



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PUBLICADO

De 23/04/1996

C

C

RECORRI DESTA DECISÃO

2º RECURSO N.º 98/202-0.135

Em, 02 de 04 de 1996

Procurador Rep. da Faz. Nacional

398

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Sessão de : 23 de maio de 1995

Recurso n.º : 98.029

Recorrente : CONCRETEX S.A.

Recorrida : DRJ em Recife - PE

Acórdão n.º 202-07.753

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONCRETEX 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 (Relator), Elio Rothe e Antonio Carlos Bueno Ribeiro. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

Helvio Escovedo Barcellos - Presidente

Daniel Corrêa Homem de Carvalho - Relator-Designado

Adriana Queiroz de Carvalho - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE

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

HR/eaal/MAS/RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo n.º : 10480.015798/92-93**

**Recurso n.º : 98.029**

**Acórdão n.º : 202-07.753**

**Recorrente: CONCRETEX S/A.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que compõe a decisão recorrida de fls. 229/230:

"Contra a empresa supra identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 a 03 para exigência do crédito tributário no valor de 2.849.159,46 UFIR.

	CRÉDITO EM UFIR
IPI.....	1.145.686,47
JUROS DE MORA.....	539.351,35
MULTA PROPORCIONAL.....	1.164.121,64

O crédito tributário acima decorreu da infração descrita no Termo de Encerramento de Ação Fiscal às fls. 47 e demonstrativos de fls. 04 a 43 a qual corresponde a seguinte irregularidade: deu saída as preparações de concreto destinadas à aplicação em obras de construção civil, produzidas em seu estabelecimento, sem lançamento do IPI correspondente, ignorando que a isenção concedida a essas preparações através do art. 31 da Lei 4.864, de 29/11/65, com a redação dada pelo artigo 29 do Decreto Lei 1.593, de 21/12/77, e Portaria Ministerial 146, de 03/03/78 revogada desde o dia 06/10/90, pelo artigo 41, parágrafos 1.º e 2.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição vigente e artigos 55, inciso I, "b", combinado com o art. 242, inciso IX, e art. 107, inciso II todos do RIPI, aprovado pelo Dec. 87.981/82.

Devidamente intimada, a atuada formulou as suas razões de DEFESA às fls. 55 a 67 do processo, impugnando INTEGRALMENTE o Auto de Infração contra ela lavrado, carreando aos autos, cópia xerox de documentos de fls. 68 a 216 para comprovar as suas alegações."

A autoridade monocrática concluiu pela procedência da exigência fiscal, com os seguintes fundamentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

"A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela conheço.

Após análise das peças processuais, à luz da vigente legislação tributária da matéria, tem-se que:

A infração descrita às fls. 2 e 47 dos autos, a autuada contesta integralmente, conforme se verifica pela sua peça impugnatória de fls. 55 a 67.

De acordo com os fatos apurados e circunstanciados às fls. 02, e 47 (Termo de Encerramento de Ação Fiscal), a infração decorreu da venda de preparações de concreto produzidas no estabelecimento do preparador e destinadas à aplicação em obras de construção civil.

Na defesa de fls. 55 a 67, a impugnante se contrapõe a autuação alegando que:

1 - O concreto não é um produto novo, mas uma simples mistura de outros produtos, o que não pode ser alcançado pelo IPI, uma vez que inexiste na hipótese o elemento caracterizador do fato imponible deste gravame, qual seja, a industrialização de produto. Acrescenta ainda que, a concretagem não é fabricação de mercadoria, mas uma fase da construção.

2 - Como não se pode pensar em tributar pelo IPI a preparação do concreto no canteiro da obra, não se pode cogitar da tributação no preparo do concreto efetivado no trajeto da usina para a obra, tendo em vista que esse preparo, seja efetuado manual, seja efetuado mecanicamente, será sempre um serviço, e jamais uma industrialização de produtos.

3 - A revogação de isenções, benefícios e incentivos fiscais em face da sua não confirmação (§§ 1.º e 2.º do art. 41 das Disposições Constitucionais Transitórias) não teve o condão de tornar exigível o IPI sobre os serviços de concretagem, haja visto que, por inexistir a industrialização de produtos, não configura na prestação a hipótese de incidência do referido tributo.

