



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. 3016
C	De 01/12/1994
C	Rubrica

Processo nº 10840.000102/93-88

Sessão nº: 27 de abril de 1994

ACORDÃO nº 202-06.671

Recurso nº: 95.852

Recorrente: BRASIL BETON S/A

Recorrida: DRF EM RIBEIRÃO PRETO - SP

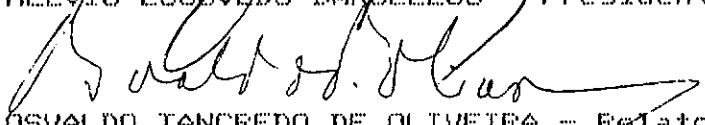
**IPI** - Preparações contendo cimento, água, areia e pedrisco, se acham entre as isenções constantes da Lei nº 4.864/65 (incentivos à indústria da construção civil), conforme detalhado na Portaria MF nº 263/81, revogada, em face da sua não-renovação (ADCT, art. 41, parágrafo 1º). Exigível o IPI a partir de 05.10.90. Incidência do ISS sobre a atividade de concretagem (prestação de serviços) não exclui a incidência do IPI na entrega ao consumidor (fato gerador). **Recurso a que se nega provimento.**

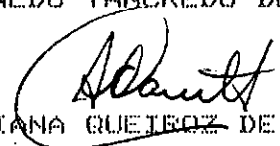
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BRASIL BETON S/A**.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente o Conselheiro JOSE ANTONIO AROCHA DA CUNHA.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1994.

  
HELVIO ESCOBEDO BARCELLOS - Presidente

  
OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA - Relator

  
ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 19 MAI 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ELIO ROTHE, ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, TARASIO CAMPELO BORGES e JOSE CABRAL GAROFANO.

hr/cf/ovrs/ac/gb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº 10840.000102/93-88

Recurso nº: 95.852

Acórdão nº: 202-06.671

Recorrente: BRASIL BETON S/A

R E L A T O R I O

A vista da documentação apresentada, em face de intimação, a fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados procedeu contra a fiscalizada acima identificada, mediante lavratura de auto de infração, o qual é precedido de Termo de Constatação Fiscal sobre a atividade exercida e características do produto objeto do litígio.

No termo em questão, diz o auditor fiscal atuante que a fiscalizada produz o concreto, que é uma mistura destinada a obter um conjunto homogêneo, pela reunião de água, cimento, areia, pedrisco e outros materiais; a mistura é realizada em veículos (caminhões) dotadas de betoneira, de eixo horizontal ou levemente inclinado; no estabelecimento é realizada a dosagem dos produtos acima indicados, que consiste na colocação dos mesmos no caminhão-betoneira, em percentagens previamente calculadas; a mistura e obtenção do produto final é realizada dentro dos caminhões, durante o percurso até a obra onde será entregue.

Constatado que a fiscalizada dava saída ao referido produto sem lançamento e sem recolhimento do imposto, é este exigido mediante o Auto de Infração de fls. 24, onde está declarado que dito produto está sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados, classificado na TIPI no Código 3823.50.0000, alíquota de 10%, imposto que passou a ser devido a partir de 05.10.90, data em que foi revogada a isenção prevista no art. 45, VIII, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 57.981/82, art. 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Acrescenta que, apesar de as notas fiscais emitidas se referirem a prestação de serviços de concretagem, na realidade há venda de produto sujeito ao IPI, como já esclarecido.

Segue-se o enquadramento legal, com enunciação dos dispositivos do citado RIFI, dados como infringidos.

10/1

No anverso se acha quantificada a exigência, discriminada pelo principal (imposto), juros de mora e multa proporcional prevista no artigo 364, II do mesmo regulamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

Dos demonstrativos discriminados dos valores exigidos, anexos ao auto de infração, não constam os créditos a que a contribuinte tenha direito e a que se refere o art. 98 do RIPI/82.

Em alçada e tempestiva impugnação, defende-se a autuada, contestando a exigência.

Preliminarmente, longas considerações sobre a atividade que desenvolve, no sentido que a mesma consiste tão-somente na prestação de serviços de concretagem, sujeita tão-somente à incidência do ISS.

