



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/10/2007  
Márcia Cristina Moreira Garcia  
17502

CC02/C01  
Fls. 319

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	10421.000006/2002-50
<b>Recurso n°</b>	131.576 Voluntário
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Acórdão n°</b>	201-79.684
<b>Sessão de</b>	18 de outubro de 2006
<b>Recorrente</b>	CONCREPAC ENGENHARIA DE CONCRETOS LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ em Recife - PE

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 12/10/07  
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001  
Ementa: CRÉDITO BÁSICO. RESSARCIMENTO.  
CONTRIBUINTE.

O fornecimento de concreto usinado à construção civil que continua o preparo em caminhão betoneira no trajeto até a obra não é considerado operação de industrialização, não sendo o fornecedor contribuinte do IPI e, conseqüentemente, não tem direito ao ressarcimento a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*SM*

*Of*

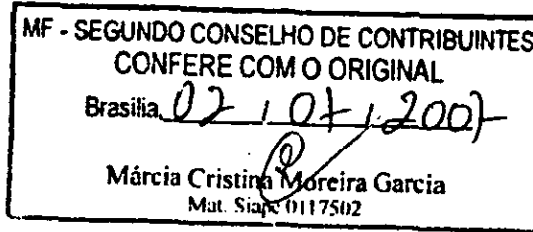
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 02/02/2007

ACORDAM os <sup>Mirio Cda</sup> ~~Membr~~ <sup>PRIMEIRA CÂMARA</sup> do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por <sup>Mirio Cda</sup> ~~maioria~~ <sup>da</sup> ~~dos~~ <sup>de</sup> votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e José Antonio Francisco, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral o Dr. Fabrício Montenegro de Moraes, advogado da recorrente.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
Presidente

*Walber José da Silva*  
WALBER JOSÉ DA SILVA  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maurício Taveira e Silva, Fabíola Cassiano Keramidas e Cláudia de Souza Arzua (Suplente).



## Relatório

No dia 15/10/2001 a empresa CONCREPAC ENGENHARIA DE CONCRETOS LTDA., já qualificada nos autos, ingressou com pedido de ressarcimento de IPI (art. 11 da Lei nº 9.779/99), combinado com pedido de compensação, relativo ao quarto trimestre de 2001, no valor de R\$ 24.256,79.

A DRF em Recife - PE indeferiu o pedido da interessada porque a empresa não é contribuinte de IPI.

Ciente da decisão acima, a empresa interessada ingressou com manifestação de inconformidade (fls. 186/194), alegando, em sua defesa, as razões consolidadas no relatório do Acórdão recorrido.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE indeferiu o pleito da recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/REC nº 12.803, de 15/07/2005.

Ciente da decisão de primeira instância em 01/09/2005, fl. 249, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/09/2005, onde, em síntese, argumenta que:

1 - o produto fornecido pela recorrente corresponde exatamente à hipótese da posição 3214.90.00 EX 01;

2 - foi procedente a resposta da consulta fiscal feita no ano de 2000 para saber se estava apta ao gozo do que dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779/99 (Processo nº 11618.001067/00-94). A recorrente agiu de acordo com a resposta da consulta, devendo ser respeitado o efeito jurídico liberatório da decisão;

3 - com a supressão da posição 3214.90.01 da TIPI pelo Decreto nº 4.441, de 25/10/2002, fez nova consulta, que confirmou que o produto fornecido pela empresa, independente da alíquota, é sujeito ao IPI. A recorrente apresentou recurso de divergência contra o resultado da consulta;

4 - é possível a tributação simultânea pelo ISS e pelo IPI (cita exemplos) e que as Súmulas do STJ nºs 135, 156 e 167, dizem respeito exclusivamente aos impostos ISS e ICM;

5 - o uso de notas fiscais de serviços não afasta a incidência do IPI;

6 - a produção de concreto (mistura e dosagem dos insumos) é realizada numa usina dentro do estabelecimento da recorrente, pelo que fica afastada a hipótese do inciso VIII do art. 5º do RIPI/98. Os caminhões betoneira servem para transportar a preparação até o local onde será aplicada, sem permitir que a mesma endureça; e

7 - a Lei nº 4.864/65, que criou incentivos à indústria da construção, diz que as operações de fornecimento de preparações de concreto destinados à aplicação em obras de construção civil são isentas do IPI e que a preparação de concreto é sim conceituada como industrialização.



*[Handwritten signature]*

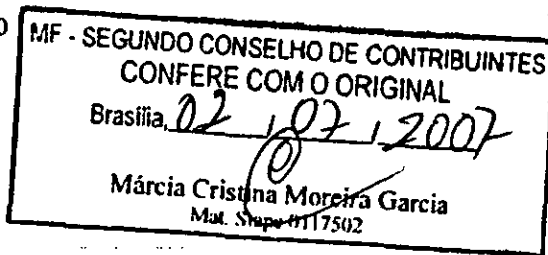
*[Handwritten mark]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/07/2007  
Márcia Cristina de Moraes  
Moraes  
Moraes  
Moraes

Posteriormente, a recorrida juntou a junta de Laudo Constitutivo relativo à concessão de incentivo Fiscal de Imposto de Renda e respectiva Portaria Ministerial e também solicitou que o patrono seja intimado da data de julgamento do recurso voluntário.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 23/05/2006, conforme despacho exarado na fl. 318.