A impugnação também cita e anexa vários pareceres e Acórdãos numa tentativa de reforçar sua argumentação de que sua atividade se caracteriza totalmente como prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento do ISS e não uma industrialização, sujeita ao IPI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

Todo arrazoado da impugnante se direciona no sentido de descaracterizar o fato imponible e de que inexistente a hipótese de incidência aplicável à mistura obtida de: cimento, Portland, água, areia e pedra, no caso (as preparações).

O inciso VIII do Art. 45 do RIPI aprovado pelo Dec. 87.981, de 23.12.82, nada mais é, senão o Artigo 31 da Lei 4.864/65 com a redação dada pelo art. 29 do Decreto Lei 1.593/77 combinado com a Portaria n.º 213/81.

As preparações e os demais itens previstos no inciso supramencionado estavam isentos até 05/10/90, prazo limite estabelecido pelo Art. 41, §§ 1º e 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, em que os incentivos fiscais de natureza setorial, não confirmados por lei seriam considerados revogados.

A Portaria n.º 263/81, repete o inciso VIII do art. 45 do RIPI/82, delimitando a extensão da isenção no seu item 2.1 definindo o que seja preparações: **in verbis**:

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

Observe-se que a impugnante na entrega que faz aos terceiros sob encomenda utiliza os seguintes elementos para obter as preparações: Cimento, água, areia e pedra. Todos esses elementos constam dos materiais citados acima, e a definição de preparações é dada como a reunião de dois ou mais com a adição ou não de água ou corantes. O nome em si do que resulta dessa mistura: concreto ou outro nome que se queira dar, não é relevante, uma vez que os elementos constitutivos estão citados e configuram o tipo **PREPARAÇÕES** acima descrito na hipótese de incidência supramencionada.

Com relação ao conceito de industrialização o RIPI, aprovado pelo Dec. 87.981/82, no seu artigo 3.º e inciso I define:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 10480.015798/92-93  
Acórdão n.º: 202-07.753

**Art. 3.º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:**

**I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);**

A mistura de cimento, areia, pedra e água resulta numa espécie nova que é o concreto identificada na TIPI na posição 3816.00.9900 - [Cimentos, argamassas, concretos (betões) e composições semelhantes, refratários, exceto os produtos da posição 3801]; caso seja da espécie não refratários vai para a posição e item 3823.50.0000 - [Argamassas e concretos (betões), não refratários], ambas com a mesma alíquota de 10% (dez por cento).

As preparações de concretos ora **sub judice** analisadas sob os vários aspectos, caracterizam uma operação de industrialização, cujo produto preparado no estabelecimento do fabricante é destinado a aplicação em obras de construção civil, sendo transportado em caminhões adaptados até a obra do contratante, onde são aplicados.

Isto posto

Passo a decidir

Considerando estar o processo revestido de todas as formalidades legais, nos termos previstos no Decreto nº 70.235/72, com as alterações formuladas pela Lei nº 8.748 de 09/12/93;

Considerando os termos da análise procedida nesta Decisão;

Considerando que a operação de mistura de cimento, areia, pedra e água, constitui uma industrialização na modalidade "transformação" sendo o produto resultante tributado à alíquota de 10% (dez por cento).

Considerando que a isenção de que gozava as preparações não foi confirmada por lei como previsto no Artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição vigente, sendo, portanto, considerada revogada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo n.º : 10480.015798/92-93**

**Acórdão n.º : 202-07.753**

Considerando ainda que a impugnante não apresenta fato ou argumento suficiente para descaracterizar o fato imponible ou a sua subsunção à hipótese de incidência;

Considerando tudo o mais que do processo consta;

**JULGO PROCEDENTE** a presente Ação Fiscal para:

I - DECLARAR DEVIDO o tributo adiante especificados, em moeda vigente à época, sujeitando-o à correção monetária quando de seu recolhimento:

TRIBUTO	PERÍODO	ALÍQUOTA	VALOR EM UFIR
IPI	90/92	10%	1.145.686,47

II - IMPOR sobre o tributo apurado a **MULTA DE OFÍCIO** de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto devido, com base no artigo 80, inciso II da Lei nº 4.502/64 com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 34/66, artigo 2.º, alteração 22.ª (artigo 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82);

