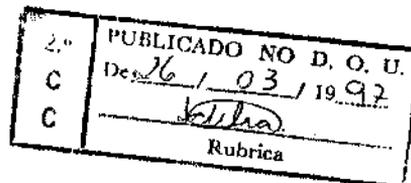




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



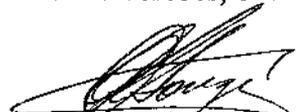
**Processo** : 13770.000125/92-52  
**Sessão de** : 06 de dezembro de 1995  
**Acórdão** : 203-02.531  
**Recurso** : 96.251  
**Recorrente** : TERCON TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÃO S.A.  
**Recorrida** : DRF em Vitória - ES

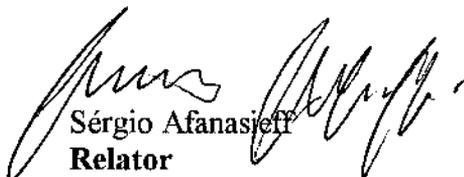
**IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - CONCRETO - NÃO-INCIDÊNCIA** - O preparo e fornecimento de argamassa para construção civil, mediante empreitada, é serviço da mesma natureza jurídica que a elaboração de concreto em iguais circunstâncias - irrelevante no caso a suposta qualificação técnica diferenciada, enquadrando-se com mais propriedade em tributo diverso - (Tabela anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 - item 32). Acatamento ao pronunciamento jurídico sobre o tema. Precedentes deste Colegiado Administrativo. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TERCON TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÃO S.A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1995

  
Osvaldo José de Souza  
**Presidente**

  
Sérgio Afanasieff  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mauro Wasilewski, Sebastião Borges Taquary, Celso Ângelo Lisboa Gallucci, Ricardo Leite Rodrigues e Tiberany Ferraz dos Santos.

/eaal/CF/HR



**Processo** : 13770.000125/92-52

**Acórdão** : 203-02.531

**Recurso** : 96.251

**Recorrente** : TERCON TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÃO S.A.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos sob exame, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida:

“A empresa em epígrafe foi autuada, em 21/05/92, por ter dado saída a concreto betuminoso usinado a quente, produto de sua fabricação, sem o destaque e recolhimento do IPI, emitindo somente notas fiscais de prestação de serviço. Apenso se acha Termo de Verificação e de Encerramento de Fiscalização, de igual conhecimento da autuada.

Foram infringidos os artigos 29, II; 54, § 1º; 55, I, b; 62; 63, II; 107, II e 242, XI, todos do Decreto Nº 87.981, de 23/12/92 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados), havendo, em concomitante, a aplicação da multa de 100% do art. 364, II, do mesmo regulamento.

A empresa instalou o litígio, vazado nestes termos:

- que não houve a descrição do fato gerador do imposto, nem foi determinada a matéria tributável, não discriminando também as obrigações principal e acessória;

- que a atividade da empresa é de prestação de serviço de engenharia, abrangido pelo Decreto-Lei Nº 406, de 31/12/68, daí só poder a atividade de construção civil por empreitada ser tributada pelo ISS, de competência municipal;

- que, por força do citado DL e do Decreto-Lei Nº 834, de 08/09/69, deve-se respeitar a lista de atividades enquadradas como prestação de serviço e o IPI só pode incidir sobre a produção de bens materiais, e não sobre serviços;

- que a incidência de IPI é sobre o produto industrializado e que é mister uma saída deste do estabelecimento respectivo, agindo o industrial como vendedor do produto;



**Processo** : 13770.000125/92-52  
**Acórdão** : 203-02.531

- que a Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, mediante consulta da Associação dos Empreiteiros do mesmo Estado, interpretou no sentido de não situar a prestação dos serviços pela categoria à incidência de outros impostos, afora o ISS;

- que o concreto asfáltico (massa asfáltica), usado pela empresa, tem como insumo básico o asfalto produzido pela Petrobrás, na verdade, a comercializadora do material;

