



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PUBLICADO NO D. O. P.  
De 25/09/1996

Processo n.º 10930.002371/92-71

Sessão de : 24 de maio de 1995

Acórdão n.º: 202-07.757

Recurso n.º: 92.918

Recorrente : CONCRETEX S/A

Recorrida : DRF em Londrina - PR

RECORRI DESTA DECISÃO

RECURSO N.º 92.918-0.124

Em, 02 de 04 de 1996

Procurador Rep. da Faz. Nacional

**IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM.** A inclusão na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 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..**

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 Elio Rothe (Relator), Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges. O Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira foi designado para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 1995.

Helvio Escovedo Barcellos  
Presidente

Oswaldo Tancredo de Oliveira  
Relator-Designado

Adriana Queiroz de Carvalho  
Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

/OVRS/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Recurso n.º: 92.918

Acórdão n.º: 202-07.757

Recorrente : CONCRETEX S/A

## RELATÓRIO

CONCRETEX S/A recorre para este Conselho de Contribuintes da Decisão de fls. 80/88 do Delegado da Receita Federal em Londrina que indeferiu sua impugnação ao Auto de Infração de fls. 53/54.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, demonstrativos e demais documentos que o acompanham, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância correspondente a 254.313,02 UFIR a título de Imposto sobre Produtos Industrializados em razão dos fatos e dispositivos legais dados como infringidos, a seguir transcritos:

"O contribuinte deixou de efetuar o lançamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados referente a saída de produtos classificados na posição 3823.50.0000, tributados a alíquota de 10% (dez por cento), no período compreendido de outubro de 1990 a dezembro de 1991.

Enquadramento legal: Artigos 1.º, 2.º, 3.º, inciso I, 22, inciso II, 30, inciso VII, 54, 59, 63, inciso II, 218, 329, 340, 341, do Decreto nr. 87.981/82, combinado com o artigo 31 da Lei 4.864/65 de 29/11/65, com a redação dada pelo artigo 29 do DL 1.593 de 21/12/77 que alterou o artigo 4.º do DL 400 de 30/12/68 e artigo 41, parágrafo 1.º dos Atos das Disposições Transitórias Constitucionais da Constituição Federal, promulgada em 05/10/1988."

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal esclarece o seguinte:

"1) A empresa industrializa produto classificado na posição 3823.50.0000 - Argamassa não refratária própria para ligar elementos de construção e concreto (betão) não refratário próprio para construir elementos (blocos, vigas, pilares etc) de construção constituído de um agregado (pedra, cascalho, areia) e um aglutinante hidráulico (cimento, cal, etc), tributado a alíquota de 10% (dez por cento), da tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto 97.410/88 de 23/12/88.

2) A operação de industrialização é caracterizada pela mistura de pedra, areia, cimento e outros materiais, efetuada em betoneiras, no trajeto da usina



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

até a obra, na modalidade de transformação. (Art. 3.º, inciso I do RIPI/82, aprovado pelo Decreto 87.981/82 de 23/12/82). A empresa adquire em seu nome os insumos que são aplicados na industrialização do concreto.

3) O fato gerador dá-se no início da aplicação do concreto fresco na obra. (Art. 30, inciso VII, do RIPI/82).

4) O valor tributável é o preço total da operação, nele incluídos o preço dos materiais componentes da mistura e o transporte em caminhões betoneiras (art. 14 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo artigo 15 da Lei 7.798/89). O desconto incondicional compõe a base tributável face ao disposto no artigo 14 da Lei 4.502/64, com alteração introduzida pelo art. 27 do DL 1.593 de 21/12/77 e art. 15 da Lei 7.798/89 de 10/07/89.

5) O contribuinte deixou de efetuar o lançamento do IPI incidente sobre as saídas do produto identificado no item 01, baseando-se na isenção prevista no artigo 45, inciso VIII do Decreto 67.981/82 e Portaria MF 263/81. Ocorre que tal incentivo, criado através do artigo 31 da Lei 4.864/65, com as alterações introduzidas pelos DL 400/68 e 1.593/77, para estímulo à indústria da construção civil, foi revogado a partir de 05/10/90, em virtude das restrições impostas pelo parágrafo 1.º do artigo 41 dos Atos das Disposições Transitórias Constitucionais da Constituição Federal promulgada em 05/10/88.

6) O valor tributável foi apurado com base no Livro de saídas de mercadorias, conforme cópias em anexo.