É o Relatório.  



## Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

Pretende a recorrente ver reconhecido seu direito de efetuar o ressarcimento de crédito básico de IPI, previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, com sua compensação com débitos de impostos e contribuições administrados pela SRF, indeferido pela DRF em Recife - PE e ratificado pela DRJ em Recife - PE.

O Acórdão recorrido, a meu ver, decidiu a questão com acerto e justiça. Adoto seus fundamentos como se aqui estivessem escritos.

Ao que foi dito pelo ilustre Julgador-Relator do voto condutor do Acórdão recorrido acrescento outros fundamentos.

Em primeiro lugar, a recorrente alega que agiu de acordo com a resposta da sua primeira consulta, que lhe foi favorável.

Na realidade, não houve sequer decisão sobre o objeto da consulta, muito menos decisão favorável à pretensão da recorrente, posto que a consulta foi declarada ineficaz, não produzindo nenhum efeito, conforme se pode facilmente concluir da leitura da ementa e da conclusão do Despacho SRRF/4ª RF nº 019/2000, às fls. 266/267.

*“Ementa: INEFICÁCIA DA CONSULTA - Não produz efeito a consulta formulada sobre fato que estiver disciplinado em ato normativo publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação, ou, ainda, quando estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.*

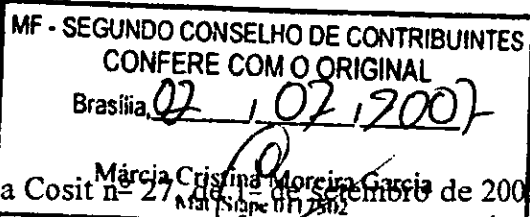
*Conclusão - Ante o exposto, conclui-se pela INEFICÁCIA da consulta, haja vista que a mesma deixou de obedecer a requisitos fundamentais à emissão da decisão.”*

O fato de o objeto da consulta estar perfeitamente disciplinado no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 033/98 não significa que a recorrente é contribuinte do IPI e, conseqüentemente, tem direito ao ressarcimento pleiteado.

A segunda consulta a que se refere a recorrente trata de classificação fiscal de mercadoria. O fato de o produto objeto desta consulta ter sido classificado no código 3824.50.00 não significa que ela recorrente é contribuinte do IPI. Tudo vai depender da forma ou do processo de produção, venda e aplicação do concreto e das pessoas intervenientes desde o início (seleção e mistura das matérias-primas) até a conclusão do ciclo produtivo, que se materializa em uma laje, uma viga ou uma coluna de concreto incorporada a uma obra de construção civil.

*WJS*

*W*



A Nota Técnica Cosit n.º 27, de 27 de setembro de 2005, tratou com propriedade o assunto, conforme se pode constatar nos fragmentos a seguir reproduzidos, com grifos nossos:

*"11. Interpretando-se o texto das leis acima citadas, têm-se as seguintes espécies de produtos que estão fora do campo de incidência IPI:*

*11.1. produtos naturais ou em bruto que estão, pela própria natureza, fora do campo de incidência do imposto, já que não sofreram processo de industrialização, tais como os animais vivos classificados no Capítulo 1 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Tais produtos possuem notação 'NT'.*

*11.2. produtos abrangidos pela imunidade:*

*11.2.1. objetiva, por exemplo, os livros, classificados na posição 49.01 da Tipi. Tais produtos possuem, também, a notação 'NT'.*

*11.2.2. condicionada, em duas hipóteses: produtos industrializados destinados à exportação e papel para impressão de livro, jornais e periódicos. Tais produtos não possuem notação 'NT' na Tipi.*

*11.3. produtos retirados do conceito de industrialização sob determinadas condições. Tais produtos não possuem a notação 'NT' na Tipi. Por exemplo: não se considera industrialização:*

*11.3.1. o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-lei n.º 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5.º, § 2.º); Refrigerante - posição 22.02 da Tipi - alíquota de 27%;*

*11.3.2. a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, inciso IV, e Lei n.º 9.493, de 1997, art. 18). Tinta - posição 32.08, 32.09 ou 32.10 da Tipi - alíquota de 10%.<sup>1</sup>*

*11.4. produtos que poderiam ser tributados pelo imposto, mas que o legislador ordinário não quis tributar. Por exemplo, farinha de trigo do código 1101.11.10. Tais produtos possuem a notação 'NT' na Tipi.*

*12. Veja-se o que nos diz, sobre o tema, Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas em sua obra Tudo sobre IPI, vol. 1, 3ª edição, págs. 18 e 19:*

*JML*

<sup>1</sup> É de se observar que, cumpridas as condições a que se referem os itens 11.2.2 e 11.3, tais produtos, por se encontrarem fora do campo de incidência do IPI, devem ser considerados com a notação "NT", ainda que tal notação não conste expressamente da TIPI.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/10/2002

Márcia Cristina Moreira Garcia  
‘A Tabela de incidência do IPI relaciona todas as coisas existentes, objeto de comercialização, quer sejam produtos naturais ou industrializados. Os produtos naturais evidentemente estão seguidos da notação NT (que significa não tributado), por força da norma constitucional básica que estabelece a incidência do imposto somente sobre os produtos industrializados.