III - DETERMINAR sobre o valor do tributo calculado na forma do item I, a cobrança **DE JUROS DE MORA**, conforme a legislação que rege a matéria;"

No recurso voluntário de fls. 240/252, as razões iniciais são reiteradas.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, incidente sobre as preparações de concreto destinadas à aplicação de construção civil, classificação fiscal NBM/SH 3823.50.0000, cuja isenção, prevista no artigo 45, inciso VIII, do RIPI/82, foi revogada pelo artigo 41 das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988.

A decisão recorrida não merece reparos, pois também entendo que os concretos (betões) têm posição definida e alíquota positiva na TIPI aprovada pelo Decreto n.º 97.410/88 e a isenção prevista no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82 (Lei n.º 4.864/65, art. 31, e Decreto-Lei n.º 1.593/77, art. 29), por ser um incentivo fiscal de natureza setorial, foi revogada pelo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88.

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo a primeira parte do voto condutor do Acórdão n.º 201-69.427 (Recurso n.º 96.381), da lavra da ilustre Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK.

"Entendo que não assiste razão à recorrente quando sustenta que o preparo do produto em questão constituiu mera prestação de serviço, e que sobre ele não incide o IPI. Nessa matéria, alinho-me com a jurisprudência antiga, uniforme e assente neste Colegiado, contrária a essa tese.

No caso aqui em julgamento, trata-se de preparações para concretagem. Esses produtos, cuja obtenção se dá pelo método da transformação, definida no artigo do RIPI/82, vêm perfeitamente descritos na posição 3214.90.0100 da TIPI, alíquota de 10%, enquanto que o concreto vem nominalmente citado na posição 3823.50.0000, também alíquota de 10%. O fato de que as preparações têm sua composição (traço) estipulada conforme o uso a que se destinam não descaracteriza a operação industrial ou a natureza do produto industrializado. É normal que a indústria prepare e forneça seus produtos segundo especificações fixadas pelo adquirente, e que um mesmo produto possa ter variada gama de especificações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º : 202-07.753

Não existe norma que exclua esse produto do rol dos industrializados (ele consta da TIPI com alíquota positiva) nem que exclua seu processo de obtenção do conceito de industrialização. Ao oposto, há norma isentiva, introduzida pela Lei n.º 4.864, de 29 de novembro de 1965, art. 31, com a redação dada pelo artigo 29 do Decreto-Lei n.º 1.593, de 21 de dezembro de 1977, que alterou o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 400, de 30 de dezembro de 1968, norma reproduzida no inciso VIII do artigo 45 do RIPI/82 (constante também dos RIPIs anteriores).

Ora, somente pode ser isento o que a *priori* seja tributado. Se as preparações não fossem produtos industriais, conforme definição legal, ou se por força do Decreto-Lei n.º 406/68 e alterações posteriores estivessem fora do campo de incidência do IPI, como pretende a recorrente - tese acolhida pelo douto Conselheiro-Relator -, não teria qualquer sentido a legislação que lhes outorgou a isenção de IPI, reafirmada ao longo desses anos todos. Ao meu ver, não procede, portanto, essa argumentação de defesa.

Quero observar, ainda, que não há confundir a produção da preparação com o trabalho efetivo de concretagem. O concreto é a mistura, não solidificada ainda. Após a solidificação não mais se trata de concreto, mas de obra diferente, industrial ou não. Enfim, após a vibração e informação, obtém-se o piso, a parede, o artefato de concreto, mas não o concreto em si, que, como bem acentuou a recorrente, torna-se imprestável, uma vez endurecido antes da utilização.

O concreto, portanto, é a mistura, fresca, informe e úmida. Essa mistura é um bem distinto de seus componentes, e é também a própria recorrente que confirma que são eles misturados em tais condições que não mais se dissociam, vale dizer, não persistem nem retornam à identidade anterior. Essa mistura (concreto) é que tem posição própria na TIPI, constituindo, portanto, mercadoria. Nesse ponto, é equivocado, *data máxime venia* o voto proferido no STF e transcrito na impugnação, porquanto nega a natureza de mercadoria à preparação de concreto, quando tanto nos livros técnicos de engenharia como na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias-NBM esse bem é perfeitamente identificado como mercadoria, distinta de seus componentes, e de utilidade própria, inconfundível.