Diz que o concreto em si próprio não é um produto novo, qualificando-se como simples mistura de materiais que, nessa mistura, não perdem sua individualidade para dar origem a uma nova mercadoria. A concretagem compreende fases distintas, quais seja, a dosagem dos materiais de acordo com as necessidades de cada obra e o controle da qualidade dos materiais empregados e o seu preparo.

Acrescenta que o concreto é uma mistura comumente feita de areia, pedra e cimento, unidos por um elemento hidratante, normalmente água. Não é um produto, sendo o concreto simplesmente o nome dado a uma mistura, que é destinada inequivocamente a ser utilizada em obras hidráulicas ou de construção civil. Assim, não sendo um produto novo, não pode ser alcançado pelo IPI, uma vez que inexiste na hipótese o elemento caracterizador do fato impositivo, qual seja, a industrialização do produto.

Fassa em revista as decisões judiciais sobre a questão, no caso relativas à incidência do ICMS, corroborando seu entendimento.

Invoca também, e transcreve, decisão da Superintendência Regional da Receita Federal de São Paulo, no Processo nº 14.083, de 1968, que conclui pela não-incidência do IPI.

Seguem-se extensos pareceres dos professores Ruy Barbosa Nogueira e Hely Lopes Meireles, bem como do saudoso prof. Rubens Gomes de Souza, também no sentido de que a atividade é uma prestação de serviço.

Escudada nesses doutos pronunciamentos, já conhecidos, aliás, deste Conselho, conclui a impugnante que executa típico serviço de concretagem, serviço auxiliar da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

construção civil, sujeito exclusivamente ao pagamento do imposto municipal ISS, não havendo que se falar em falta de destaque do IPI, como quer o autuante.

Fede a insubsistência do auto de infração.

Instruem a impugnação os textos completos dos pareceres e decisões invocadas.

Em substancial informação, que resumimos, contesta o autor do feito.

Depois de descrever os fatos, começa por afirmar a ocorrência de uma típica operação de industrialização, na modalidade de transformação, nos termos do art. 3º, I, do RIPI/82.

Diz que a impugnante adquire os insumos necessários (cimento, areia, água, pedrisco e outros materiais) e efetua a mistura dos mesmos dentro das betoneiras, para obter o produto final. Uma típica operação de transformação.

Quanto a ser o concreto uma simples mistura, e não um produto novo, como quer a impugnante, diz que o serviço técnico de preparo dos materiais é, na verdade, a fabricação do concreto, pois, quando os clientes adquirem o serviço, a impugnante não tem o concreto, e como ela não o adquire, logicamente ela o produz. Assim, o tal serviço técnico do preparo dos materiais é a fabricação do concreto, para ulterior emprego nas obras hidráulicas ou de construção civil.

Contesta a afirmação de que o produto nunca esteve sob a isenção do IPI, mas sim sob a não-incidência, como quer a impugnante. Diz que a propósito, a Portaria nº 263/81 e os Pareceres Normativos nºs 31 e 557, de 1970, e mesmo o próprio RIPI/82 no seu art. 45, VIII, em face da lei vigente, concederam expressamente isenção às preparações, ou seja, aos produtos resultantes da mistura de cimento, areia, pedra britada, água e outros materiais, desde que destinados a aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil.

Quanto aos pronunciamentos jurídicos e pareceres invocados, diz que, no caso, a apreciação era em torno da incidência do ICM.

No que respeita à decisão da SRRF-São Paulo, é de se ressaltar que a caracterização do concreto produzido em caminhões-betoneira, como produto industrializado, é baseado no



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSÉLHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88

Acórdão nº: 202-06.671

art. 3º, I, do RIFI/82 e ratificado pelo Parecer CST/DET nº 850/92, posteriores à decisão invocada.

A decisão recorrida, depois de uma análise e apreciação dos fatos e pronunciamentos constantes dos autos, reitera a caracterização da atividade em causa como a de obtenção de um produto final, mediante industrialização, pela modalidade de transformação. Produto sujeito à incidência do IFI. Tal e qual declara o Parecer CST/DET, quando diz que "A operação de mistura de pedra, areia, cimento e outros materiais, em betoneiras, no trajeto da usina até a obra, caracteriza-se como de industrialização na modalidade de transformação, ...".