7) Todos os créditos, que o contribuinte tem direito, foram considerados, conforme o Demonstrativo de apuração de créditos de IPI, apurado com base nas notas fiscais de aquisição de cimento fornecidas pela empresa."

Inconformada com a exigência fiscal a autuada apresentou impugnação que foi assim resumida pela decisão recorrida:

"Na impugnação, apresentada dentro do prazo legal, a autuada desenvolve extensos comentários para respaldar a tese de que é prestadora de serviços de concretagem, cuja atividade está sujeita exclusivamente ao imposto sobre serviços, e não empresa fornecedora de produto novo tributado pelo IPI.

Para dar suporte à citada tese, alega que:

- dá saída apenas a cimento, areia, água e pedra, adquiridos de terceiros e dosados de acordo com as necessidades de cada cliente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

- a mistura desses materiais se processa em caminhões betoneiras, sem que eles percam as suas características, para dar origem a nova mercadoria (produto novo);

- o concreto somente existirá quando do endurecimento da massa no local da aplicação;

- não pode haver tratamento diverso entre aqueles que, por meio de sistemas manuais nos canteiros, "*viram o concreto nas obras*" e os serviços, por ela realizados;

- os serviços técnicos são iguais e efetuados com materiais que foram devidamente tributados;

- a revogação das isenções, incentivos e benefícios, realizada pelo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, não pode, "*num passe de mágica*" transformar a sua atividade em tributada;

- por ser imprestável para qualquer outra finalidade, a massa de concreto, preparada no canteiro da obra onde é aplicada, não resulta em produto industrializado; e

- como não pode ser comercializado como produto, essa massa enquadra-se na hipótese de não incidência e não de isenção, como equivocadamente constava do RIPI;

Reproduz acórdãos do Supremo Tribunal Federal, decisão de Instância Administrativa, proferida em processo formalizado no ano de 1968, e ainda entendimentos de insignes juristas.

Alega também que não foram considerados os créditos relativos aos materiais adquiridos de terceiros.

Solicita o cancelamento do lançamento."

A decisão recorrida, por sua vez, está assim fundamentada:

"A peça impugnatória foi elaborada a partir de uma única tese: a de que, por ser prestadora de serviços de concretagem e não fornecedora de produto novo abrangido pela tributação do IPI, a atividade da interessada está sujeita exclusivamente ao imposto sobre serviços (atualmente ICMS).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

No entanto, essa tese, apesar de habilmente edificada, não exclui a atividade da empresa do conceito de industrialização e a massa (preparação), por ela fornecida, do rol dos produtos industrializados.

Realmente, na saída do estabelecimento da autuada, as quantidades dosadas de areia, cimento, água e pedra mantêm as suas características. Mas no trajeto da usina até a obra, dentro dos caminhões betoneiras, os referidos materiais dão origem a produto novo: concreto fresco. Este produto, portanto, passa a existir bem antes do endurecimento da massa no local da aplicação.

A atividade da empresa está caracterizada como de industrialização, e a preparação, por ela fornecida, enquadra-se perfeitamente no conceito de produto industrializado, conforme artigos 2.º e 3.º, inciso I e seu parágrafo único, ambos do RIPI/82, *in verbis*:

**"Art. 2.º - Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária."**

**"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 (Leis n.º 4.502/64, art. 3.º, parágrafo único, e 5.172/66, art. 46, parágrafo único):**

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

**II a V - OMISSIS;**

**Parágrafo único - São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."**

O fato gerador do IPI incidente sobre essa massa (preparação) ocorre no momento da sua aplicação na obra, segundo o contido no artigo 30, inciso VII do RIPI/82, assim redigido:

**"Art. 30 - Considera-se ocorrido o fato gerador (Lei n.º 4.502/64, art. 5.º, e Decreto-Lei n.º 1.133/70, art. 1.º):**

**I a IV - OMISSIS**

**VII - no início do consumo ou da utilização do produto, quando o industrializador não mantiver estabelecimento fixo, ou quando, possuin-**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

**do o industrializador estabelecimento fixo, for o produto industrializado  
fora do estabelecimento industrial;" (GRIFOU-SE)**

A preparação em referência não estava fora do campo de incidência do IPI, como quer a defesa. Quando destinada à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil, gozava da isenção prevista no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82 e item 2.1 da Portaria MF n.º 263/81, reproduzidos a seguir:

**"Art. 45 - São isentos do imposto:**

**I a VII - OMISSIS**

**VIII - as preparações e os blocos de concreto, bem como as estruturas metálicas, relacionados ou definidos pelo Ministro da Fazenda, e destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil, observada, quanto às estruturas metálicas, a ressalva constante do inciso precedente (Lei n.º 4.864/65, art. 31 e Decreto-Lei n.º 1.593/77, art. 29);" (GRIFOU-SE)**

**"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;"**

Todavia, tal isenção era concedida a título de incentivo fiscal de natureza setorial ao setor de Construção Civil, como se vê pela súmula da Lei n.º 4.864/65, matriz legal do dispositivo retro mencionado, cuja redação é a seguinte:

**"Cria medidas de estímulos à Indústria da Construção Civil."**

Face à não confirmação por lei, o incentivo em questão foi revogado, a partir de 05 de outubro de 1990, pelo artigo 41, parágrafo 1.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, assim redigidos:

**"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.**

A handwritten signature in black ink is present in the bottom right corner of the page.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

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

É inverídica a afirmação de que o citado dispositivo constitucional tenha transformado, "*num passe de mágica*" a atividade da empresa em tributada. Ele, tão-somente, revogou o incentivo fiscal, anteriormente concedido a título de isenção de IPI ao setor de obras hidráulicas ou de construção civil, conforme retro demonstrado.

Ademais, este não é o Foro adequado para se discutir supostos erros na elaboração do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82.

Por outro lado, o fato da preparação em tela estar sujeita ao imposto sobre serviços (atualmente ICMS) é irrelevante para a sua identificação como produto industrializado, de acordo com orientação emanada pela Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer CST n.º 83/77, cuja ementa e item 3.1 têm as seguintes redações:

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

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

É improcedente também a alegação de que não foram considerados os créditos relativos aos materiais adquiridos de terceiros.

Às fls. 31/38, encontram-se relacionadas, uma a uma, as notas fiscais relativas aos materiais adquiridos de terceiros e os créditos de IPI a elas correspondentes.

Tais créditos, totalizados por quinzena, foram devidamente considerados na apuração do imposto constante do Auto de Infração ora impugnado, como se vê pelos demonstrativos de fls. 44/49.

Finalmente, cumpre destacar que o artigo 1.º do Decreto n.º 73.529/74 veda a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório."

Tempestivamente a autuada interpôs recurso a este Conselho pelo qual, fundamentalmente, reproduz suas razões de impugnação e que passo a ler para conhecimento dos senhores Conselheiros.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

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 ultimo, 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.

No entanto, estou convencido de que a mencionada atividade desenvolvida pela autuada e objeto da exigência fiscal não está alcançada pela incidência do ISS no referido item da Lista de Serviços, como quer a autuada.

Com efeito.

Vejamos algumas considerações expendidas pelo tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, em sua obra "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviço", edição da Editora Revista dos Tribunais, 1.<sup>a</sup> edição, 2.<sup>a</sup> tiragem, a respeito do objeto do imposto (fls. 74/85):



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

"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.)

.....  
.....

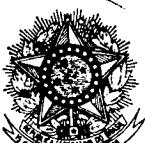
Circulação, afirma Almeida Nogueira, "é o encaminhamento dos produtos em direção ao consumo".

.....  
.....

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) 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

.....  
.....

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 ouro, 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."

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

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 materiais, ou seja, não há uma simultaneidade entre produção e consumo, mas sim aquela defasagem própria da circulação de bens materiais, vez que, há o preparo e a entrega da massa pela recorrente e o posterior consumo pelo encomendante em sua obra.

Por outro lado, quanto à incidência dessa atividade pelo ISS no item 32 da Lista de Serviços, temos que o enquadramento não se verifica.

Com efeito. A incidência pretendida é na parte do item 32 que dispõe "... inclusive serviços auxiliares ou complementares...", ora, a incidência é genérica - serviços - portanto, não havendo identificação desses serviços, o alcance da expressão serviços somente pode ser tomado em conformidade com as características do imposto, ou seja, respeitante a bens imateriais.

Desse modo, sendo o produto massa ou concreto fresco um bem material, não há como vingar a incidência pretendida pela recorrente.

Assim, não estando a massa ou concreto fresco alcançado pela incidência do ISS, nada impede, por ausência de conflito de competências, que a mesma se verifique na legislação do IPI, o que, entendemos, ocorre nos termos da exigência fiscal visto tratar-se de produto resultante do processo e 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

que também possui especificações próprias e técnicos responsáveis, não sendo uma característica excludente do produto industrializado e típica da atividade de prestação de serviços, como quer fazer crer a recorrente.