Repito, pois, que o concreto consiste nessa mistura úmida e informe, enquanto que a concretagem consiste na sua utilização no preparo de alguma obra. Essa concretagem, vale dizer, a utilização e o emprego



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º : 202-07.753

do concreto, pode estar na lista de serviços. A preparação da mistura (concreto propriamente dito), não.

Observo que, no processo de produção descrito pela recorrente, não se encontra qualquer característica que afaste a tipificação da operação industrial. Os materiais - salvo a água - são dosados na central, são colocados na betoneira, são adicionados da água, são misturados em 17 giros por minuto até que não mais se dissociem e então são empregados. O fato de a mistura ocorrer na usina, no trajeto ou de se ultimar dentro da betoneira já no local da obra, não altera em nada o conceito da operação e o tratamento fiscal. A menção posta no Parecer n.º 850/92 relativa ao preparo no trajeto não tem o objetivo de subordinar a natureza da operação a essa circunstância: apenas descreve a operação que examina.

A única relevância do local em que se dá a industrialização desse insumo está na identificação do momento em que ocorre o fato gerador. Se a mistura fosse completada na usina o fato gerador ocorreria na saída do estabelecimento. Quando, entretanto, a industrialização é realizada fora do estabelecimento industrial (no trajeto para a obra ou nesta) o fato gerador dá-se no consumo. Também aí é preciso não confundir fato gerador da obrigação relativa ao concreto (preparação úmida e informe) com o fato gerador relativo ao bem resultante do emprego do concreto. São coisas distintas. O IPI questionado é apenas aquele incidente sobre o concreto fornecido para a execução da obra de concretagem. Esse insumo é resultante de industrialização, sem sombra de qualquer dúvida. Seu emprego (concretagem) pode caracterizar ou não industrialização, conforme a natureza do produto dessa operação, e disso não trata o presente processo.

Concluo, pois, que a mistura dos componentes citado é distinta destes, que não mais se dissociam nem retornam à sua identidade anterior: trata-se, pois, de produto distinto de seus insumos, que constitui mercadoria, e que está perfeitamente descrita tanto no subitem 3214.90.0000 como no subitem 3823.50.0000, objeto de isenção específica do IPI e, portanto, mercadoria sujeita a incidência do tributo. Adoto, ademais, as razões inscritas no Parecer n.º 850/92 e na decisão recorrida, no que concerne à natureza de industrialização do concreto (não da concretagem, ali nem abordada)."

Entretanto, peço vênia para discordar da segunda parte do voto da ilustre Conselheira, uma vez que entendo revogada, pelo artigo 41 das Disposições Transitórias da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º : 202-07.753

Constituição Federal de 1988, a isenção prevista no artigo 45, inciso VIII, do RIPI/82, e, neste particular, por tratar de igual matéria, adoto parte do voto condutor do Acórdão n.º 202-06.655, de 27.04.94, do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE.

"As isenções previstas nos incisos VI, VII e VIII do artigo 45 do RIPI/82, em causa, têm seu fundamento no artigo 29 da Lei n.º 1.593/77, a qual, por sua vez, deu nova redação ao artigo 31 da Lei n.º 4.864, de 29.11.65 (Suplemento do Diário Oficial de 30.11.65).

A Lei n.º 4.864/65 tem como ementa:

"Cria medidas de estímulos à Indústria de Construção Civil"

O artigo 31 da Lei n.º 4.864/65 dispõe:

"Ficam isentas do imposto de consumo as casas e edificações pré-fabricadas, inclusive os respectivos componentes quando destinados a montagem, constituídos por painéis de parede, de piso e cobertura, estacas, baldrames, pilares e vigas, desde que façam parte integrante de unidade fornecida diretamente pela indústria de pré-fabricação e desde que os materiais empregados na produção desses componentes, quando sujeitos ao tributo, tenham sido regularmente tributados."