Dentro desse entendimento básico, sobre o qual tece outras considerações que o robustecem, acolhe a denúncia fiscal e mantém integralmente a exigência.

Em recurso tempestivo a este Conselho, a recorrente reitera, *ipsis literis*, os termos de sua impugnação, a qual acabamos de relatar, em síntese.

Conclui, como na impugnação, declarando que não há que se falar em falta de destaque do imposto referente à venda de produtos e afirmando que o recurso em questão deve ser conhecido e provido, para efeito de reformar a decisão recorrida e julgar insubsistente o auto de infração.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

A questão contida no presente recurso já foi por nós inteiramente analisada, ao ensejo do relatório e voto referente ao Recurso nº 94.870, em que é recorrente Concreto Redimix do Brasil.

Embora este último recurso, de nº 94.870, contenha outros itens aqui não examinados, transcrevo em seguida o voto referente ao mesmo, para que se apliquem ao presente, que estamos examinando, o que no mesmo se discute, isto é, o produto objeto do litígio, sua tributação pelo IPI, bem como a improcedência da alegação de que o mesmo se acha sob a incidência única do Imposto sobre Serviços.

Assim, segue-se o voto proferido no Recurso nº 94.870:

"A Recorrente reitera no recurso a preliminar de nulidade invocada na impugnação, em face da alegada "inexistência de fato gerador". E, "inexistindo fato gerador, impossível admitir-se a subsistência do auto de infração". Tal invocação decorre, segundo a Recorrente, de não ser a concretagem uma mercadoria e sim um serviço.

Ora, preliminarmente, como diz a decisão recorrida, tal hipótese não se acha elencada entre os casos de nulidade expressos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, sobre o processo administrativo-fiscal.

Tampouco - acrescenta o relator - se acha inscrito, expressa ou implicitamente, entre os casos que determinam a nulidade. Quer na lei adjetiva, quer nas normas gerais sobre nulidades processuais.

O auto de infração descreve perfeitamente a infração que entendeu ter ocorrido, o infrator e o crédito tributário decorrente e exigido, elementos essenciais e suficientes para dar perfeita validade à denúncia fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

O que poderia ocorrer seria a improcedência da denúncia no seu mérito; jamais a nulidade do feito por defeito processual, no caso, o de não ser o produto uma mercadoria sujeita ao IPI, fato que se examinará justamente ao ensejo da apreciação do mérito.

De se rejeitar, portanto, a preliminar invocada.

No mérito, a alegação mais substancial, sobre a qual a recorrente desenvolve extenso arrazoado, ao amparo de doutos pronunciamentos, é no sentido de que sua atividade é a prestação de serviços de concretagem, sujeita única e exclusivamente ao imposto municipal sobre a prestação de serviços (ISS), excluída a incidência de outro tributo.

Sem dúvida, concordamos em que uma das atividades desenvolvidas pela Recorrente - a concretagem - nos moldes descritos à exaustão, constitui um serviço. E a prestação desse serviço é fato gerador do ISS, listado que se acha no item 32 da tabela anexa à Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, que deu nova redação à lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68.

Acontece, todavia, que, a par desses serviços, a Recorrente, na execução da atividade em causa, fornece um produto, uma mercadoria, fornecimento este que o próprio item 32, em causa, declara sujeito ao ICMS, ao acrescentar: "exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICMS."

Agora ao abordarmos as implicações na área do IPI, que é o objeto do presente litígio, vejamos a espécie de produto fornecido pela Recorrente, forma como é obtido e, afinal, entregue ao cliente.

Conforme relatado, a Empresa realiza a operação de obtenção de concreto, mediante a mistura de água, cimento, areia, pedrisco e outros materiais. A mistura em questão é realizada em caminhões dotados de betoneiras, de eixo horizontal ou levemente inclinado, com reversão do movimento para descarga.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

No estabelecimento da Recorrente, é realizada a dosagem dos materiais, os quais são colocados dentro dos caminhões-betoneira, em percentuais previamente especificados. Efetivamente, a mistura (obtenção do concreto) é realizada dentro dos caminhões, no percurso do estabelecimento até a obra. Concluída a mistura, tem início o consumo ou utilização do concreto na obra, configurando-se a entrega do produto ao cliente.