Os produtos industrializados, assim considerados também os produtos naturais que tenham sofrido um processo mínimo de elaboração ou beneficiamento, poderão constar da TIPI seguidos da alíquota de incidência, ainda que zero, ou da notação NT.

Podemos dividir os produtos relacionados na TIPI com a notação NT em três categorias:

a) Produtos naturais (animais, vegetais e minerais) em estado bruto, sem que tenham passado por qualquer processo de elaboração, para os quais a União não tem competência para instituir (e cobrar) o IPI. Neste caso, não há que se falar em imunidade, mas em falta de autorização constitucional para que seja cobrado o imposto sobre tais produtos.

(...)

b) Produtos industrializados que, por determinação da Constituição, não possam ser alcançados pela incidência do imposto. São os produtos imunes ao IPI (...).

c) Produtos industrializados que o legislador ordinário não quis tributar.’

(...)

*15. Quanto aos produtos acobertados pela imunidade condicionada, no caso a exportação, a CST manifestara-se no sentido de que, para haver o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos, o produto final haveria de estar no campo de incidência do imposto. Nesse sentido pode ser citado o item 32 do Parecer Normativo CST nº 149, de 1974:*

‘32. Nesse passo acrescenta-se que o estabelecimento industrial não tem o direito de se creditar pelo imposto pago na aquisição de embalagem destinada ao transporte de produtos primários - como frutas ao natural por exemplo - ainda que tais produtos se destinem à exportação, já que a legislação, em qualquer hipótese, só alcança produtos industrializados.’

*16. O entendimento citado no item acima deve ser aplicado aos produtos retirados do conceito de industrialização de maneira condicionada, vale dizer, produtos que em determinadas condições são excluídos do conceito de industrialização. Isso porque a CST considerou que também esses produtos estariam afastados do campo de incidência do imposto, não havendo, nessas hipóteses, a ocorrência do fato gerador do IPI. Veja-se um exemplo de tal entendimento, constante do Parecer Normativo CST nº 60, de 18 de junho de 1973:*

*du*

*du*

Brasília, 02 107 12007

‘A montagem de óculos, mediante receita médica, está excluída do conceito de industrialização, cf. artigo 3º, parágrafo único, item III, da Lei nº 4.502/64 (alteração 2ª do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.199/71).’

2. A compreensão dessa norma legal deve basear-se em que o IPI incide sobre o produto resultante do processo de industrialização (artigo 1º, § 1º, RIPI - 72). Assim, a exclusão da referida montagem, com exceção à regra do artigo 1º, § 2º, item III, do RIPI, tem o efeito de tornar inócua o fato gerador desse tributo, por determinar a não-incidência sobre os óculos obtidos dessa operação, ainda se precedida das necessárias adaptações de lentes e armação.

(...)

6. Cabe apontar na matéria, que na hipótese em que o estabelecimento montador somente dá saída a óculos não tributados, deverá abster-se de escriturar crédito de imposto pago relativamente às matérias-primas etc., que adquirir. Se tal escrituração já tiver sido procedida, deverá efetuar o respectivo estorno. Por outro lado, se também der saída a produtos industrializados, deverá escriturar o crédito referido, estornando-o entretanto na medida e proporção da saída dos produtos não tributados.’

**17. Com base no que foi até aqui exposto, ter-se-iam as seguintes conclusões:**

**17.1. produtos naturais ou em bruto** - São os produtos tipicamente não tributados, com notação ‘NT’ na Tipi e, pela própria natureza, inalcançáveis pelo IPI. Há alguns deles que são facilmente reconhecíveis pela simples leitura da Tipi. É o caso, por exemplo, dos animais vivos. Outros se encontram numa zona cinzenta em que, provavelmente, será necessária a interveniência de Órgão Técnico para definir se se tratam ou não de produtos industrializados. Entre esses últimos podem ser citados os minerais: se, por um lado, há minerais que são claramente produtos naturais, por outro lado, há casos que merecerão análise casuística;

**17.2. produtos passíveis de serem alcançados pelo IPI, mas que foram retirados do campo de incidência do imposto** - São produtos que poderiam estar inseridos no conceito de industrialização, mas que são retirados do campo de incidência do IPI. Encontram-se aqui:

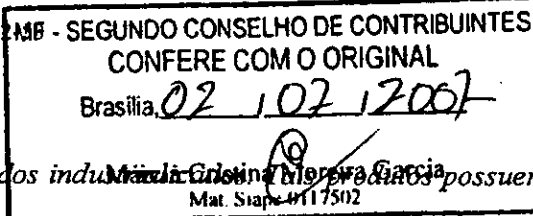
17.2.1. os produtos sujeitos à imunidade objetiva possuem a notação ‘NT’ na Tipi;

17.2.2. produtos que, em determinadas condições, são excluídos do conceito de industrialização (já que essa condição não é expressa em códigos na Tipi, esses produtos não possuem a notação ‘NT’). Entretanto, quando essas condições se acham presentes, tais produtos devem ser considerados ‘NT’, apesar de não possuírem tal notação, expressamente, na Tipi.

