



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º PUBLICADO NO D. O. U.  
C De 07 / 05 / 19 97  
C *[Assinatura]*  
Rubrica

Processo n° : 10183.003052/93-17  
Acórdão n° : 202-07.966  
Sessão de: 23 de agosto de 1995  
Recurso n°: 97.909  
Recorrente: SUPERMIX CONCRETO S/A  
Recorrida : DRF em Campo Grande - MS

**IPI** - Contrato de empreitada da construção civil sobre bens originados da operação de concretagem. Não-incidência do IPI. Precedentes do Segundo Conselho. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMIX CONCRETO S/A.

ACORDAM os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Elio Rothe e Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 1995

*[Assinatura]*  
Helvio Escovedo Barcellos  
**Presidente**

*[Assinatura]*  
Daniel Corrêa Homem de Carvalho  
**Relator**

Adriana Queiroz de Carvalho  
**Procuradora-Representante da Fazenda Nacional**

VISTA EM SESSÃO DE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, José de Almeida Coelho, Oswaldo Tancredo de Oliveira e José Cabral Garofano.

/eaal/



**Processo n° : 10183.003052/93-17**  
**Acórdão n° : 202-07.966**  
**Recurso n.º : 97.909**  
**Recorrente : SUPERMIX CONCRETO S/A**

## RELATÓRIO

A empresa foi autuada pelo não lançamento e não recolhimento do IPI referente a operação "definida como industrialização pelo regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, na modalidade de transformação, nos termos dos artigos 2 e 3 inciso I do RIPI/82, aprovado pelo Decreto n° 87.981 de 23.12.82, já que transforma em NOVO PRODUTO: "concreto fresco" e "argamassa", antes de sua aplicação na obra, a mistura de areia, cimento, pedra e/ou outros materiais, preparada e transformada até o local da obra em caminhões betoneiras, ocorrendo o Fato Gerador do IPI no início do consumo ou da utilização do novo produto, no caso específico, no momento em que se inicia a aplicação na obra, conforme artigo 30, inciso I, do RIPI/82", conforme capitulação da autoridade fiscal.

Entendeu a autoridade autuante estar o produto, fruto da atividade da autuada, no campo de incidência da TIPI/88, sob a classificação 38.23.50.0000, tributado a uma alíquota de 10% e que de acordo com o artigo 31 da Lei n° 4.864/65, com redação dada pelo artigo 28 do Decreto-Lei n° 1.593/77, inseridos no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82, esta atividade - preparações e os blocos de concreto, bem como as estruturas metálicas, relacionadas ou definidas pelo Ministro da Fazenda, destinadas a aplicação em obras hidráulicas e de construção civil - estivera isenta do referido tributo até 04.10.90, quando, então, por força do § 1° do ADCT da Constituição Federal, todos os incentivos fiscais de natureza setorial, não confirmados pelo legislador, perderam sua eficácia.

Em sua impugnação a empresa alega que:

- a) A concretagem jamais esteve inserida no campo de incidência do IPI;
- b) A empresa se dedica exclusivamente à prestação de serviços relativos à concretagem em obras de construção civil, previstos no item 32 da lista de serviços constante da Lei Complementar n° 56/87, estando inscrita no Cadastro de Contribuintes da Prefeitura de Cambé sujeita ao recolhimento do ISS e às obrigações acessórias pertinentes;
- c) A atividade, integrada no próprio conceito de construção civil, como serviço auxiliar ou complementar, desenvolve-se desde o estabelecimento da autuada até o lançamento na obra, cumprindo as seguintes etapas: 1) dosagem dos materiais; 2) transporte dos materiais; 3) lançamento e fiscalização;
- d) A concretagem é serviço típico de construção civil e serviço técnico, regido pela Associação Brasileira de Normas Técnicas e só executável por profissional devidamente



**Processo nº : 10183.003052/93-17**

**Acórdão nº : 202-07.966**

registrado perante o Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura pois exige cálculos especiais e tecnologia avançada para sua correta aplicação;

e) As etapas a que corresponde a atividade não são estanques e o concreto não está pronto com a mera aplicação nas formas. A partir desse momento é que se completam as reações entre o cimento e a água e se inicia o "endurecimento". Somente após o endurecimento, e realizados os testes de resistência, pode o empreiteiro dar os serviços por concluídos;

f) 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 industrializado. Exige também, uma operação (negócio jurídico) conseqüente à industrialização, tendo por objeto o referido produto, que se exterioriza pela saída do produto industrializado do estabelecimento produtor;

g) Os clientes da empresa não adquirem nenhum produto, mas tão somente o serviço técnico e o fato do concreto ser preparado em betoneiras acopladas a caminhões - mistura mecânica no trajeto até a obra - e não manualmente no próprio local da obra não descaracteriza a atividade como serviço auxiliar da construção civil;

h) O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a natureza da atividade como serviço ,assim como a jurisprudência do STJ e decisões na esfera administrativa;

i) O contrato de empreitada é regulado pelo Código Civil, como modalidade de locação de serviços,

j) A Constituição Federal afasta a possibilidade de superposição do IPI e do ISS, devendo pois ser excluída a tese da incidência do IPI, no em exame;

k) a posição na TIPI estipulada pela autoridade fiscal no presente caso na verdade refere-se a concretos e argamassas apresentados em embalagens, prontos para consumo, normalmente encontrados nas lojas de materiais de construção. Estes sim são produtos industrializados, posto que podem constituir-se objeto de venda.

A autoridade autuante em suas informações assim justificou o procedimento:

“- a exigência foi feita com base na legislação do IPI;

- além do embasamento legal, a posição do Fisco foi ratificada pelos seguintes atos: Parecer CST (DCM) nº 739/92 e Parecer CST/DET nº 850/92;



Processo nº : 10183.003052/93-17

Acórdão nº : 202-07.966

- a empresa, em caminhões betoneiras, faz a mistura de pedra britada, areia, cimento, cal hidratada, água e outros, da qual resulta o produto novo (concreto fresco);

- essa atividade caracteriza industrialização, na modalidade de transformação, cujo fato gerador do imposto ocorre no início da aplicação do concreto na obra;

- o concreto fresco enquadra-se, para fins de isenção de IPI, no conceito de preparações, fixado pela Portaria MF nº 263/81;

- está classificado na posição 38.23.50.0000 da TIPI, com tributação de 10%, e não como N/T (não tributado), como alega a requerente;

- somente se pode isentar produtos que estejam dentro do campo de incidência do IPI;

- a isenção, anteriormente aplicável ao caso (artigo 45, inciso VIII do RIPI/82), foi revogada, a partir de 05/10/90, pelo parágrafo 1º do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal;

- as decisões do STF não analisaram o processo de concretagem à luz da legislação do IPI;

- a decisão, em recurso *ex-officio*, da Superintendência da Receita Federal em São Paulo, foi proferida em 1970;

- nessa época ainda não estava em vigor o Decreto-lei nº 1.593/77 que, além de isentar as referidas preparações, autorizou o Ministro da Fazenda a relacioná-las e defini-las; e

- elas foram relacionadas e definidas pela Portaria MF nº 146/78 e, posteriormente, ratificadas pela Portaria MF nº 263/81.”

A decisão recorrida, que manteve o auto de infração teve por base os seguintes argumentos:

a) a atividade da empresa está enquadrada no conceito de industrialização conforme o disposto nos artigos 2º. e 3º., inciso I e parágrafo único do RIPI/82;

b) o fato gerador do IPI ocorre no momento da sua aplicação na obra, segundo entendimento do artigo 30, inciso VII do RIPI/82;



Processo nº : 10183.003052/93-17  
Acórdão nº : 202-07.966

c) a atividade da recorrente gozava de isenção prevista no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82 e item 2.1 da Portaria MF 263/81;

d) tal isenção foi revogada face a norma do parágrafo primeiro do artigo 41 do ADCT da Constituição Federal;

e) o fato de a atividade estar sujeita a incidência do ISS é irrelevante, para fins de enquadramento do concreto fabricado pela recorrente como produto industrializado, conforme orientação da Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer CST 83/77, conforme fica claro na leitura de sua ementa e do item 3.1, a seguir transcritos:

**“O fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa ao Decreto-lei 406/68, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, se identificarem com operações consideradas industrialização, "ex vi" do RIPI, é irrelevante para determinar a não incidência do I. P. I.”**

**“3.1. Dispõe a norma transcrita, após definir fato gerador do especificamente I.S.S. sobre conflitos de competência entre Estados e Municípios que envolvam problemas de incidência referentes àquele tributo e ao I.C.M. Diante disto, somente se poderia admitir implicações daquela disposição em outras espécies de tributos, sobretudo federais, que contassem expressamente do texto legal.”**

O Decreto 73.529/74 em seu artigo 1º. veda a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.

Inconformada a empresa recorre da decisão de 1ª. instância sob os mesmos argumentos alinhados na impugnação.

É o relatório.



Processo n° : 10183.003052/93-17  
Acórdão n° : 202-07.966

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO

Em síntese, a fiscalização entende que os produtos de fabricação da recorrente encontram-se previstos na posição 3823.50.0000 da TIPI e que tais produtos confiscados pela isenção prevista no artigo 45, VIII, do RIPI/82, tiveram na perda em face da norma do artigo 41, parágrafo 1.º, do ADCT.

Do outro lado, a recorrente entende que sua atividade encontra-se sob a esfera de incidência do ISS.

Trata-se, de fato, no dizer de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (*in* Revista do Direito Tributário, Vol. 37, p. 147/148) necessidade da "distinção entre produtos resultantes de uma atividade industrial e bens resultantes de uma atividade de serviços."

Entendo que o deslinde dessa difícil questão, que se insere na questão submetida à apreciação desta corte está na definição de produto industrializado como aquele destinado ao tráfico comercial, e das "coisas", oriundas da atividade de serviços, que não estão submetidas ao comércio, por já estarem originalmente absorvidas pelo contrato de serviços no qual está inserida.

A recorrente afirma que "celebra com seus clientes contratos de empreitada de construção civil, objetivando a prestação de serviços de concretagem, nos volumes e condições especificados nos próprios contratos". O que implica uma individualização dessa prestação material, não atacada pela autoridade autuante.

É significativo o voto do Ministro Moreira Alves cujos trechos transcrevemos:

"A preparação do concreto, seja feita na obra como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo a Lei Federal 5.194/65, só pode ser executada para fins profissionais, por quem foi



Processo nº : 10183.003052/93-17

Acórdão nº : 202-07.966

cálculos especializados e técnica para sua correta aplicação." "... concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga..."

A lista de serviços dada pela Lei Complementar n.º 56/87 em seu item 32 também pode ser aplicada ao caso:

"32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares."

Este Conselho já se manifestou em situações que envolviam serviços de composição gráfica (notas fiscais por encomenda do usuário), fitas de vídeo por encomenda indicando a incidência do ISS.

No Acórdão de n.º 202-04.313, de 14.06.91, cujo relator foi o ilustre Conselheiro Elio Rothe, a matéria é tratada com meridiana clareza:

"**IPI - INCIDÊNCIA** - Operação de prestação de serviços para terceiro, incluída na lista de serviços anexa a legislação complementar sobre o Imposto sobre Serviços (ISS) está excluída da incidência do IPI - operação de gravação de som de fita magnética para terceiros."

Parte importante do referido Acórdão reza que:

"De acordo com o Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal, as competências para instituir tributos sobre as correspondentes operações estão perfeitamente definidas enquanto o IPI é de competência da União, o ISS compete ao Município a sua instituição.

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

A possibilidade de conflitos sobre a matéria foi eliminada com a mencionada legislação complementar, que listou as operações como incidência no ISS e, conseqüentemente excluído do campo de incidência tais operações, mesmo que se enquadrassem nos conceitos de industrialização específicos do IPI."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003052/93-17

Acórdão nº : 202-07.966

Em recente Acórdão deste Conselho, Primeira Câmara, tratou-se de matéria idêntica a que ora tratamos, julgando na linha do entendimento de que sobre a referida operação incide o ISS.

Pelas razões de fato e de direito assim expostas, dou provimento ao presente recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995.

  
DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO





**Processo nº : 10183.003052/93-17**  
**Acórdão nº : 202-07.966**

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ELIO ROTHE

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 designada pelo encomendante, eventualmente, porém, poderão ser contratados serviços de bombeamento da massa para as fôrmas, em condições previamente contratadas.

Convém já aqui 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



Processo nº : 10183.003052/93-17  
Acórdão nº : 202-07.966

relatado, resulta da mistura efetuada em caminhões-betoneiras dos insumos 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 fôrmas.

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 n.º 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 sujeito ao ICM)."

Em primeiro lugar, deve ficar claro que é entendimento desta Câmara, expresso em diversos acórdãos, que a atividade industrial que se enquadre entre aquelas que compõem a Lista de Serviços instituída pelo Decreto-Lei n.º 406/68 com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 834/69 e, por último, pela que integre a Lei Complementar n.º 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 é 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.



**Processo nº : 10183.003052/93-17**  
**Acórdão nº : 202-07.966**

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 ver tumultuada a delimitação de competências, 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, estou convencido de que a mencionada atividade desenvolvida pela autuada e 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.ª edição, 2.ª tiragem, a respeito do objeto do imposto (fls. 74/85):

"Classificado entre os impostos sobre a produção e a circulação, na qual seria a verdadeira colocação do ISS na divisão estabelecida pela Emenda Constitucional n.º 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.)

.....  
.....



Processo nº : 10183.003052/93-17  
Acórdão nº : 202-07.966

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

.....  
.....

O que nos interessa, tendo em vista nosso escopo de estudar o 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.

.....  
.....

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 o 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



Processo nº : 10183.003052/93-17  
Acórdão nº : 202-07.966

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 Lumen 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, o conserto de um automóvel. Os serviços (bens imateriais) têm um conceito econômico.

São bens incorpóreos na etapa econômica da circulação.

Caracteriza o serviço a presença de uma pessoa que presta o serviço a outra pessoa 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 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 circulação 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.



Processo nº : 10183.003052/93-17  
Acórdão nº : 202-07.966

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 material, 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 industrialização realizado pela autuada e previsto no inciso I do artigo 3.º 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.



Processo n° : 10183.003052/93-17  
Acórdão n° : 202-07.966

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 do produto industrializado e típica da 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 entrega na obra, sua previsão está no artigo 30, inciso VII, do RIPI /82.

O fato de a 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 n.º 4.864/65 com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1.593/77, e inserida no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82, sendo que a matéria tinha sido disciplinada na Portaria Ministerial n.º 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;"

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 05.10.90 porque nos termos do artigo 41 e seu § 1.º 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.



Processo n.º : 10183.003052/93-17

Acórdão n.º : 202-07.966

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 n.º 202-06.655, 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 da 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 n.º 42, páginas 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 desempenhem atividades consideradas relevantes às 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, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.

.....  
.....

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 de Direito Tributário n.º 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





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10183.003052/93-17  
Acórdão nº : 202-07.966

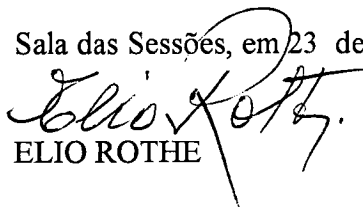
para o desenvolvimento, Bushatsky, S. Paulo). Estamos, no Brasil, familiarizados com o instituto, de modo a não caber dúvida razoável quanto ao seu alcance. Desconheço - e atrevo-me a manifestar que dificilmente se encontrará - autor, ou decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias 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 à 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 à 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 23 de agosto de 1995.

  
ELIO ROTHE