Dessa forma podem ser descritos o produto, sua forma de obtenção e sua entrega ao cliente e início de consumo ou utilização.

Assim, no que se refere ao processo de obtenção do produto, no nosso entender, ele se caracteriza como de industrialização, na modalidade "transformação", como tal descrita no art. 3º, I, do RIPI/82.

Quanto ao produto final resultante do referido processo, trata-se mesmo de uma mistura ou preparação, com base no cimento e de que resulta o concreto.

Trata-se, como se verá, do produto que foi alcançado pela isenção prevista no art. 31 da Lei nº 4.864/65, com a redação dada pelo art. 29 do Decreto-Lei nº 1.593/77, que alterou o art. 4º do Decreto-Lei nº 400/68, ou seja, as "preparações e os blocos de concreto destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil...".

Se dúvidas houvesse a respeito dessa identidade, veio espancá-las a Portaria nº 263, de 11.11.81, do Ministro da Fazenda, a qual, conforme ementa, "disciplina a isenção do IPI concedida às edificações pré-fabricadas, pelo art. 31 da Lei nº 4.864/65, alterada pelo Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 29." E esse ato ministerial, no que interessa à hipótese dos autos, declara, no seu item 2, "isentos do imposto (IPI), desde que destinados à aplicação em obras hidráulicas e de construção civil:"

" 2.1. - Como preparações: os produtos resultantes da mistura, adicionada ou não de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

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."

Ora, o produto de que estamos tratando contém, pelo menos, quatro desses componentes: cimento, água, areia e pedrisco ou pedra britada.

Por fim, o RIPI/82 reproduziu de forma genérica essa isenção, ao deferi-la, no item VIII do arts. 45, às "preparações e blocos de concreto", com remissão aos arts. 31 da Lei nº 4.864/65 e 29 do Decreto-Lei nº 1.593/77.

Temos, então, que o produto de que estamos tratando se acha elencado entre as isenções dos diplomas acima mencionados; conseqüentemente, um produto industrializado, sujeito ao IPI, visto que só se pode isentar o que a priori seja tributado.

O fato gerador do imposto, no caso, se acha tipificado no art. 30, inc. VII do RIPI, ou seja, imediatamente após o seu processo de industrialização (mistura dentro dos caminhões-betoneiras) com sua entrega na obra, com início do consumo ou utilização.

Quanto à incidência única do ISS, preliminarmente, temos que os reiterados pronunciamentos da Coordenação do Sistema de Tributação, desde o advento do Decreto-Lei nº 406/68, que estabeleceu normas gerais sobre o aludido imposto e sobre o então ICM, vem reiteradamente se pronunciando, no sentido de que "o fato de quaisquer dos serviços catalogados na lista anexa do Decreto-Lei nº 406/68, ou que forem ou venham a ser posteriormente incluídos... é irrelevante para determinar a não incidência do IPI." Reiterou também aquele órgão que o citado Decreto-Lei nº 406, conforme sua ementa, "estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza". Assim, que o parágrafo único do art. 8º do diploma em questão, que instituiu a lista do ISS, ao declarar que "os serviços .im



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias" - está excluindo a incidência do ICM, sem qualquer implicação na área do IFI." Ainda concluem os citados pronunciamentos que são distintos os fatos geradores: o do ISS é a prestação de serviços e o do IFI é a saída do produto industrializado do estabelecimento. (V., entre outros, os PNs 253/70 e 83/77).

Não obstante, têm sido acatados os casos de produtos industrializados sob encomenda do adquirente, para uso deste (hipóteses dos impressos personalizados e outras semelhantes), quando o serviço realizado sobre o produto encomendado se ache relacionado na lista já referida.

No caso dos autos, trata-se da industrialização de um produto tributado, que é vendido indistintamente a terceiros, ainda que paralela ou simultaneamente a uma prestação de serviço listado.