Quanto ao fato gerador do imposto, dado o modo como elaborado e consumido o produto, com início no estabelecimento da autuada e término no momento da sua entrega na obra, sua previsão está no artigo 30, inciso VII, do RIPI /82.

O fato de a exigência fiscal ser pertinente a período de tempo com termo inicial em 05.10.90 tem sua razão de ser, eis que as preparações de concreto até essa data estavam expressamente isentas do IPI por força do artigo 31 da Lei n.º 4.864/65 com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1.593/77, e inserida no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82, sendo que a matéria tinha sido disciplinada na Portaria Ministerial n.º 263, de 11.11.1981, que dispôs:

"2. Estão isentos do imposto, desde que destinados a aplicação em obras hidráulicas e de construção civil:

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

Portanto, se por lei foi instituída a isenção para as preparações de concreto, é evidente que a tributação existia como produto industrializado, já que a isenção pressupõe a existência de imposto, e esdrúxula seria a instituição de uma lei de isenção sem a anterior previsão legal de incidência do tributo.

A exigência tem sentido a partir de 05.10.90 porque nos termos do artigo 41 e seu § 1.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88, essa isenção foi revogada dado se tratar de um incentivo de natureza setorial (construção civil) e de não ter sido confirmado por lei.

A revogação ou não da referida isenção pelo artigo 41 do ADCT é matéria que tem sido objeto de diversos pronunciamentos deste Conselho, sendo que nesta Câmara, de maneira uniforme, no sentido da revogação como faz certo o Acórdão n.º 202-06.655, no qual, em nosso voto, no que respeita à questão da isenção em causa ser ou não um estímulo fiscal, colocamos o seguinte:

"Assim, na aplicação do artigo 41 da ADCT da C.F./88, cabe, primeiramente, indagar se a isenção pode se constituir num incentivo fiscal.

É o professor Aires Ferdinando Barreto, **in** Revista de Direito Tributário n.º 42, páginas 167/168, que preleciona:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

"Estímulos fiscais são tratamentos, legais menos gravosos ou desonerosivos da carga tributária, concedidos a pessoas físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades consideradas relevantes às diretrizes da política econômica e, ou, social traçada pelo Estado.

Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.

.....  
.....

Os incentivos manifestam-se sob várias formas jurídicas. Expressam-se, em sentido lato, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, e outros tantos mecanismos, cujo último é sempre o de tornar as pessoas privadas colaboradoras da concretização das metas postas ao desenvolvimento econômico e social pela adoção do comportamento ao qual estão condicionados." (grifei)

Também, o mestre Geraldo Ataliba se pronunciando sobre a matéria in Revista de Direito Tributário n.º 50, página 35:

"Ora, há vasta doutrina e jurisprudência - comentando ampla legislação - sobre incentivos fiscais. O insigne prof. Antonio Roberto Sampaio Doria liderou estudos científicos sistemáticos sobre o tema (Incentivos fiscais 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 1995.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Elio Rothe".  
ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA,  
RELATOR-DESIGNADO

Esta Câmara não desconhece três ou quatro votos, até recentes, sobre a mesmíssima matéria de que cuidam estes 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, nas suas implicações fiscais, é também sobejamente conhecida desta Câmara, por isso que seria despiciendo a sua descrição.

Todavia, essa consideração preliminar é para dar a conhecer ao Colegiado a modificação de meu entendimento sobre a matéria e, em consequência, 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 ilustres pares, em defesa da tese contrária.

Veja-se, contudo, que, em circunstâncias semelhantes, no caso dos produtos da indústria gráfica (envolvendo IPI e ISS), as também sucessivas decisões judiciais, pela exclusiva tributação do ISS, levaram o Poder Executivo, através do Decreto-Lei n.º 2.471/88, a cancelar os débitos do IPI que, até aqueles pronunciamentos judiciais, a administração entendia devido, numa evidente busca de conciliação.

Isto posto, temos que, desde a expedição do Decreto-Lei n.º 406/68, que implantou o ISS, que se arraigou (ou, para se ajustar a este litígio, se "concretizou") a minha convicção de que o diploma em questão nenhuma interferência tinha com o IPI. Até pela sua ementa que declarava dar "normas sobre o ICM e o ISS". E que o art. 8.º desse diploma, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

52

instituía a lista de serviços, e seu parágrafo, que declarava a incidência "apenas do ISS sobre os serviços incluídos na lista", só estaria excluindo o ICM, mas não o IPI, sobre o qual não cuidava o Decreto-Lei n.º 406/68, em questão.

