



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

405

2. C C	PUBLICADO NO D. 8. J. De 06/08/96 Rubrica
--------------	---

**Processo nº : 13963.000041/93-51**  
**Sessão de : 21 de junho de 1995**  
**Acórdão nº : 202-07.848**  
**Recurso nº : 96.156**  
**Recorrente : CONCRECEL - SERVIÇOS DE CONCRETAGEM LTDA.**  
**Recorrida : DRF em Florianópolis - SC**

**IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM** - A inclusão na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 (com alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo. 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 CONCRECEL - SERVIÇOS DE CONCRETAGEM LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro (Relator), Elio Rothe e Tarásio Campelo Borges. Designado o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995

Helvio Escovedo Barcellos  
Presidente

Oswaldo Tancredo de Oliveira  
Relator - Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

Recurso nº : 96.156

Recorrente : CONCRECEL - SERVIÇOS DE CONCRETAGEM LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo a seguir o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 61/66:

"Contra a contribuinte supracitada foi emitido o Auto de Infração, a fls. 26, o qual exige da mesma a importância equivalente a 265.340,96 UFIR, acrescida da multa citada no Auto e com os devidos encargos legais à época do pagamento, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos dos dispositivos legais citados a fls. 27.

Entende a fiscalização que a autuada, pela natureza da atividade que exerce - operação de mistura de pedra, areia, cimento e outros materiais, efetuada em betoneiras - é contribuinte do IPI e, como tal, não vem procedendo ao lançamento e recolhimento do imposto, cujos valores devidos estão relacionados às fls. 06/15.

Manifestando, tempestivamente, seu inconformismo com a exigência fiscal constituída, assim se pronuncia a contribuinte, resumidamente:

- a premissa na qual se baseia o fisco não se sustenta, qual seja a de que o imposto não era devido porque havia uma isenção; a atividade da Suplicante, como de toda e qualquer concretaria, qual seja a concretagem, jamais esteve inserida no campo de incidência do IPI;

- que os Tribunais do País decidiram ser o serviço de concretagem típica prestação de serviços, sujeitos apenas ao imposto municipal, citando, ainda, interpretações e definições de doutrinadores defensores de seus argumentos;

- 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

- 707
- a concretagem consiste na operação de preparo do concreto e a sua aplicação na obra hidráulica ou de construção civil; o concreto, por sua vez, é 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, não perdem sua individualidade para darem origem a um novo produto;
  - que 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 descharacteriza a atividade como serviço auxiliar de construção civil;
  - que, 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 de hipótese de incidência identifica-se com uma operação que tenha por objeto um produto industrializado;
  - por constituir simples mistura física de materiais, o concreto encontra-se fora de campo de incidência do IPI; na hipótese ora examinada, concretagem, inexiste industrialização, produto industrializado e, portanto, operação com produto industrializado, pelo que é absolutamente incontestável não ser a Suplicante contribuinte do IPI;
  - 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 pela Suplicante com os concretos e as argamassas normalmente encontrados nas lojas de materiais de construção, estes sim passíveis de tributação pelo IPI, portanto enquadrados no conceito de produto industrializado e porque podem constituir objeto de venda, podendo, inclusive, tais produtos serem estocados, o que não acontece com o concreto fresco misturado pela Suplicante, que em hipótese alguma poderá ser armazenado;

Requer, por fim, o cancelamento da exigência fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13963.000041/93-51  
Acórdão nº : 202-07.848

Em cumprimento ao artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade autuante prestou a sua informação fiscal, às fls. 58/59, opinando pela manutenção integral do crédito tributário lançado.”

