IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — CONCRETO PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL

— Não está sujeito a incidência do ICM o fornecimento de concreto para a construção civil.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado de São Paulo e Concretex — Engenharia de Concreto S. A. *versus* os mesmos

Recurso Extraordinário nº 82.501 — Relator: Sr. Ministro Moreira Alves

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer de ambos os recursos.

Brasília, 5 de dezembro de 1975. *Thompson Flores*, Presidente. *Moreira Alves*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Moreira Alves: É este o teor do acórdão recorrido (fls. 437-441):

"Concretex — Engenharia de Concreto S. A. impetrou mandado de segurança contra ato do Sr. Delegado Regional Tributário da Grande São Paulo, aduzindo, em síntese, que está sob ameaça objetiva e atual de sofrer autuação por parte de agente fiscal subordinado ao impetrado que, se concretizada, violará direito líquido e certo que lhe assiste em não pagar o ICM sobre os serviços de concretagem executados neste Estado, e que a lavratura do auto de infração importará, não apenas em violação de direito líquido e certo da impetrante, como também, em ofensa à coisa julgada; que a impetrante foi notificada a apresentar no estabelecimento todos os seus livros e documentos fiscais, inclusive contrato de empreitada e demais documentos que comprovam a realização de serviços de concretagem e não a simples venda de concreto pré-misturado, e que o agente fiscal está ameaçando de lavrar auto de infração contra a impetrante, que é uma sociedade civil, tendo por objeto a engenharia civil em geral, construções por conta própria ou de terceiros, empreitada de uma obra, etc.; que o ICM não incide sobre os serviços de concretagem por ela prestados, encontran-

do-se isenta desse imposto, pleiteando a concessão da segurança para que não seja exigido da impetrante o ICM sobre os serviços de concretagem que executa.

Veio a inicial instruída com os documentos de fls. 25 *usque* 319, concedida a liminar na própria inicial, localizando-se as informações prestadas à fls. 323-331, opinando o Representante do Ministério Público a fls. 343 e seguintes, juntando a impetrante os documentos de fls. 349 *usque* 357, e um parecer (fls. 361 e seguintes), vindo, afinal, prolatada a respeitável decisão de fls. 380-385, concedendo a segurança impetrada, apenas para o caso dos autos, custas *ex lege*, interposto recurso oficial.

Inconformada com o respeitável decisório agravou de petição a Fazenda do Estado, buscando sua reforma, processando-se regularmente o recurso, com contraminuta e parecer do Ministério Público, sendo a decisão reformada pelo nobre Magistrado que se encontrava em exercício na Vara, denegando a segurança, cassando a liminar concedida, condenando a impetrante ao pagamento das custas processuais.

Com fundamento no art. 845, § 7º do Código de Processo Civil, requereu a impetrante a subida dos autos a este eg. Tribunal de Alçada, opinando a Douta Procuradoria-Geral da Justiça pela confirmação.

Por linha foram juntados, petição e documentos a pedido da impetrante.

Este é o relatório.

Dão provimento ao recurso para que prevaleça a respeitável decisão reformada de folhas 380-385, que concedeu a segurança impetrada.

Insiste a impetrante no sentido de ser reconhecida a existência de coisa julgada. Nesse passo, seu pedido não pode ser atendido, pois necessária seria a comprovação da identidade das pessoas, causa e objeto, e tal não ocorre.

Mister seria a reprodução da mesma lide em novo processo com violação do princípio da unicidade da relação processual, e obtendo a impetrante sentença favorável em caso idêntico, tal circunstância não implica ocorrência de coisa julgada em outro feito, com objeto distinto do primeiro, pois o v. Acórdão certificado a fls. 40, concedeu à impetrante mandado de segurança, por haver o Fisco Estadual determinado a lavratura, além de outros, do auto série 196, nº 14, de 17.4.68, objetivando as saídas de concreto da usina situada nesta Capital, em Santo Amaro, durante o período de 22.5.67 a 31.3.68, e a segurança presente foi impetrada por se encontrar a impetrante ameaçada de sofrer autuação por parte do agente fiscal. Não há, assim, identidade de pedido.

O presente recurso é provido, para o fim de ser restaurado o respeitável decisório reformado pelo Dr. Juiz de Direito, pois esta eg. Câmara já deixou decidido, nos Ag. de Petição nº 135.493, da Comarca de São Paulo e 173.535, da Comarca de São Vicente, que a impetrante está legalmente habilitada a prestar serviços técnicos de construção, e os executa, dando, assim, cumprimento aos contratos exibidos, e em ditos contratos se encontram todos os requisitos de autênticos contratos de empreitada global, onde são assumidas as obrigações normalmente estipuladas, pelos empreiteiros, de obra de construção civil, ocorrendo, destarte, a venda de serviço e não de mercadoria, pois os clientes que contratam com a impetrante, obtêm desta um serviço técnico, não tencionando adquirir os materiais que são empregados nesse serviço, concluindo os VV. Julgados não poder incidir o tributo sobre circulação de mercadorias.

A Turma Julgadora (aliás, a mesma que tomou parte em ambos os julgamentos — Ag. de Petição nº 135 493 e 173.535) não encontra qualquer motivo para reformular seu entendimento, e, em conseqüência adota os mesmos fundamentos dos VV. Arestos, principalmente o 135.493, onde a questão *sub judice* foi exaustivamente apreciada, analisada e decidida por seus integrantes.

Dá-se, assim, provimento ao recurso para conceder a segurança, nos termos do julgado às fls. 380-385, confirmada a liminar concedida".

Interpostos recursos extraordinários por ambas as partes, foram eles admitidos por despacho (a fls. 498-500), onde se lê:

"As duas partes recorrem agora extraordinariamente. Sustenta a Fazenda que o acórdão violou o art. 1º, § 3º, III, do Decreto-lei nº 406, de 1968, e também o art. 23, II, da Constituição. A impetrante, por seu turno, insiste no fundamento da coisa julgada e alega que o acórdão, ao repeli-lo, divergiu de outros julgados e infringiu os arts. 153, § 3º, da Constituição, e 287, parágrafo único, e 289 do Código de Processo anterior, sob cuja vigência foi prolatado, bem como o art. 6º da *Lei de Introdução ao Código Civil.*

A meu ver, os dois recursos têm relevância bastante para justificar o pretendido processamento.

Posta de parte a invocação do art. 23, II, da Constituição, que como preceito genérico de nenhum modo foi desatendido ou focalizado pelo acórdão, o apelo da Fazenda tem fundamentação razoável no dispositivo do Decreto-lei nº 406, que transcreve a fls. 443. O preceito firma a regra geral da não incidência do ICM sobre a saída de mercadorias empregadas nos serviços a que se refere o art. 8º — mas, "ressalva os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados", um dos quais é "o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços". A Fazenda acentua que a obrigação da impetrante consiste no "preparo" e "entrega" do concreto "pré-misturado", o que indica a produção do material fora do local da prestação do serviço. Tal argumentação tem relevância bastante no caso para recomendar o processamento do recurso, tendo em vista a importância do tema e, inclusive, a circunstância da subida dos autos em virtude da admissão do recurso da outra parte.

Quanto a esta, o recurso merece acolhida para que a Suprema Corte aprecie a alegação de ocorrências de coisa julgada. Os dois julgamentos anteriores, a que se reporta a recorrente, não se limitaram a decidir a matéria em termos ligados aos episódios fiscais que originaram as demandas — mas, deixaram especificamente julgada a mesma relação de direito fiscal que é objeto de nova discussão nestes autos. O tema do recurso é por isso de molde a justificar sua admissão preliminar nesta fase, não obstante o respeitável entendimento manifestado a respeito do cuidadoso parecer do ilustre Procurador da Justiça. Invoca a recorrente, ademais, aresto do Tribunal Excelso que reconheceu a coisa julgada em hipótese fundamentalmente análoga (fls. 453) e autoriza também o recurso interposto, do qual, por outro lado, não se pode antecipadamente dizer que carece de legítimo interesse porque a possibilidade teórica do acolhimento da tese da Fazenda quanto ao mérito assegura a relevância do debate em torno da preliminar de coisa julgada.

Por todo o exposto, determino o processamento de ambos os recursos".

A fls. 569-571, assim se manifestou a Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra do Dr. Miguel Frauzino:

"Recorrem ambas as partes contra acórdão que repeliu a incidência do ICM no fornecimento de concreto para a construção civil, que vai sendo preparado em betoneiras, montadas em caminhões, no percurso até a obra.

Alega a Fazenda Estadual que o concreto assim misturado é mercadoria e o seu fornecimento é fato gerador do ICM; assim, a decisão teria negado vigência ao art. 1º, § 3º, III, da *Lei Complementar do ICM* e ofendido a competência tributária definida no art. 23, II, da Constituição.

Por sua vez, o contribuinte pretende o reexame de sua argüição de coisa julgada, rejeitada no mesmo aresto, embora lhe tivesse sido favorável no mérito.

O art. 1º, § 3º, III, Decreto-lei nº 406 (nova redação do Decreto-lei nº 834/69), exclui da tributação do ICM a saída, de estabelecimento prestador dos serviços sujeitos ao ISS, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvando os casos de incidência previstos na respectiva lista. Por sua vez, o item 19 da Lista, que trata da execução de construção civil, ressalva a cobrança do ICM no fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local de sua prestação.

Antes da invenção da betoneira, o concreto era preparado e aplicado no próprio canteiro de obras. Hoje, existem empresas de engenharia, tal como a segunda Recorrente, que se dedicam ao fornecimento do concreto pré-misturado. Adquirem pedra britada, areia e cimento, preparam a mistura com adição de água, nas próprias betoneiras assentadas em caminhões; e, sob agitação constante, é a mistura transportada para o local da obra.

O concreto resulta de uma simples mistura de componentes, fenômeno físico, não se caracterizando como produto industrializado. No caso em exame, a mistura é aplicada diretamente na obra, onde se solidifica. Não constitui, também, mercadoria, o que ocorreria na hipótese de se fornecer o concreto sólido, sob a forma de vigas, lajotas, postes e outros pré-moldados.

O que predomina na atividade da segunda Recorrente são os serviços técnicos de cálculo do traço (proporção da mistura), que competem a engenheiros, e envolvem o fornecimento de areia, pedra britada e cimento, produtos tributados pelo Imposto Único sobre Minerais, à exceção do cimento, que é sujeito ao IPI.

Aplica-se, então, o § 1º, artigo 8º, Decreto-lei nº 406/68, e não a exceção do item 19 da lista, pois não existe produção de mercadorias fora do local de prestação de serviços. Correta, portanto, a interpretação do aresto recorrido, que tem, ainda, apoio no Ag. nº 63 821-SP, relator o eminente Ministro Thompson Flores, indeferido por despacho de 30.4.75 (*DJ* de 22.5.75, página 3 466).

Quanto ao segundo apelo, não merece ser conhecido. A orientação dominante na doutrina e na jurisprudência, esposada pelo atual Código de Processo Civil (art. 301, §§ 1º, 2º e 3º), exige para a exceção de coisa julgada a identidade de ação, configurada pelas mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. Foi o que afirmou o acórdão impugnado: uma decisão em executivo fiscal não faz coisa julgada em mandado de segurança.

Opinamos, pois, não seja conhecido o recurso da Fazenda Estadual, julgando-se prejudicado o do contribuinte".

É o relatório.

O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator): Princípio pelo exame do segundo recurso, porquanto diz ele respeito a matéria pre-

liminar: a existência, ou não, de coisa julgada.

No caso, inexiste a alegada coisa julgada, por falta de identidade da *causa petendi*, como bem acentuou o acórdão recorrido (fls. 439-440):

"Mister seria a reprodução da mesma lide em novo processo com violação do princípio da unicidade da relação processual, e obtendo a impetrante sentença favorável em caso idêntico, tal circunstâncio não implica ocorrência de coisa julgada em outro feito, com objeto distinto do primeiro pois o v. Acórdão certificado a fls. 40, concedeu à impetrante mandado de segurança, por haver o Fisco Estadual determinado a lavratura, além de outros, do auto série 196, nº 14, de 17.4.68, objetivando as saídas de concreto da usina situada nesta Capital, em Santo Amaro, durante o período de .... 22.5.67 a 31.3.68, e a segurança presente foi impetrada por se encontrar a impetrante ameaçada de sofrer autuação por parte do agente fiscal. Não há, assim, identidade de pedido".

Não conheço, portanto, do segundo recurso.

Quanto ao primeiro — o do Estado de São Paulo — também dele não conheço, por entender que, no caso, não ocorre a ressalva contida no nº 19 da lista que acompanha o Decreto-lei nº 406/68, na redação dada pelo Decreto-lei nº 834/68:

"Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitos ao ICM)".

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 foi 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, e não — como pode ocorrer com a colocação de placas de cimento pré-fabricadas — 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, 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, é 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-fabricadas, estas, sim, mercadorias.

Há, nos autos, parecer do Professor Ruy Barbosa Nogueira, do qual destaco esta passagem, bastante elucidativa (fls. 262-264):

"Quanto a ser um *serviço,* o prestado pela consulente, embora óbvio, convém ressaltar um trabalho notável que compendia toda a vivência da casuística norte-americana, exposta pelo atual titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da New York University, Prof. Hellerstein, em que estuda precisamente a distinção entre as "vendas de mercadorias" e os "serviços" perante o imposto mercantil.

Assim, mostra que no caso das tipografias, embora estas empreguem a tinta e o papel, elas destroem o papel em branco que como tal deixa de ter valor comercial e somente vale para o cliente que o encomendou, do que se segue que o impressor apenas prestou um serviço, não vendeu bem corpóreo (..."in the process of carrying out their contract of service they use ink for the purpose of destroying plain paper so far as it's commercial value is concerned. From that time it is of no use or value to any person other than the one for whom the printing is done... and it follows that the printer is engaged only in service. The appellers are not engaged in the business of selling tangible personal property, but in the business of printing — one of the grafic arts).

Igualmente a consulente, fazendo a mistura dosada para o *cliente,* só a este aproveita esse serviço e o cimento, a pedra, a areia e a água se tornam inutilizáveis e fora do comércio.

A seguir, indica como outro requisito jurídico-fiscal do empreendimento como serviço o exigir certa dose de qualificação ou habilidade e esforço pessoal (a service enterprise requiring skilled personal efforts).

O serviço da consulente é o de engenharia civil que exige habilitação profissional como ela comprova e o serviço é mesmo contratado mediante provas de laboratório e certificado.

Noutra passagem Hellerstein ressalta caso em que a Corte de Justiça considerou também que o tipo da ocupação do contribuinte era tradicionalmente reconhecida pela comunidade como a de prestação de um serviço e *não como a de vendedor de mercadorias* ("the taxpayer's occupation is traditionally regarded by the community as the rendition of a service, not the sale of goods).

É exatamente o caso da consulente. Todos sabem e conhecem-na como prestadora de serviço de engenharia, como aliás é contratado uniforme e tradicionalmente o seu serviço".

A esses elementos caracterizadores da prestação de serviços, acrescente-se este, acentuado por Hely Lopes Meirelles (parecer, às fls. 368-369):

"Outro elemento que caracteriza a concretagem como serviço é a "fixação da relação água-cimento", que só se efetiva momentos antes da descarga do caminhão-betoneira, e consiste na exata dosagem de água para cada obra e para cada tipo de aplicação do concreto. Por outras palavras, essa "relação" depende até mesmo do tipo de equipamento a ser empregado na aplicação, para dar-se a consistência conveniente à mistura (seca, plástica ou fluída) e obter-se a resistência necessária para cada obra, segundo suas características e destinação. Qualquer erro nessa "relação" poderá comprometer a resistência do concreto e conseqüentemente a da obra. Serviço técnico, portanto (Cf. Ary F. Torres e Carlos Eduardo Rosman, *Mé-*

todo para Dosagem Racional do Concreto. 1956, p. 12 segs.)".

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 o fim específico de utilização em certa obra, não se confunde com mercadoria.

EXTRATO DA ATA

RE nº 82 501 — SP — Rel., Ministro Moreira Alves. 1º Recte.: Estado de São Paulo (Adv.: Mércia Lucena de Oliveira Malavazzi). 2º Recte.: Concretex — Engenharia de Concreto S.A. (Adv.: Nelson Marques e Gilberto Cipullo). Recdos.: Os mesmos.

Decisão: Não conheceram de ambos os recursos. Unânime.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Xavier de Albuquerque, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Leitão de Abreu. 2º Subprocurador-Geral da República, o Dr. Joaquim Justino Ribeiro.