As sucessivas decisões judiciais, em contrário, não chegaram a abalar meu ponto de vista porque, no meu entender, não abordaram essa questão com profundidade, declarando simplesmente que a exclusão em causa se referia a "todos os tributos federais".

Veja-se, a propósito, que a primeira manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação sobre essa matéria se verificou pela aprovação de parecer de nossa autoria, de n.º 253/70, onde se declara, "verbis":

"De acordo como disposto no art. 8.º desse Decreto-Lei (DL 406/68), o ISS tem como fato gerador a prestação de serviço constante de uma lista que anexa, declarando o § 1.º do citado artigo: "os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo" (omissis), evidentemente no sentido de excluir o ICM, que é o outro imposto regulado no referido Decreto-Lei. Não assim o IPI, ou outros tributos federais."

Agora, detendo-me em uma dessas decisões, vejo nela, quanto a esse aspecto, uma justificativa básica para justificar o meu entendimento.

Trata-se do Acórdão (AMS n.º 90.085), da lavra do Ministro Pedro da Rocha Acioli, relator, do então Tribunal Federal de Recursos, em que o mesmo contestava, precisamente, essa alegação do representante da União Federal, a saber:

"Assevera também a autoridade impetrada que as impetrantes equivocam-se, quando pretendem fundamentar sua pretensão no Decreto-Lei n.º 406/68, modificado pelo Decreto-Lei n.º 834/69, porque, em tal texto legal, o legislador pretendeu apenas delimitar a área de incidência do ICM e ISQN. Assim a expressão "apenas ao imposto previsto neste artigo", constante do § 1.º do art. 8.º daquele Decreto-Lei, significa, tão somente não incidência do ICM, enquanto que o § 2.º do mesmo artigo esclarece os casos de não sujeição do ISQN. Por outro lado, a competência dos municípios restringir-se-ia aos serviços "não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados ". Donde se conclui que a tributabilidade de uma operação pelo IPI, por si só, é suficiente para afastar a possibilidade da incidência pelo imposto municipal."

"Tais assertivas, porém, não podem medrar - contesta o ilustre relator - O Sistema Tributário Brasileiro é um só, comportando todas as leis tributárias, sejam de que natureza forem. Por ser único, tal sistema forma um todo harmonioso, não comportando fragmentações. Assim, se o § 1.º do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 406/68 estabelece que os serviços incluídos na lista



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

que o acompanha ficam sujeitos apenas ao ISQN, está, por isso mesmo, afastando a incidência de todo e qualquer tributo, seja de que natureza for. Admitir-se, também, o IPI sobre tais serviços, ou operações, é incorrer-se na bitributação. Estar-se-ia, desta forma, fazendo incidir dois tributos de natureza diversa sobre um mesmo fato gerador."

"Se a lei estabelece que tal atividade ou operação constitui fato gerador do ISQN, ipso facto, está repelindo a incidência de qualquer outro tributo."

Passo então, a concordar que os serviços constantes da lista excluem, não só a incidência do atual ICMS (salvo nos casos que prevêem expressamente a incidência sobre as mercadorias fornecidas), como também a do IPI.

Há que apreciar, então se a atividade só envolve o serviço de concretagem, ou se também ocorre o fato gerador do IPI, ou seja, a entrega da mercadoria, isoladamente considerada.

No meu entender essa entrega é coincidente e indissociável da realização do serviço. Não há um momento sequer nessa seqüência em que o produto se apresente isoladamente, em condições de assim ser entregue - o que caracterizaria o fato gerador do IPI - a não ser no momento em que o serviço começa a se realizar. A betoneira não entrega o produto na obra, mas o emprega diretamente no serviço. Enfim, o produto é indissociável de sua finalidade, que é o serviço de concretagem.

O preparo da massa pode começar antes, mas jamais pode terminar antes da colocação, sob pena de ser entregue, não mais o concreto, mas sim o produto já inadequado à sua finalidade.

Nesse passo, peço *vénia* para ler trechos de decisões da mais alta Corte, na qual se descreve o referido serviço.