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, julgou procedente o lançamento do crédito tributário em foco, com base, em resumo, nas seguintes considerações:

- o Parecer CST/DET nº 850/92 definiu que “A operação de mistura de pedra, areia, cimento e outros materiais, efetuada em betoneiras, no trajeto da usina até a obra, caracteriza-se como industrialização, na modalidade de transformação (art. 3º, inciso I, do RIPI/82);

- é inegável que essa mistura dá origem a um produto totalmente diferente, que será único e indivisível. A transformação é evidente. E com ela surge o fato gerador do IPI;

- a decisão judicial aludida pela impugnante, além de não abordar a questão à luz da legislação do IPI, não tem eficácia normativa para o Poder Executivo;

- as decisões administrativas são proferidas e acatadas dentro de suas respectivas jurisdições.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 68/81, onde reafirma os argumentos da impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13963.000041/93-51  
Acórdão nº : 202-07.848

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, a matéria em exame - cobrança do imposto - com fundamento na revogação da isenção do IPI que contemplava as preparações de concreto destinadas à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil (RIPI/82, art. 45, inciso VIII), por força do disposto no art. 41 e seu parágrafo 1º do ADCT da CF/88 - é bastante conhecida deste Colegiado.

A posição por mim adotada encontra-se muito bem expresso no voto condutor do Acórdão nº 202-07.739, da lavra do ilustre Conselheiro Elio Rothe, cujas razões de decidir adoto e abaixo transcrevo:

“O que se discute neste processo é se a atividade desenvolvida pela recorrente, objeto da exigência, está sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como quer o Fisco, ou se sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), como entende a recorrente.

Fundamental é que se conheça essa atividade desenvolvida pela recorrente. A recorrente prepara e entrega, em obras de construção civil de terceiros, a massa ou concreto fresco que é utilizado na feitura das estruturas de concreto dessas obras.

Essa massa ou concreto fresco é resultante da mistura das matérias-primas cimento, pedra britada, areia e água, nas proporções adequadas aos fins a que se destina essa massa ou concreto fresco.

O preparo dessa massa ou concreto fresco tem início no estabelecimento da autuada com a separação dos referidos insumos, nas devidas proporções, e sua colocação em caminhões-betoneiras.

Os caminhões-betoneiras, então, durante a viagem para as obras processam essa mistura no tempo necessário a que adquira a condição própria para sua utilização, sendo feita a entrega da massa ou concreto fresco na obra.

Regra geral, a atividade e a responsabilidade da fornecedora da massa ou concreto fresco se encerram com a sua entrega na obra, o que se confirma, no caso, com disposto na cláusula 7ª do contrato de fls. 122, que atribui



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

responsabilidade ao encomendante da massa, entre outras, por eventuais defeitos ou acidentes “devido ao mal-escoramento”, “formas maltravadas”, “desformas antecipadas”, “concreto mal-lançado”, e, ainda, de assegurar “aos veículos da “CONTRATADA”, passagem segura e satisfatória, no canteiro de obras e nas suas respectivas vias de acesso até o ponto de descarga do concreto” (grfei).

Eventualmente, a descarga da massa ou concreto fresco poderá ser efetuada mediante bombeamento nas condições do § 7º da cláusula 8ª do contrato de fls. 122, sendo estipulado em um de seus itens que “A mão de obra complementar, para as operações de concretagem, lançamento e adensamento, ficará a cargo do CONTRATANTE”, o que também evidencia que a atividade da autuada se encerra com a entrega da massa ou concreto fresco, mesmo que nessa entrega se utilize o processo de bombeamento do produto para as formas.

Convém já ressaltar que, contrariamente ao entendimento da recorrente, não temos dúvidas em nos colocarmos na posição que adota o entendimento de que a massa ou concreto fresco é um produto novo, pois, como relatado, resulta da mistura efetuada em cominhões-betoneiras dos isumos cimento, pedra britada, areia e água, para sua específica utilização.

Ainda, de se ressaltar, dado o uso indiscriminado da expressão concretagem pela recorrente, que a exigência fiscal visa somente o concreto fresco (massa) não alcançando a concretagem que é o ato de concretar, ou seja, trabalhar o concreto fresco nas formas.