- que os trabalhos podem ser feitos com a mistura dos materiais, que vão compor o pavimento, no próprio local da obra ou serem previamente misturados nas usinas de asfalto e depois transportada a mistura para a área a ser pavimentada;

- que o nome "usina de asfalto", para definir a atividade da empresa é, na verdade, impróprio, porque não há produção de asfalto, mas utilização do material produzido pela Petrobrás como um dos insumos básicos;

- que o serviço por empreitada feito pela firma engloba a concretagem, que consiste na mistura de areia e pedras e o cimento asfáltico de petróleo, já tributado pelo IPI na saída das refinarias da Petrobrás;

- que a concretagem não é mercadoria nem produto, mas serviço típico de construção civil, dentro da lista da lei do ISS;

- que o CBUQ não é produto de consumo final, mas fase de prestação de serviço de engenharia;

- que os contratos anexados à defesa são específicos ao falarem de "prestação de serviços";

- que solicita prazo para indicação de assistente técnico e quesitos, no caso de se optar por perícia do CBUQ;

- e, considerando as decisões de tribunais superiores e a doutrina expostas na peça impugnatória, requer a insubsistência do auto.

O contra-arrazoado do SEFIS foi interserido às fls. 562 a 564, destacando:

- que o auto está conforme o art. 10 do Decreto N° 70.235, de 06/03/72;



**Processo** : 13770.000125/92-52  
**Acórdão** : 203-02.531

- que a transformação está incluída como uma das modalidades de industrialização e a saída a produto industrializado insere a empresa no rol de contribuintes;

- que o fornecimento de produtos em local diferente daquele da prestação dos serviços coloca a empresa fora do campo de incidência do ISS, por força da lista anexa à Lei Complementar N° 56, de 16/12/87, itens 32 e 34;

- que o produto CBUQ está classificado na TIPI, posição 2715, com alíquota de 5%;

- que os contratos anexados são irrelevantes diante do art. 32 do RIPI/82;

- que o pedido de perícia foi prejudicado pelo próprio pronunciamento da autuada às fls. 380, que a julgou prescindível, lembrando ainda o despacho do Delegado de conteúdo denegatório;

- e requer a subsistência do feito.”

Os autuantes manifestaram-se, em Informação Fiscal de fls. 562/564, pela manutenção integral do feito fiscal.

A decisão singular considerou procedente a ação fiscal por ter sido a mesma baseada na saída de produtos industrializados sem o destaque e o recolhimento do imposto.

Irresignada a empresa interpôs recurso voluntário, no qual reitera os argumentos expendidos na fase impugnatória, mencionando doutrina e jurisprudência em favor de sua tese.

Ao final, pede a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.



**Processo** : 13770.000125/92-52  
**Acórdão** : 203-02.531

### 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 interferência tinha com o IPI. Até pela sua ementa que declarava dar “normas,



**Processo** : 13770.000125/92-52  
**Acórdão** : 203-02.531

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 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 nesse 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 municipal.



Processo : 13770.000125/92-52  
Acórdão : 203-02.531

“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 emprega 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 vênias 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** : 13770.000125/92-52  
**Acórdão** : 203-02.531

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



Processo : 13770.000125/92-52  
Acórdão : 203-02.531

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13770.000125/92-52  
**Acórdão** : 203-02.531

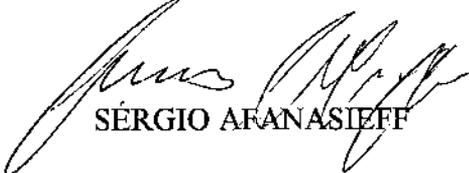
Por isso que, uma mesma operação, para fins dos referidos tributos, não pode ser ao mesmo tempo industrialização e prestação de serviços para terceiros, dada a referida delimitação de competências.

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 06 de dezembro de 1995

  
SÉRGIO AFANASIEFF