17.2.3. Produtos excluídos do conceito de industrialização por lei ordinária. Produtos que o legislador ordinário deixou, objetivamente, fora do campo de incidência, embora pudessem, em tese, ser

SM

CC



considerados industrializados produtos possuem a notação 'NT' na Tipi.

17.3. produtos industrializados - os demais produtos<sup>2</sup>.

(...)

21. Haverá de ser definido o exato conceito de **industrialização** utilizado pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Prima facie, estão englobados expressamente pelo conceito os produtos isentos e tributados à alíquota zero. Cabe a observação de que a lei, nesse particular, tem caráter eminentemente declaratório, tendo em vista o fato de que os produtos isentos e tributados à alíquota zero são produtos industrializados.

22. Entretanto, resta a análise da aplicação do referido art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aos produtos que possuem a notação "NT" na Tipi, bem como aos produtos sujeitos ao imposto e alcançados por hipótese de imunidade condicionada, bem assim aos produtos excluídos do conceito de industrialização.

23. A Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 4 de março de 1999, dispôs:

'Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

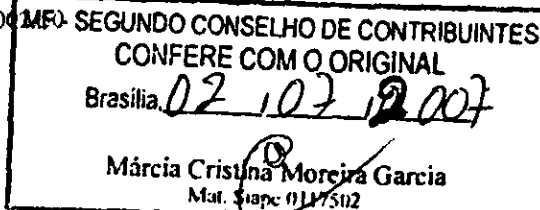
§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)

Art. 3º Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.'

<sup>2</sup> Aqui cabe uma observação quanto aos produtos acobertados pela imunidade condicionada. Há dois casos: papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e produtos industrializados destinados à exportação. Como a imunidade não se refere aos produtos, mas a uma determinada operação, a determinação acerca da condição de tais produtos deve ser feita com base na definição do campo de incidência do IPI. Vale dizer, o produto de *per se* está ou não no campo de incidência de acordo com o tratamento dado pela lei e pela TIPI. Se o produto for industrializado e for exportado, passará a ser imune, o que não afasta, antes confirma, sua condição de industrializado.



(...)

24. Entende-se que a referida Instrução Normativa não alterou os conceitos antes firmados pela CST. Assim, podem ser colocadas algumas conclusões:

24.1. quanto aos produtos tipicamente 'NT' na Tipi, citados no item 17.1 - estão fora do âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99;

24.2. quanto aos produtos objetivamente atingidos pela imunidade, citados no item 17.2.1, não haverá a aplicação do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11, já que possuem a notação 'NT' na Tipi;

24.3 quanto aos produtos excluídos do conceito de industrialização em determinadas condições, do item 17.2.2, o termo 'produtos industrializados' a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, deve ser entendido apenas como produtos que estejam no campo de incidência do imposto. Presentes as condições para a não-incidência do imposto, esses produtos não são tributados, o que corresponderia a uma exclusão de produtos com notação 'NT';

24.4 quanto aos produtos passíveis de serem considerados industrializados, mas que foram retirados do campo de incidência por força de lei, citados no item 17.2.3, não podem estar inseridos no âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11 já que possuem a notação 'NT' na Tipi."

A situação narrada nos itens 11 (subitem 11.3), 16, 17 (subitens 17.2 e 17.2.2) e 24 (subitem 24.3), da Nota Técnica Cosit acima reproduzida, espelha exatamente a situação da recorrente. Ela produz concreto (usinado, arejado, vibrado e tipo celular) sob encomenda e o entrega na obra, colocando-o nas formas previamente preparadas pelo encomendante, resultando em lajes, vigas, colunas, etc., de uma obra de construção civil.

Portanto, o processo envolve desde a seleção e mistura das matérias-primas, a usinagem da massa, a colocação nos carros betoneiras, o transporte da massa até a obra e a colocação da massa nas formas. Portanto, a produção do concreto tem início no estabelecimento da recorrente e termina na obra onde é aplicado. Nestas condições, existindo etapas do processo de produção do concreto armado realizadas pela recorrente fora de seu estabelecimento, a operação não é industrialização, conforme determinação expressa contida no artigo 5º, inciso VIII, alínea "a", do RIPI/98.

Nestas condições, como bem disse a recorrente, o concreto por ela produzido e aplicado não é mercadoria. Se não é mercadoria, obviamente é serviço. E é serviço exatamente porque a recorrente, sob encomenda, efetua todas as etapas de produção e aplicação do concreto. Seria mercadoria (produto industrializado sujeito ao IPI) se, no entanto, a recorrente efetuasse apenas a primeira etapa de industrialização do concreto, vendendo a massa preparada a terceiro, que o transportaria e aplicaria na obra de construção civil, sob sua conta e risco.

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten mark]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02/07/2007

CC02/C01  
Fls. 329

Nestas condições, a recorrente está ~~estando~~ industrializado (mercadoria) e não prestando serviço. Seria, assim, contribuinte do IPI. Nestas condições, a massa de concreto produzida e saída do estabelecimento industrial classifica-se no código 3824.50.00, conforme solução de consulta formulada pela recorrente e acostada aos autos às fls. 266/267.

Não concordo com o entendimento da recorrente de que o fato de um produto constar tanto na lista de serviço do ISS como na TIPI significa que, em qualquer situação, ocorreu a industrialização, para fins tributários. Ela cita como exemplo os produtos da indústria gráfica, dentre estes o envelope.

Pois bem, fiquemos com este exemplo. Não há dúvidas de que um simples envelope é um produto industrializado e, portanto, em tese, integra o campo de incidência do IPI. Quem o fabrica é contribuinte do IPI.

No entanto, se o fabricante de envelope recebe um pedido de uma empresa para produzir envelopes com o timbre do encomendante, a produção destes envelopes, para fins tributários, não é industrialização e está fora do campo de incidência do IPI, passando ao campo de incidência do ISS. Pelo raciocínio da recorrente, nestas condições incidiria tanto o ISS quanto o IPI, o que não é verdade.

Acaso vencedora a tese da recorrente e mantida a decisão da solução de consulta que classifica a massa de concreto usinado no código 3824.50.00, ela recorrente vai passar a ser contribuinte do ISS e do IPI, com direito ao ressarcimento ora pleiteado, havendo saldo credor no final de cada trimestre civil, apurado no livro Registro de Apuração do IPI.

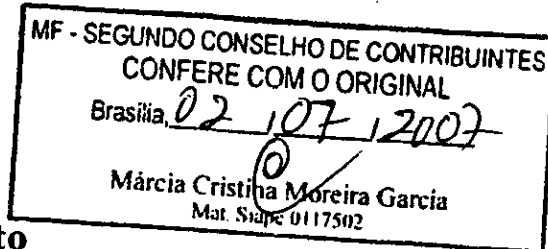
O Laudo Constitutivo e a Portaria Ministerial que concedeu incentivo fiscal de IRPJ para a recorrente em nada afeta a incidência ou não do IPI porque, como ficou cabalmente demonstrado, não há dúvidas de que a preparação de concreto pré-misturado é, tecnicamente, uma atividade industrial e que o concreto pré-misturado é um produto industrializado, portanto, uma mercadoria. Ocorre que, se vendido como tal (mercadoria), a recorrente incorre no fato gerador do IPI (e também do ICMS) e não incorre no fato gerador do ISS. Se aplicado diretamente pelo fabricante, por encomenda, em obra de construção civil, a operação é de prestação de serviço auxiliar ou conexa à construção civil ocorrendo o fato gerador do ISS e não do IPI (e nem do ICMS).

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

  
WALBER JOSÉ DA SILVA





## Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DEÇA

Embora acompanhando sua judiciosa conclusão, peço vênia ao d. Relator para aditar os fundamentos pelos quais me alinho ao desfecho por ele proposto.

Como é elementarmente sabido, coerente com os princípios que informam a estrutura do Estado Federal, a Constituição brasileira estabeleceu um sistema de discriminação de competências tributárias, presidido pelos princípios da “privatividade”, “rigidez”, “segregação” e “incomunicabilidade das diferentes áreas” em que estão distribuídas tais competências, através do qual se enumeram taxativamente quais os tributos cuja instituição é autorizada a cada ente federado, definindo-os em função de campos de imposição delimitados pela referência aos fatos econômicos que os caracterizam, de tal forma que a competência tributária dos entes federados só pode ser exercida em relação aos tributos autorizados, nos estritos limites (materiais e territoriais) dos respectivos campos de imposição, na forma e nas condições autorizadas pela Constituição, vigorando a parêmia de que é proibido o que não é expressamente autorizado (*prohibita intelliguntur quo non permissum*).

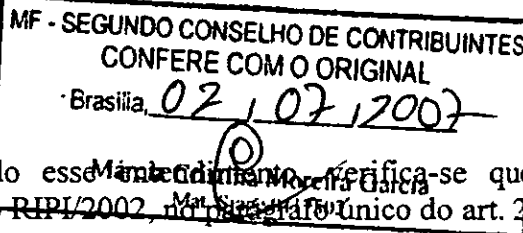
Como também é curial e esclarece Amílcar de Araújo Falcão, da atribuição da competência tributária privativa necessariamente provém uma “*dúplice decorrência*”. “*Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.*” (cf. Amílcar de Araújo Falcão, in “Sistema Tributário Brasileiro - Discriminação de Rendas”, Edições Financeiras S/A, 1ª ed., 1965, pág. 38).

Fixadas estas elementares premissas decorrentes do sistema tributário adotado, já de início verifica-se que, ao interpretar a discriminação constitucional de competências tributárias, tanto a Suprema Corte (cf. RTJ vols. 77/959, 94/393 e 97/925) como o Superior Tribunal de Justiça há muito já assentaram unisonamente que a atividade de fornecimento de concreto por empreitada se insere na competência tributária privativa dos Municípios (CF/88, art. 156, inciso III) para tributar os serviços auxiliares de construção civil, expressamente previstos na lista de serviços definidos em Lei Complementar (cf. item 32 da lista anexa ao DL nº 406/68; item 32 da lista anexa à LC nº 56/87; item 7.02 da lista anexa à LC nº 116/03), que “*é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, (...), embora comportem interpretação ampla os seus tópicos*” (cf. Acórdão da 2ª Turma do STF no RE nº 361.829-RJ, em sessão de 13/12/2005, rel. Min. Carlos Velloso, publ. in DJU de 24/02/2006, pág. 51, Ement. Vol-02222-03, pp-00593 e in Lexstf v. 28, nº 327, 2006, p. 240-257). Na mesma ordem de idéias a Súmula nº 167 do STJ sedimentou o entendimento no sentido de que “*o fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS*” (cf. Súmula nº 167 da 1ª Seção do STJ, em sessão de 11/09/1996, DJU de 19/09/96, p. 34.452, in RSTJ vol. 91/17 e in RT vol. 732/166).

FLU

67

FLU



Corroborando esse entendimento, verifica-se que, ao definir o campo de incidência do IPI, o próprio RPI/2002, no parágrafo único do art. 2º, explicita que:

"Art. 2º (..)

*Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação 'NT' (não-tributado) (Lei n.º 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º)." (negritei)*

Por seu turno, verifica-se que na aplicação destes preceitos de inegável juridicidade e sob invocação do mesmo fundamento (competência Municipal privativa para tributar o fornecimento de concreto), é torrencial e indiscrepante a jurisprudência da Colenda CSRF e deste Egrégio Conselho, ambos proclamando a **não incidência ou exclusão da tributação do IPI sobre a referida atividade**, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

*"IPI. SERVIÇOS DE CONCRETAGEM - A teor da Súmula 167, do Superior Tribunal de Justiça, o fornecimento de concreto para construção civil, preparado até a obra, em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.*

*Recurso desprovido." Decisão: "Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso." (cf. Acórdão CSRF/02-01.023 da 2ª Turma da CSRF, em sessão de 21/05/2001, rel. Cons. Sérgio Gomes Velloso, publ. in DOU de 02/10/2001)*

*"IPI - CONCRETO - NÃO INCIDÊNCIA - O preparo e o fornecimento de argamassa de concreto em caminhões betoneiras para construção civil são prestações de serviços técnicos tributáveis pelo ISS e não pelo IPI. Recurso provido." Decisão: "Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso." (cf. Acórdão nº 201-75.002 da 1ª Câmara do 2º CC, em sessão de 10/07/2001, rel. Cons. Luiza Helena Galante de Moraes, publ. in DOU de 09/02/2002)*

*"IPI CONCRETO - NÃO INCIDÊNCIA - O preparo e fornecimento de argamassa de concreto em caminhões betoneira para construção civil, é prestação de serviços técnicos tributáveis pelo ISS e não pelo IPI. Recurso negado." (cf. Acórdão CSRF/02-0.753 da 2ª Turma da CSRF, em sessão de 09/11/98, rel. Cons. Edison Pereira Rodrigues, publ. in DOU de 31/03/99)*

*"IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM. A inclusão na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 (c/alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo. IPI - 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." (cf. Acórdão nº 203-02.239, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 092.294, Processo nº 10675.001156/92-20, em sessão de 20/06/1995, rel. Cons. Ricardo Leite Rodrigues; no mesmo sentido: Acórdão nº 202-09.594 da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 103.645, Processo nº 10783.000286/95-15, em sessão de 15/10/1997, Rel. Cons. Tarásio Campelo Borges; Acórdão nº 202-09.499 da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 100.283, Processo nº 11080.009168/95-34, em sessão de 15/09/1997, rel. Cons. Marcos Vinícius Neder de Lima; Acórdão nº 203-05.125 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 100.224, Processo nº 10855.000509/94-36, em sessão de*

*Reds*

*U1*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 02/07/2007

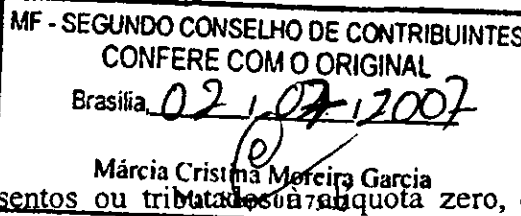
08/12/1998, rel. Cons. Renato Sérgio Isquierdo; Acórdão nº 202-07.884 da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 095.842, Processo nº 10840.001370/92-23, em sessão de 05/07/1995, rel. Cons. Osvaldo Tancredo de Oliveira; Acórdão nº 202-08.188 da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 098.225, Processo nº 10320.001319/92-76, em sessão de 08/11/1995, rel. Cons. Hélio Escovedo Barcellos; Acórdão nº 203-02.299 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 097.957, Processo nº 10480.015464/92-38, em sessão de 05/07/1995, rel. Cons. Ricardo Leite Rodrigues; Acórdão nº 202-07.836, da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 096.153, Processo nº 13433.000238/92-05, em sessão de 21/06/1995, rel. Cons. Osvaldo Tancredo de Oliveira; Acórdão nº 203-02.248, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 094.078, Processo nº 12841.000476/91-66, em sessão de 21/06/1995, rel. Cons. Osvaldo José de Souza; Acórdão nº 203-02.257 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 092.535, Processo nº 13603.000918/92-94, em sessão de 21/06/1995, rel. Cons. Ricardo Leite Rodrigues; Acórdão nº 203-02.237, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 091.803, Processo nº 10680.003126/92-98, em sessão de 20/06/95, rel. Cons. Ricardo Leite Rodrigues; Acórdão nº 203-02.271, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 097.442, Processo nº 10469.001987/92-73, em sessão de 22/06/1995, rel. Cons. Osvaldo José de Souza; Acórdão nº 202-07.769, da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 096.172, Processo nº 10980.015913/92-80, em sessão de 24/05/1995, rel. Cons. José de Almeida Coelho; Acórdão nº 203-02.272, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 097.444, Processo nº 10469.002745/92-70, em sessão de 22/06/1995, rel. Cons. Osvaldo José de Souza; Acórdão nº 201-70.338, da 1ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 098.525, Processo nº 10580.005127/93-12, em sessão de 27/08/1996, rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer).

Encontrando-se a atividade da recorrente (fornecimento de concreto) fora do campo de incidência do IPI, posto que expressa e privativamente inserida no campo de incidência do ISS, já de início não há como se cogitar da aplicação do princípio da não-cumulatividade do IPI, cujo pressuposto é exatamente "a efetiva incidência do tributo e o seu lançamento no documento fiscal respectivo" (cf. Acórdão nº 201-66.790/90 do 2º CC), somente sendo cabível a atribuição de créditos aos contribuintes do IPI (*ex-vi* do art. 49, parágrafo único, do CTN, e art. 163 do RIPI/2002), tal como também tem reiteradamente proclamado a jurisprudência deste Egrégio Conselho (cf. Acórdão nº 203-10.552 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 130.616, Processo nº 13884.001117/2004-96, em sessão de 09/11/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; no mesmo sentido: Acórdão nº 203-10.553 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 130.617, Processo nº 13884.003371/2004-29, em sessão de 09/11/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.441 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 130.464, Processo nº 10980.002454/2002-52, em sessão de 19/10/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.291 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.823, Processo nº 13884.001514/2002-04, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.289 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.821, Processo nº 13884.000986/2002-31, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.288 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.820, Processo nº 13884.000984/2002-42, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.286 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.818, Processo nº 13884.000984/2002-42, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.290 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.822, Processo nº 13884.000987/2002-86, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.292 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.824, Processo nº 13884.003963/2002-89, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto; Acórdão nº 203-10.287 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.819, Processo nº 13884.000985/2002-97, em sessão de 07/07/2005, rel. Cons. Antonio Bezerra Neto). Da mesma forma o direito estabelecido no art. 11 da Lei nº 9.779/99, por estar restrito aos produtos inseridos no campo de

ATM

10/07

Rak



incidência do IPI, ainda ~~sentos ou tributados~~ com sua quota zero, obviamente não alcança os produtos não tributados por aquele imposto, como é o caso dos autos.

Portanto, reputo irretorquível a afirmativa do ilustre Conselheiro Walber José da Silva no sentido de que alguns produtos, embora "*passíveis de serem considerados industrializados, mas que foram retirados do campo de incidência por força de lei, (...), não podem estar inseridos no âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/99*", eis que, afastados do campo de incidência do IPI por força de lei complementar, editada no exercício regular da competência constitucional para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, incisos I e III, alínea "a", da CF/88), essa "não incidência" não só "corresponderia a uma exclusão de produtos com notação 'NT'," como consubstancia uma não incidência qualificada, em função de ter sido estabelecida por lei hierarquicamente superior à ordinária.

Se não bastasse, verifica-se que o próprio RIPI/2002 expressamente veda a escrituração de créditos relativos a MP, PI e ME, que, sabidamente, destinem-se a emprego na industrialização de produtos não tributados, dispondo em seus arts. 190, § 1º, e 193, inciso I, alínea "a" (arts. 171 e 174 do RIPI/98), que:

*"Art. 190. Os créditos serão escriturados, pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:*

(...)

*§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.*

(...)

*Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:*

*I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:*

*a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados." (negritei)*

No mesmo sentido a Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 04/03/99, expressamente dispõe que:

*"Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:*

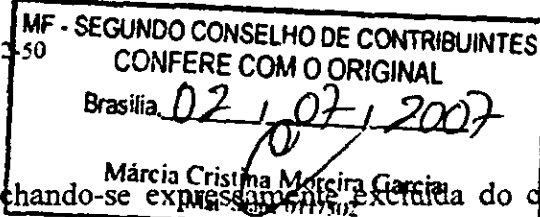
(...).