A seguir, a Lei n.º 1.593/77, pelo seu artigo 29, deu nova redação ao artigo 31 referido, dispondo:

"Art. 29 - O artigo 31 da Lei n.º 4.864 de 29 de novembro de 1965, alterado pelo Decreto-lei n.º 400, de 30 de dezembro de 1968, passa a ter a seguinte redação:

"Art. 31 - Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados:

I - as edificações (casas, hangares, torres e pontes) pré-fabricadas;

II - os componentes, relacionados pelo Ministro da Fazenda, dos produtos referidos no inciso anterior, desde que se destinem à montagem desses produtos e sejam fornecidos diretamente pela indústria de edificações pré-fabricadas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

III - as preparações e os blocos de concreto, bem como as estruturas metálicas, relacionados ou definidos pelo Ministro da Fazenda, destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil."

Por outro lado, a C.F./88, em seu ADCT, pelo artigo 41, determinou a reavaliação dos incentivos fiscais de natureza setorial, então em vigor, determinando a revogação daqueles que no fossem confirmados no prazo de dois anos da promulgação da Constituição, verbis:

"Art. 41 - Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

Parágrafo 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que no forem confirmados por lei."

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 nº 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.

.....  
.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

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 para o desenvolvimento, Bushatsky, S. Paulo). Estamos, no Brasil, familiarizados com o instituto, de modo a no 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 no pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal.

Em seguida, cabe perquirir quanto à natureza setorial ou no da referida isenção.

O termo "setorial" que significa relativo a setor, juridicamente, não tem significação própria, e , como se trata de vocábulo de uso comum na área econômica e com esse alcance utilizado no dispositivo constitucional, é nesse campo que deve ser apreendido o seu entendimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º : 202-07.753

Na Enciclopédia Saraiva de Direito, em seu verbete Incentivos Fiscais, às fls. 227, diz Ana Maria Ferraz Augusto:

" o que caracteriza o incentivo setorial é a finalidade restrita a um determinado setor da atividade econômica."

O vocábulo "setor" tem o significado de parte, segmento, conforme se depreende do "Aurélio":

"1. Subdivisão de uma região, zona, distrito, seção, etc.....  
.....

3. Esfera ou ramo de atividade; campo de ação; âmbito setor financeiro."

Ao tratar da "Incidência do Sistema Constitucional Tributário de 1988" na Revista de Direito Tributário nº 47, página 130, diz Ritinha Stevenson Georgakilas:

"Fundamental é determinar o sentido da expressão "incentivos de natureza setorial", para que se entenda o alcance da disposição em exame, ou seja, que benefício ela afeta. Sobre o conceito de incentivo fiscal e sua relação com as isenções (cuja abordagem apresenta interesse neste estudo), entendemos, seguindo em linhas gerais, a lição de Henry Tilbery, que incentivo fiscal é gênero de que a isenção tributária seria espécie. "Natureza setorial, por sua vez, diz respeito ao setor da economia ou ramo de atividade econômica."

Sem a necessidade de enumerar, existem incentivos fiscais que se dirigem para toda sociedade, sem qualquer espécie de restrições, enquanto que outros têm por finalidade atingir determinadas áreas da economia ou a determinada atividade.

Pelo exposto, é de se concluir que a natureza setorial de que trata o artigo 41 do ADCT da C.F./88, diz respeito a segmento da atividade econômica, e que tem aplicação à isenção em questão já que esta foi instituída em ato específico de estímulo à indústria da construção civil, que é importante ramo da atividade econômica do País.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º : 10480.015798/92-93**

**Acórdão n.º: 202-07.753**

Por conseguinte, no preenchidas as condições do artigo 41 e parágrafo 1º do ADCT, revogada está, a partir de 05.10.90, a isenção contida no artigo 45, inciso VI, VII e VIII do RPI/82."

Com estas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

TARÁSIO CAMPELO BORGES



Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

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

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 beneficiados pela isenção prevista no artigo 45, VIII, do RIPI/82, tiveram-na perdido 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 serviço,s que não estão submetida ao comércio, por já estarem originalmente absorvidas pelo contrato de serviços na 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 atacado 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 nos pequenas construções - seja feito em betoneira 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 executado para fins profissionais, por quem foi registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda 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..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

"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 202-04.317, 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."

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

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

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'D. Corrêa H. de Carvalho'.

DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

## 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 relatado, resulta da mistura efetuada em caminhões-betoneiras dos insumos cimento, pedra britada, areia e água, para sua específica utilização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 10480.015798/92-93  
Acórdão n.º: 202-07.753

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.

Vejam 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.)

.....  
.....

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)



Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

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 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

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.

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.



Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º : 202-07.753

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.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º : 202-07.753

"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.

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, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10480.015798/92-93

Acórdão n.º: 202-07.753

.....  
.....

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 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 maio de 1995.

  
ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ilmo. Sr. Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.015798/92-93

Sessão de : 23 de maio de 1995

Recurso nº : 98.029

Recorrente : CONCRETEX S.A.

Recorrido : DRF em Recife - PE

**Acórdão nº 202-07.753**

**A FAZENDA NACIONAL**, por seu representante subfirmado, não se conformando com a R. decisão desta Egrégia Câmara, vem mui respeitosamente à presença de V. Sa., com fundamento no art. 29, inciso I, da Portaria MEFP nº 538, de 17 de julho de 1992, com modificações da Portaria MF nº 260/95, interpor Recurso Especial para Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, com as inclusas razões que acompanham esta, requerendo seu recebimento, processamento e remessa.

Nestes termos,

P. deferimento.

Brasília, 02 ABR 1996

  
**JOSÉ DE RIBAMAR A. SOARES**  
Procurador-Representante da Fazenda Nacional



Processo nº : 10480.015798/92-93  
Acórdão nº : 202-07.753

RP/202-0.135

### Razões da Fazenda Nacional

Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais  
Eminentes Conselheiros,

A decisão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu interpretação diferente da que até há pouco tempo vinha dando à matéria objeto do presente recurso, consoante numerosos acórdãos, dos quais se mencionam aqui os de nºs 202-06.655 e 202-06.671, 202-06.900 e 202-06.947, todos negando provimento, por unanimidade, aos recursos dos contribuintes, por entender que as isenções previstas nos incisos VI, VII e VIII do art. 45 do RIPI/82, por serem incentivos fiscais de natureza setorial, foram revogadas pelo § 1º do art. 41, do ADCT da Constituição Federal de 1988.

2. Assim, para bem instruir estas razões, transcrevem-se tópicos básicos do voto condutor do Acórdão nº 202-06.655, de 27.04.94, do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE:

“As isenções previstas nos incisos VI, VII e VIII do artigo 45 do RIPI/82, em causa, têm seu fundamento no artigo 29 da Lei nº 1.593/77, a qual, por sua vez, deu nova redação ao artigo 31 da Lei nº 4.864, de 29.11.65 (Suplemento do Diário Oficial de 30.11.65).

A Lei nº 4.864/65 tem como ementa:

“Cria medidas de estímulos à Indústria de Construção Civil”.

O artigo 31 da Lei nº 4.864/65 dispõe:

“Ficam isentas do imposto de consumo as casas e edificações pré-fabricadas, inclusive os respectivos componentes quando destinados a montagem, constituídos por painéis de parede, de piso e cobertura, estacas, baldrames, pilares e vigas, desde que façam parte integrante de unidade fornecida diretamente pela indústria de pré-fabricação e desde que os materiais empregados na produção



**Processo nº : 10480.015798/92-93**

2

**Acórdão nº : 202-07.753**

desses componentes, quando sujeitos ao tributo, tenham sido regularmente tributados”.

A seguir, a Lei nº 1.593/77, pelo seu artigo 29, deu nova redação ao artigo 31 referido, dispondo:

“Art. 29 - O artigo 31 da Lei nº 4.864 de 29 de novembro de 1965, alterado pelo Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, passa a ter a seguinte redação:

Art. 31 - Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados:

I - as edificações (casa, hangares, torres e pontes) pré-fabricadas;

II - os componentes, relacionados pelo Ministério da Fazenda, dos produtos referidos no inciso anterior, desde que se destinem à montagem desses produtos e sejam fornecidos diretamente pela indústria de edificações pré-fabricados;

III - as preparações e os blocos de concreto, bem como as estrutura metálicas, relacionados ou definidos pelo Ministro da Fazenda, destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil”.

Por outro lado, a C.F./88, em seu ADCT, pelo artigo 41, determinou a reavaliação dos incentivos fiscais de natureza setorial, então em vigor, determinando a revogação daqueles que não fossem confirmados no prazo de dois anos da promulgação da Constituição, verbis:

“Art. 41 - Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

Parágrafo 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir de data de promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei”



Processo nº : 10480.015798/92-93  
Acórdão nº : 202-07.753

3

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 nº 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 interesse 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 nº 50, página 35:

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



**Processo nº : 10480.015798/92-93**

4

**Acórdão nº : 202-07.753**

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.

Em seguida, cabe perquirir quanto à natureza setorial ou no da referida isenção.

O termo “setorial” que significa relativo a setor, juridicamente, não tem significação própria, e, como se trata de vocábulo de uso comum na área econômica e com esse alcance utilizado no dispositivo constitucional, é nesse campo que deve ser apreendido o seu entendimento.

Na Enciclopédia Saraiva de Direito, em seu verbete Incentivos Fiscais, às fls. 227, diz Ana Maria Ferraz Augusto;

“o que caracteriza o incentivo setorial é a finalidade restrita a um determinado setor da atividade econômica”.

O vocábulo “setor” tem o significado de parte, segmento, conforme se depreende do “Aurélio”:

“1. Subdivisão de uma região, zona, distrito, seção, etc.....  
.....

3. Esfera ou ramo de atividade; campo de ação; âmbito setor financeiro”.

Ao tratar da “Incidência do Sistema Constitucional Tributário de 1988” na Revista de Direito Tributário nº 47, página 130, diz Ritinha Stevenson Georgakilas:



Processo nº : 10480.015798/92-93

5

Acórdão nº : 202-07.753

“Fundamental é determinar o sentido de expressão “incentivos de natureza setorial”, para que se entenda o alcance da disposição em exame, ou seja, que benefício ela afeta. Sobre o conceito de incentivo fiscal e sua relação com as isenções (cuja abordagem apresenta interesse neste estudo), entendemos, seguindo em linhas gerais, a lição de Henry Tilbery, que incentivo fiscal é gênero de que a isenção tributária seria espécie. “Natureza setorial, por sua vez, diz respeito ao setor da economia ou ramo da atividade econômica.”

Sem a necessidade de enumerar, existem incentivos fiscais que se dirigem para toda sociedade, sem qualquer espécie de restrições, enquanto que outros têm por finalidade atingir determinadas áreas da economia ou a determinada atividade.

Pelo exposto, é de se concluir que a natureza setorial de que trata o artigo 41 do ADCT da C.F./88, diz respeito a segmento da atividade econômica, e que tem aplicação à isenção em questão já que esta foi instituída em ato específico de estímulo à indústria da construção civil, que é importante ramo da atividade econômica do País.

Por conseguinte, não preenchidas as condições do artigo 41 e parágrafo 1º do ADCT, revogada está, a partir de 05.10.90, a isenção contida no artigo 45, inciso VI, VII e VIII do RIPI/82”.

3. O representante da Fazenda Nacional desde sua atuação unicamente perante a Primeira Câmara deste Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes foi de apoio à posição do Acórdão anteriormente transcrito, sustentada pelo voto condutor do ilustre Conselheiro Elio Rothe.

4. Diferente, porém, da referida posição, é a sustentada, por unanimidade dos Conselheiros componentes da Primeira Câmara deste Conselho, relativamente às preparações e aos blocos de concreto a que se refere o inciso VIII do artigo 45 do Regulamento do IPI/82, que, sendo produtos sujeitos à incidência do IPI, foram isentos especificamente pela Lei nº 5.864/65, com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 1.593/77, e assim permanecem porque entendem estes Conselheiros que o § 1º do art. 41 do ADCT da atual Carta Política não revogou esta isenção, eis que ela não se constitui incentivo de qualquer espécie, inclusive setorial, consoante voto condutor do Acórdão nº 201-69.427, no Recurso nº 69.427, proferido pela eminente Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, cuja ementa é a seguinte:



Processo nº : 10480.015798/92-93  
Acórdão nº : 202-07.753

420  
6

‘IPI - CONCRETO. É a mistura (cimento, areia, brita e água) úmida e informe. Constitui mercadoria perfeitamente identificada em posição própria no Sistema Harmonizado de Codificação de Mercadoria e, pois, na Nomenclatura Brasileira de Mercadoria - SH - Código 38.2350-00. Seu preparo confirma industrialização por transformação (os componentes não mais se dissociam e a mistura é bem distinta deles). Incide o IPI. Concretagem é coisa diversa: é a utilização do concreto no fim próprio. O fato gerador ocorre no momento do consumo se a industrialização ocorre fora do estabelecimento produtor (em betoneiras, no caminho ou no local da obra). Crédito tributário excluído por isenção que persiste em vigor. O art. 41 do ADCT somente alcança os tratamentos tributários conceituáveis como meros incentivos (indutores de comportamento). Não se aplica a tratamento diferenciados cuja inspiração principal está na observância dos princípios constitucionais que definem o perfil do tributo. **Recurso provido**”.

5. Ocorre que, em abril do ano p. passado, de 1995, o ilustre Conselheiro OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, da Segunda Câmara deste Segundo Conselho mudou o posicionamento que vinha sustentando sobre matéria e, com ele, alguns de seus pares, resultando, em conseqüência, que esta Câmara, por maioria de votos, passasse a decidir segundo a linha de entendimento adotada pelos Tribunais Superiores, que é igualmente a seguida pela Terceira Câmara deste Conselho, segundo a qual transcreveu:

“A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em betoneiras acopladas a cominhões é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo a Lei Federal nº 5.194/65, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem for registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para sua correta aplicação. (Parte do VOTO do Ministro Moreira do STF, no RE nº 82.501-SP, transcrito no voto do Conselheiro-Relator Ricardo Leite Rodrigues, no Recurso nº 97.834, da Concreton Serviços de Concretagem Ltda., conforme Acórdão nº 203-02.298, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em sessão de 05.07.95)”.

6. Assim, na justificativa de tal mudança de posição, o ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira assim se manifesta, nos diversos





**Processo nº : 10480.015798/92-93**  
**Acórdão nº : 202-07.753**

7

votos que vem relatando, como é o do Acórdão nº 202-07.668, de 25.04.95, sobre o Recurso nº 96.122:

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

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

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

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

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

Ressalve-se contudo, nesse passo, que no atual estágio, as referidas decisões, em tese, ainda não nos obrigam, por isso é que manifesto todo o meu respeito pelo eventual entendimento de meus ilustre pares, em defesa da tese contrária" (Sublinhou-se).

7. Cumpre destacar, ainda, que a ementa do referido Acórdão, relatado pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que exprime, em resumo, o posicionamento do seu autor, é do seguinte teor:

"IPI - Serviço de concretagem. A inclusão na lista de serviços anexa ao DL nº 406/68 (c/alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo. IPI - Inocorrência de fato gerador, face às



Processo nº : 10480.015798/92-93  
Acórdão nº : 202-07.753

8

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**".

8. Assim, concordando com a colocação do eminente Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, nos tópicos do Acórdão anteriormente transcritos, nos quais, reportando-se às decisões dos tribunais superiores, afirma "que as referidas decisões em tese, ainda não nos obrigam", e ainda levando em consideração o fato relevante de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho ainda não se pronunciou sobre a matéria em causa, este representante da Fazenda Nacional coerente com sua posição desde o início de sua atuação perante a Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, concorda com a posição da minoria vencida, nesta decisão, entendendo que há incidência do IPI nas preparações do concreto.

Ante o exposto, requer da instância "ad quem" a reforma da decisão recorrida, para manter a decisão monocrática, por ser esta mais consentânea com o Direito que rege a espécie.

N. termos,

P. deferimento.

Brasília, 102 ABR 1996

JOSÉ DE RIBAMAR A. SOARES  
Procurador-Representante da Fazenda Nacional