Quanto à incidência tributária, pretende a recorrente seja a operação alcançada pelo ISS com enquadramento na Lista de Serviços do imposto a que se refere a Lei Complementar nº 56, pelo seu item 32 que dispõe:

“32 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeita ao ICM).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13963.000041/93-51  
Acórdão nº : 202-07.848

Em primeiro lugar, deve ficar claro que é entendimento dessa Câmara, expresso em diversos acórdãos, que a atividade industrial que se enquadra entre aquelas que compõem a Lista de Serviços instituída pelo Decreto-Lei nº 406/68 com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 834/69 e, por último, pela que integra a Lei Complementar nº 56/87, não está alcançada pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI porque incluída no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, que se conforma com a referida Lista de Serviços.

De acordo com a Constituição Federal, o ISS incide sobre a prestação de serviços que forem definidos em lei complementar, afinal materializada na denominada Lista de Serviços, específica e taxativa das atividades consideradas serviços.

Nessa Lista de Serviços está, portanto, o campo de incidência do ISS que é tributo cuja instituição e da competência dos Municípios , que, obviamente, não pode ser invadida pelo IPI, de competência da União e incidente sobre produtos que sofrem processo de industrialização.

A atividade que a lei complementar para fins tributários, diz ser prestação de serviços não pode ser tida também como industrialização e possibilitar a incidência de IPI, sob pena de se ver tumultuada a delimitação de competência, prevista para a instituição de tributos, no Sistema Tributário Nacional.

Entendo não haver motivos supervenientes para alterar o entendimento adotado por esta Câmara.

No entanto, que a mencionada atividade desenvolvida pela autuada é objeto da exigência fiscal não está alcançada pela incidência do ISS no referido item da Lista de Serviços, como quer a autuada.

Com efeito.

Vejamos algumas considerações expendidas pelo tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, em sua obra “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviço”, edição da Editora Revista dos Tribunais, 1<sup>a</sup> edição, 2<sup>a</sup> tiragem, a respeito do objeto do imposto (fls. 74/85):



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

"Classificado entre os impostos sobre a produção e a circulação, na qual seria a verdadeira colocação do ISS na divisão estabelecida pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

.....  
.....

Devemos verificar que a produção abrange tanto os bens materiais (de produtos ou de mercadorias) como os bens imateriais (de serviços), pois tanto uns como os outros são considerados utilidades econômicas e postos à venda.

.....  
.....

Existe produção tanto na criação de bens materiais ou produtos (fabricação de alimentos, de roupas, etc.) como na criação de bens imateriais ou serviços (fornecimento de trabalho pelo advogado, médico, transportador, etc.)

.....  
.....

Circulação, afirma Almeida Nogueira, "é o encaminhamento dos produtos em direção ao consumo".

.....  
.....

O que nos interessa, tendo em vista nosso escopo de estudar ISS, é a circulação de bens imateriais, isto é, de serviços. Neste particular, não podemos nos esquecer que no caso de circulação de bens materiais (produtos ou mercadorias) existe uma defasagem entre a produção e o consumo, enquanto que no caso de bens imateriais (serviços) tal intervalo não existe. Os serviços (bens imateriais) são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo e no espaço entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo. Já lembrou Annibal Villela que "os atos de prestar ou produzir um serviço e o de consumi-lo são contemporâneos e inseparáveis, isto é, são praticamente instantâneos".

.....  
.....

Para nós, o ISS é um imposto sobre a circulação. O ISS recai sobre a circulação (venda) de serviços, sobre a circulação de bens imateriais.





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrange a circulação de bens imateriais, e segundo (ICM) a circulação de bens materiais;

O conceito de serviço é outro, que se acha radicado na economia.

Já vimos que serviço é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem-imaterial, chegamos ao conceito de serviço. Este pode ser conceituado como o “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material”.

O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam.

Também, Walter Gaspar em seu “ISS Teoria e Prática”, da editora Lume Juris, às fls. 32/33, ao tratar do conceito de “Serviço”:

“Mas o que é serviço para fins do ISS?

O conceito de serviço é identificador de bens imateriais ou incorpóreos, ou seja, bens que não têm existência física. São bens que não podem ser vistos ou tocados, como, por exemplo, o direito de usar uma marca, o transporte de bens ou pessoa de um lugar para outro, conserto de um automóvel.

Os serviços (bens imateriais) têm um conceito econômico. São bens incorpóreo na etapa econômica da circulação.

Caracteriza o serviço a presença de uma pessoa que presta o serviço a outra na qualidade de usuário desse serviço.”

Das colocações dos ilustres tributaristas, ressaltam, nítidas, duas características do imposto sobre serviços (ISS), uma, a de ser um imposto que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51  
Acórdão nº : 202-07.848

114

tem por objeto bens imateriais, e outra, a de que incide sobre a circulação desses bens imateriais.

Importante ressaltar aquela colocação de que a circulação dos bens imateriais é simultânea com a sua produção e o seu consumo, que coincidem no tempo e no espaço. assim, diferentemente da circular de bens materiais em que se verifica uma defasagem entre a produção e o consumo.

No caso concreto, como visto, a recorrente, sob encomenda de terceiros, prepara e entrega nas obras o produto massa ou concreto fresco para uso do encomendante.

Trata-se, assim, de um produto que pela sua natureza de bem material não estaria alcançado pela incidência do ISS, que tem por objeto bens imateriais.

Também, para fins do ISS verifica-se que a circulação do produto (massa ou concreto fresco) não ocorre conforme a circulação típica de bens imateriais, ou seja, não há uma simultaneidade entre produção e consumo, mas sim aquela defasagem própria da circulação de bens materiais, vez que, há o preparo e a entrega da massa pela recorrente e o posterior consumo pelo encomendante em sua obra.

Por outro lado, quanto à incidência dessa atividade pelo ISS no item 32 da Lista de Serviços, temos que o enquadramento não se verifica.

Com efeito. A incidência pretendida é na parte do item 32 que dispõe "... inclusive serviços auxiliares ou complementares...", ora, a incidência é genérica - serviços - portanto, não havendo identificação desses serviços, o alcance da expressão serviços somente pode ser tomado em conformidade com as características do imposto, ou seja, respeitante a bens imateriais.

Desse modo, sendo o produto massa ou concreto fresco um bem imaterial, não há como vingar a incidência pretendida pela recorrente.

Assim, não estando a massa ou concreto fresco alcançado pela incidência do ISS, nada impede, por ausência de conflito de competências, que a mesma se verifique na legislação do IPI, o que, entendemos, ocorre nos termos da exigência fiscal, visto tratar-se de produto resultante do processo de



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

415

industrialização realizado pela autuada e previsto no inciso II do artigo 3º do RIPI/82, que tem fato gerador previsto no artigo 30, inciso VII, do mesmo Regulamento e classificação no código 3823.50.0000 da TIPI/88, que são os condicionantes necessários à incidência do imposto.

O preparo da massa ou concreto fresco, nos termos do mencionado dispositivo do RIPI/82, se constitui em industrialização na modalidade de transformação, já que o processo de mistura a que são submetidas as matérias-primas cimento, pedra britada, areia e água, resulta na obtenção de espécie nova (massa ou concreto fresco) distinta de quaisquer dos referidos insumos.

O fato dessa preparação de concreto ser elaborada atendendo especificações técnicas com vistas à sua utilização, não a diferencia de qualquer outro produto de indústria que também possui especificações próprias e técnicos responsáveis, não sendo pois uma característica excludente de produto industrializado e típica de atividade de prestação de serviços, como quer fazer crer a recorrente.

Quanto ao fato gerador do imposto, dado o modo como elaborado e consumido o produto, com início no estabelecimento da autuada e término no momento da sua entregar na obra, sua previsão está no artigo 30 inciso VII do RIPI/82.

O fato da exigência fiscal ser pertinente a período de tempo com termo inicial em 05.10.90 tem sua razão de ser, eis que as preparações de concreto até essa data estavam expressamente isentas do IPI por força do artigo 31 da Lei nº 4.864/65 com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.593/77, e inserida no artigo 45 inciso VIII do RIPI/82, sendo que a matéria tinha sido disciplinada na Portaria Ministerial nº 263, de 11.11.1981, que dispôs:

“2. Estão isentos do imposto, desde que destinados a aplicação em obras hidráulicas e de construção civil:

2.1. Como preparações: os produtos resultantes da mistura adicionada ou não de água ou de corantes, de dois ou mais componentes a seguir relacionados: cimento, saibro, areia, cal hidratada, quartzo, asfalto líquido, pedrisco, pedra britada, pó de pedra, impermeabilizante e semelhantes”;

*[Assinatura]*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**Processo nº : 13963.000041/93-51**  
**Acórdão nº : 202-07.848**

Portanto, se por lei foi instituída a isenção para as preparações de concreto, é evidente que a tributação existia como produto industrializado, já que a isenção pressupõe a existência de imposto, e esdrúxula seria a instituição de uma lei de isenção sem a anterior previsão legal de incidência do tributo.

A exigência tem sentido a partir de 5.10.90 porque nos termos do artigo 41 e seu § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88, essa isenção foi revogada dado se tratar de um incentivo de natureza setorial (construção civil) e de não ter sido confirmado por lei.

A revogação ou não da referida isenção pelo artigo 41 do ADCT é matéria que tem sido objeto de diversos pronunciamentos deste Conselho sendo que nesta Câmara, de maneira uniforme, no sentido da revogação como faz certo o Acórdão nº 202.06655, no qual, em nosso voto, no que respeita à questão da isenção em causa ser ou não um estímulo fiscal, colocamos o seguinte:

“Assim, na aplicação do Artigo 41 do ADCT da C.F. 88, cabe primeiramente, indagar se a isenção pode se constituir num incentivo fiscal.

É o professor Aires Ferdinando Barreto, in Revista de Direito Tributário nº 42, paginas 167/168, que preleciona:

“Estímulos fiscais são tratamentos legais menos gravosos ou desonerativos da carga tributária, concedidos a pessoas físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenham atividades consideradas relevantes a diretrizes da política econômica e, ou, social traçada pelo Estado.

Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar e impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.

.....  
.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

417

Os incentivos manifestam-se sob várias formas jurídicas. Expressam-se, em sentido lato, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, e outros tantos mecanismos, cujo último é sempre o de tornar as pessoas privadas colaboradoras da concretização das metas postas ao desenvolvimento econômico e social pela adoção do comportamento ao qual estão condicionados." (grifei)

Também, o mestre Geraldo Ataliba, se pronunciando sobre a matéria in revista do Direito Tributário nº 50, página 35:

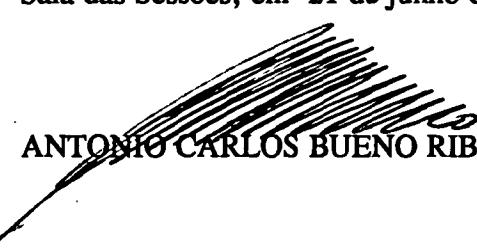
"Ora, há vasta doutrina e jurisprudência comentando ampla legislação - sobre incentivos fiscais. O insigne Prof. Antonio Roberto Sampaio Doria liderou estudos científicos sistemáticos sobre o tema (incentivos fiscais para o desenvolvimento, Bushatsky, S. Paulo) . Estamos, no Brasil, familiarizados com o instituto, de modo a não caber dúvida razoável quanto ao seu alcance. Desconheço - e atrevo-me a manifestar que dificilmente se encontrará - autor, ou decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias como espécie de incentivo, ou como instrumento de incentivos."

Portanto, na palavra dos doutos, está que a isenção pode se constituir em incentivo fiscal, sendo que, no caso concreto em exame, desnecessária a indagação quanto a natureza da isenção, eis que, como visto, a lei básica que a instituiu deixou clara a sua finalidade incentivadora ao dispor expressamente, em sua ementa, tratar da criação de medidas de estímulo a indústria da construção civil.

Desse modo, a isenção em pauta não pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal."