*§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).*

(...)." JLL

*pdg*

*(U)*



Assim, achando-se expressamente excluída do campo de incidência do IPI e, conseqüentemente, não se caracterizando como contribuinte do referido imposto, *data venia*, entendo que, ao praticar a atividade excogitada (fornecimento de concreto) já totalmente desonerada do IPI, a recorrente não só não detém qualquer direito a créditos de IPI relativos às aquisições de insumos (MP, PI e ME - ainda que isentas ou tributadas à alíquota zero), nem só se acha legalmente impedida de escriturá-los, como está legalmente obrigada a estorná-los (arts. 190, § 1º, e 193, inciso I, alínea "a", do atual RIPI/2002 - arts. 171 e 174 do RIPI/98), afora o fato de não haver a menor lógica em aplicar-se o princípio da não-cumulatividade para desonerar uma operação já desonerada totalmente do referido imposto, cujo fato gerador sequer chega a ocorrer na cadeia de consumo do produto.

Pelas mesmas razões, e diante da impossibilidade legal e fática sequer de efetuar o suposto "crédito", quanto mais de acumular "saldos credores" de IPI na atividade excogitada (fornecimento de concreto), também entendo que os hipotéticos "saldos credores" vislumbrados pela ora recorrente não poderiam ser passíveis de restituição ou ressarcimento, por absoluta ausência dos pressupostos legais à sua concessão (Lei nº 9.779/99, art. 11; Lei nº 9.430/96, art. 74, § 3º, na redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002, art. 190, § 1º, e art. 193, inciso I, alínea "a", do RIPI/2002, e art. 2º, § 3º, da IN SRF nº 33/99) e muito menos poder-se-ia cogitar de sua "utilização" para a compensação ou quitação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela SRF, tal como açodadamente supôs a ora recorrente.

Releva, finalmente, notar que a atividade tratada nestes autos (fornecimento de concreto) não se confunde com a fabricação em escala industrial de artefatos de concreto (tais como pré-moldados, blocos, telhas, calhas, tubos, postes, etc.), cujas saídas do estabelecimento industrializador estão inseridas no campo de incidência do IPI (cf. Acórdão CSRF/02-00.816, da 2ª Turma da CSRF, Recurso nº 094.723, Processo nº 10580.004244/92-60, em sessão de 16/08/1999, rel. Cons. Sebastião Borges Taquary; Acórdão nº 201-72.296, da 1ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 099.612, Processo nº 13672.000010/92-67, em sessão de 08/12/1998, rel. Cons. Jorge Freire; cf. Acórdão nº 201-71.321, da 1ª Câmara 2º CC, Recurso nº 099.613, Processo nº 10630.001193/92-17, em sessão de 27/01/1998, rel. Cons. Jorge Freire; Acórdão nº 201-70.062, da 1ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 088.292, Processo nº 11040.000363/91-51, em sessão de 05/12/1995, rel. Cons. Sérgio Gomes Velloso; Acórdão nº 201-71.322, da 1ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 099.621, Processo nº 13748.000147/93-44, rel. Cons. Jorge Freire, em sessão de 27/01/1998; Acórdão nº 203-01.602 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 090.391, Processo nº 13657.000331/91-32, em sessão de 15/06/1994, rel. Cons. Maria Thereza Vasconcellos de Almeida; Acórdão nº 203-02.979, Recurso nº 097.257, Processo nº 10920.001360/93-09, em sessão de 15/04/1997, rel. Cons. Francisco Sérgio Nalini; Acórdão nº 202-07.959, da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 097.843, Processo nº 10120.001021/93-85, em sessão de 23/08/1995, rel. Cons. Oswaldo Tancredo de Oliveira; Acórdão nº 203-01.401, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 092.390, Processo nº 10665.000226/92-79, em sessão de 26/04/1994, rel. Cons. Celso Ângelo Lisboa Gallucci; Acórdão nº 202-06.887 da 2ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 091.687, Processo nº 13839.000867/91-19, em sessão de 14/06/1994, rel. Cons. Oswaldo Tancredo de Oliveira; Acórdão nº 203-02.591, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 098.310, Processo nº 10980.001820/95-75, em sessão de 20/03/1996, rel. Cons. Mauro Wasilewski; Acórdão nº 203-02.554, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 090.444, Processo nº 13982.000167/91-17, em sessão de 06/02/1996, rel. Cons. Tiberany Ferraz Dos Santos; Acórdão nº 203-03.456, da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 090.356, Processo nº 13987.000072/91-53, em sessão de 16/09/1997, rel. Cons. Mauro Wasilewski), autorizando a aplicação do referido princípio constitucional da não-cumulatividade.

Isto posto, ainda que sob motivação um tanto diversa, impetro vênias para acompanhar as conclusões do d. Relator no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente.

JUL

Reds

Processo n.º 10421.000006  
Acórdão n.º 201-79.684

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02, 07, 2007

CC02/C01  
Fls. 335

recurso voluntário para manter a decisão recorrida, que se conforma com a lei e com a jurisprudência deste Egrégio Conselho.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'ÊÇA