Assim se pronunciou o Ministro Moreira Alves, relator do RE n.º 82.501-SP:

"A preparação do concreto, seja feita na obra - como ainda se faz nas pequenas construções - seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo a Lei Federal 5.194/65, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem for registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para a sua correta aplicação. O preparo do concreto e a sua aplicação na obra é uma fase da construção civil, e, quando os materiais a serem misturados são fornecidos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

54

pela própria empresa que prepara a massa para a concretagem, se configura hipótese de empreitada com fornecimento de materiais, ... Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da utilização na obra.

Quer na preparação da massa, quer na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviços, feita, em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade de empreitada que foi celebrada. A prestação de serviço não se desvirtua pela circunstância de a preparação da massa ser feita no local da obra, manualmente, ou em betoneiras colocadas em caminhões, e que funcionem no lugar onde se constrói, ou já venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura meramente física, ajustada às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente preparada por quem tenha habilitação legal para elaborar os cálculos e aplicar a técnica indispensáveis à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricado, estas, sim, mercadorias." (destaques da transcrição).

Ainda o SUPREMO, no RE 93.508, Relator Ministro LEITÃO DE ABREU:

A distinção feita pelo acórdão para, no caso, dar pela incidência do imposto de circulação de mercadorias conflita com a orientação firmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal, segundo a qual seja na preparação da massa, seja na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviço. Por isso, assiste razão ao parecer da Procuradoria-Geral da República, que invoca precedentes já indicados pela recorrente, um dos quais, por mim relatado, está publicado na RTJ 94/393.

Aditando o Ministro, em VOTO ADITIVO, respondendo ao declarado na tribuna pelo Advogado:

"... A circunstância de haver a preparação do cimento sido feita fora do local da obra não descaracteriza esse trabalho como prestação de serviço, sobre o qual incide, não o ICM, mas o tributo próprio, uma vez que o concreto resulta de uma mistura que é aplicada diretamente na obra, onde se solidifica, seja essa mistura efetuada no local de trabalho, seja fora dele."... (destacamos e sublinhamos)

Em conclusão, e sintetizando o que até aqui foi dito em nosso voto, entendo que: a) caracterizada a atividade como incluída na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68 e alterações posteriores, salvo as exceções ali expressas, relativamente ao ICMS, excluída se acha a incidência de qualquer outro tributo federal, assim entendido o disposto no § 1.º do artigo 8.º do citado Decreto-Lei; b) não havendo solução de continuidade entre o preparo da mistura no estabelecimento do executor do serviço e o emprego desta na obra, já



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10930.002371/92-71

Acórdão n.º 202-07.757

em forma de serviço de concretagem, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do IPI.

E sendo essas, como são, as razões em que se funda meu voto, entendo despiciendo a apreciação da matéria à luz das implicações decorrentes do disposto no § 1.º do art. 41 dos ADCT, visto que aqui não se cogita da vigência ou não da isenção que acoberta as preparações e os blocos de concreto destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de contribuição civil (RIPÍ, art. 45, VIII).

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 1995.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Oswaldo Tancredo de Oliveira".  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ilmo. Sr. Presidente da 2<sup>a</sup> Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10930.002371/92-71

Sessão de : 24 de maio de 1995

Acórdão nº 202-07.757

Recurso nº : 92.918

Recorrente : CONCRETEX S.A.

Recorrido : DRF em Londrina - PR

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 : 10930.002371/92-71  
Acórdão nº : 202-07.757

RPL202-0.624

### 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

BB



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 10930.002371/92-71

2

Acórdão nº : 202-07.757

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 : 10930.002371/92-71

3

Acórdão nº : 202-07.757

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

PH



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 10930.002371/92-71

4

Acórdão nº : 202-07.757

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 não 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 : 10930.002371/92-71

5

Acórdão nº : 202-07.757

“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 transcrita, 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 eminentíssima Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, cuja ementa é a seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 10930.002371/92-71

6

Acórdão nº : 202-07.757

“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 consequência, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Processo nº : 10930.002371/92-71**

**Acórdão nº : 202-07.757**

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 despiciendo a sua descrição.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 10930.002371/92-71

8

Acórdão nº : 202-07.757

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**".

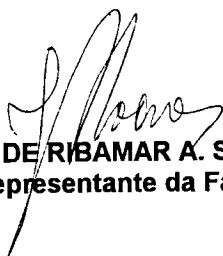
8. Assim, concordando com a colocação do eminent Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, nos tópicos do Acórdão anteriormente transcritos, nos quais, reportando-se às decisões dos tribunais superiores, afirma "que as referidas decisões em tese, ainda não nos obrigam", e ainda levando em consideração 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, 02 ABR 1996

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