal prevista no artigo 19 do Decreto n° 70.235/72 foi formalizada pelo autuante, em 21.09.93.

A decisão *a quo* considerou procedente o lançamento e foi assim ementada:

**"04.04.01.00 - INDUSTRIALIZAÇÃO - TRANSFORMAÇÃO**

Constitui industrialização a mistura de matérias-primas que vão constituir o concreto usado em construção civil. Tal produtos se encontrava até setembro de 1990 abrigado pela isenção do artigo 45, VIII, do RIPI/82, revogado pelo artigo 41, parágrafo primeiro, das Disposições Transitórias da Constituição Federal, por não ter sido confirmado em lei.

**IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE."**

O recurso voluntário repisa os argumentos já expendidos na peça impugnatória.

Ao final a recorrente pede o cancelamento da autuação e da conseqüente exigência fiscal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11065.001546/93-77  
Acórdão nº : 203-02.215

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SÉRGIO AFANASIEFF

Este Conselho, em sua Segunda Câmara, já se havia pronunciado pela incidência do IPI sobre as preparações utilizadas na atividade de concretagem, por três ou quatro ocasiões, em tempos recentes, em votos proferidos pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

A atividade em questão, desde os componentes utilizados, a sua mistura e o seu preparo em caminhões-betoneira, no seu trajeto até a obra e, por fim, a sua colocação já na concretagem a que é destinada é do conhecimento dos Conselheiros aqui presentes.

Esta consideração preliminar é para se chegar à modificação do entendimento sobre a matéria.

Sobre este ponto estas são as palavras do Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira:

“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 conveniência para a administração se ajustar ao referido entendimento, atitude que, aliás, também se ajusta ao nosso sistema constitucional da supremacia do Poder Judiciário.

Ressalve-se, contudo, nesse passo, que, no atual estágio, as referidas decisões, em tese, ainda não nos obrigam, por isso é que manifesto todo o meu respeito pelo eventual entendimento de meus ilustres pares, em defesa da tese contrária.

Veja-se, contudo, que, em circunstâncias semelhantes, no caso dos produtos da indústria gráfica (envolvendo IPI e ISS), as também sucessivas decisões judiciais, pela exclusiva tributação do ISS, levaram o Poder Executivo, através do Decreto-Lei nº 2.471/88, a cancelar os débitos do IPI que, até aqueles pronunciamentos judiciais, a administração entendia 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11065.001546/93-77  
Acórdão nº : 203-02.215

interferência tinha com o IPI. Até pela sua ementa que declarava dar “normas sobre o ICM e o ISS”. E que o artigo 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 de parecer de nossa autoria, de nº 253/70, onde se declara, “*verbis*”:

“De acordo com o disposto no artigo 8º desse Decreto-Lei (DL 406/68), o ISS tem como fato gerador a prestação de serviço constante de uma lista que anexa, declarando o parágrafo 1º do citado artigo: “os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo” (omissis), evidentemente no sentido de excluir o ICM, que é o outro imposto regulado no referido Decreto-Lei. Não assim o IPI, ou outros tributos federais.”

Agora, detendo-me em uma dessas decisões, vejo nela, quanto a esse aspecto, uma justificativa básica para 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, 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 do parágrafo 1º do artigo 8º daquele Decreto-Lei, significa, tão somente não incidência do ICM, enquanto que o parágrafo 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11065.001546/93-77  
Acórdão nº : 203-02.215

municipal.” “Tais assertivas, porém, não podem medrar - contesta o ilustre relator - O Sistema Tributário Brasileiro é um só, comportando todas as leis tributárias sejam de que natureza forem. Por ser único, tal sistema forma um todo harmonioso, não comportando fragmentações. Assim, se o parágrafo 1º do artigo 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 o 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 entrega diretamente no serviço. Enfim, o produto é indissociável de sua finalidade, que é o serviço de concretagem.

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

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

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

“A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções



Processo nº : 11065.001546/93-77  
Acórdão nº : 203-02.215

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 técnicas 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**, feitas, em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade e 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 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.

Acrescentou 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11065.001546/93-77  
Acórdão nº : 203-02.215

onde se solidifica, seja essa mistura efetuada no local de trabalho, seja fora dele.” ... (destacamos e sublinhamos)

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 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.**”

A respeito da citação grifada acima e a título de reforço à tese esposada, apresento voto do não menos ilustre Conselheiro Elio Rothe em caso que tratava de operação de prestação de serviços para terceiros, incluída na Lista de Serviços anexa à legislação complementar sobre o ISS, excluindo a mesma da incidência do IPI (Acórdão nº 202-04.323).

Ei-lo:

‘Efetivamente, a operação de gravação realizada pela autuada, nos termos do artigo 3º, em especial o inciso III, do Regulamento do 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 da 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 Constituição 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 competências.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11065.001546/93-77  
Acórdão nº : 203-02.215

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 enquadrassem nos conceitos de industrialização específicos do IPI.

No caso em exame, a operação praticada pela autuada, para terceiros, conforme autuação, está entre aquelas listadas na citada legislação complementar e, portanto, excluída da incidência do IPI.”

Pelas razões acima expostas, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 1995

  
SÉRGIO AFANASIEFF