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

**VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA  
RELATOR - DESIGNADO**

Esta Câmara não desconhece três ou quatro votos, até recentes, sobre a mesmíssima matéria de que cuidam estes autos, nos quais, como relator, me pronunciei pela incidência do IPI sobre as preparações utilizadas na atividade de concretagem.

Por outro lado, a atividade em questão - desde os componentes utilizados, a sua mistura, o seu preparo nos caminhões-betoneiras no seu trajeto até a obra, e, afinal, a sua descarga, já na concretagem da obra a que é destinada. Tal atividade, nas suas implicações fiscais, é também sobejamente conhecida desta Câmara, por isso que seria despiciendo a sua descrição.

Todavia, essa consideração preliminar é para dar a conhecer ao Colegiado a modificação de meu entendimento sobre a matéria e, em consequência, a modificação do meu voto.

O que me levou ao reexame da questão foram as sucessivas e reiteradas decisões judiciais, cujo sentido não ignorava, é certo, face à sua persistente invocação pelas partes, nos feitos que nos têm sido submetidos, mas cujo conteúdo passei a examinar mais atentamente.

Tais reiteradas decisões, que vão desde a instância singular até a mais alta Corte, me conduziram à consideração de que é de toda a conveniência para a administração se ajustar ao referido entendimento, atitude que, aliás, também se ajusta ao nosso sistema constitucional da supremacia do Poder Judiciário.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE<sup>419</sup>

Processo nº : 13963.000041/93-51  
Acórdão nº : 202-07.848

Isto posto, temos que, desde a expedição do Decreto-Lei nº 406/68, que implantou o ISS, que se arraigou (ou, para se ajustar a este litígio, se “concretizou”) a minha convicção de que o diploma em questão nenhuma interferência tinha com o IPI. Até pela sua ementa que declarava dar “normas sobre o ICM e o ISS”. E que o art. 8º desse diploma, que instituia 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 do Decreto-Lei nº 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 art. 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 § 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 § 1º do art. 8º daquele Decreto-Lei, significa, tão-somente, não incidência do



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

420

ICM, enquanto que o § 2º do mesmo artigo esclarece os casos de não sujeição do ISQN. Por outro lado, a competência dos municípios restringir-se-ia aos serviços “não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados”. Donde se conclui que a tributabilidade de uma operação pelo IPI, por si só, é suficiente para afastar a possibilidade da incidência pelo imposto municipal”.

Tais assertivas, porém, não podem medrar - contesta o ilustre relator - O Sistema Tributário Brasileiro é um só, comportando todas as 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 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 tributação. 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 prevêem 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 antes, mas jamais pode terminar antes da colocação, sob pena de ser entregue, não mais o concreto, mas sim um produto já inadequado à sua finalidade.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

Y21

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

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

“A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo a Lei Federal nº 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, 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 nº 93.508, Relator Ministro LEITÃO DE ABREU:



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13963.000041/93-51

Acórdão nº : 202-07.848

102

"A distinção feita pelo acórdão para, no caso, dar pela incidência do imposto de circulação de mercadorias conflita com a orientação firmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal, segundo a qual seja na preparação da massa, seja na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviço. Por isso, assiste razão ao parecer da Procuradoria-Geral da República, que invoca precedentes já indicados pela recorrente, um dos quais, por mim relatado, está publicado na RTJ 94/393.

Aditando o Ministro, em VOTO ADITIVO, respondendo ao declarado na tribuna pelo Advogado:

... A circunstância de haver a preparação do cimento sido feita fora do local da obra não descaracteriza esse trabalho como prestação de serviço, sobre o qual incide, não o ICM, mas o tributo próprio, uma vez que 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 § 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.

E sendo essas, como são, as razões em que se funda meu voto, entendo despiciendo a apreciação da matéria à luz das implicações decorrentes do disposto no § 1º do art. 45 do ADCT, visto que aqui não se cogita da vigência ou não da isenção que acoberta as preparações e os blocos de concreto destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil (RIPI, art. 45, VIII).

Por essas razões, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995

Oswaldo TANCREDO DE OLIVEIRA