Tenho em que, na hipótese, incabível a invocação da excludente referida no transcrito parágrafo único do art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68.

Quanto a se achar ou não revogada a isenção de que estamos tratando, em decorrência do art. 41 e seu parágrafo 1º do ADCT, temos que o citado art. 41, **caput**, determinou a reavaliação de "todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor, propondo... as medidas cabíveis". E o seu parágrafo 1º considerou "revogados após dois anos, da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei".

Surge a questão de saber se a mencionada isenção se inclui entre os "incentivos fiscais de natureza setorial".

Tenho que o fato de não definir o dispositivo do ADCT "incentivo de natureza setorial", tampouco de não nos socorrerem a legislação tributária e mesmo pronunciamentos administrativos sobre o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

alcance da expressão em causa, não nos inibe, ao contrário, nos autoriza a buscar em outras fontes adequadas o sentido da mencionada expressão. Seria o caso de aplicação da "analogia, costumes e princípios gerais do direito".

De acordo com os léxicos, a palavra "setor", de onde se origina "setorial", indica, não só uma subdivisão geográfica, de uma região, zona ou distrito, como também "esfera ou ramo de atividade, campo de ação, âmbito (setor médico, setor industrial, etc.)". Em economia, segundo o Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica (Iedo Batista Neves), como "setor privado" diz-se "do setor que está fora do controle governamental". São as atividades produtivas das empresas privadas e setor público, atividades econômicas que recebem a interferência do governo.

As denominadas "camâras setoriais", cuja constituição foi determinada pelo art. 23 da Lei nº 8.178/91, destinadas a analisar a estrutura de custos e preços, se referem a setores da produção industrial, conforme se verifica de sua constituição, pela Portaria nº 255/91, do MEFP, antes que a regiões ou zonas.

Assim com igual ou muito mais fundamento, pode-se entender como setorial o incentivo destinado a determinada área da atividade industrial ou da produção, antes que a determinada região, zona ou distrito.

A isenção de que cuidam os autos, como já visto, tem origem na Lei nº 4.864/65, a qual, conforme sua ementa, criou "medidas de estímulos à indústria de construção civil", sem dúvida, um incentivo de natureza setorial, porque endereçado ao setor da indústria da construção civil, enquadrada, pois, entre os incentivos setoriais de que fala o art. 41 dos ADCT.

A revogação da referida lei, conforme expresso no parágrafo 1º desse artigo, se verificaria, como se verificou, com o decurso do prazo de dois anos, ou seja, em 05.10.90. Trata-se de revogação tácita, em face do decurso do prazo ali previsto, sem que houvesse manifestação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10840.000102/93-88  
Acórdão nº: 202-06.671

expressa do legislador, no sentido de confirmar o referido incentivo.

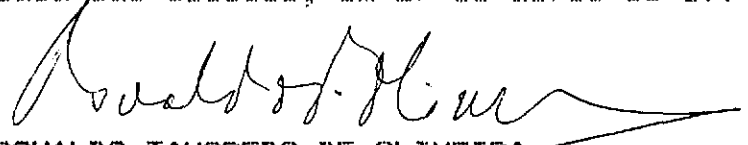
Contrariamente ao que pretende a Recorrente, ou seja, a edição de lei revogadora específica, a simples ausência de confirmação determina a sua automática revogação.

Diga-se, aliás, que vários incentivos foram expressamente restabelecidos, como nos dá conta a Lei nº 8.402/91, plenamente justificados conforme Exposição de Motivos nº 122, com que foi encaminhada ao Congresso Nacional, que, numa análise completa dos necessários restabelecimentos, silenciou quanto aos destinados à indústria da construção civil.

Requer o apelante, na parte final de seu recurso, que, na hipótese de seu insucesso, quanto à invocada nulidade ao mérito, "que o seja na forma e com as limitações e reduções decorrentes do requerido no item 62 do recurso", ou seja, respeitado o princípio constitucional da anualidade, pelo qual o imposto só poderá ser exigido a partir de 01.01.91."

Tendo em vista as considerações constantes do referido voto, aplicáveis ao presente, voto pelo não provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1994.

  
OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA