



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º PUBLICADO NO D. O. U.
C De 06/08/1996
Rubrica

RECORRI DESTA DECISÃO
2.º RECURSO N.º 202-0.115
C Em, 02 de 04 de 1996
C
Procurador Rep. da Faz. Nacional

Processo n.º 10980.000412/93-61

Sessão de : 23 de maio de 1995

Acórdão n.º : 202-07.741

Recurso n.º : 96.171

Recorrente : CONCREBRÁS S/A

Recorrida : DRF em Curitiba - PR

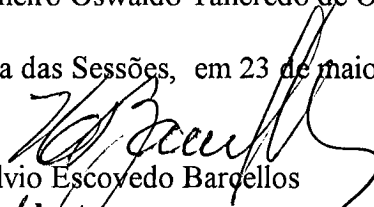
IPI - SERVIÇO DE CONCRETAGEM. A inclusão na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68 (c/ alterações posteriores) exclui a incidência de qualquer outro tributo.

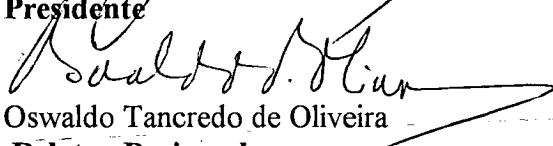
IPI - Inocorrência do fato gerador, face às características da atividade, não havendo solução de continuidade entre o início da mistura no estabelecimento do executor do serviço, o aperfeiçoamento de sua preparação durante o trajeto do caminhão-betoneira até o local da obra e sua entrega nesta, já em forma de serviço. **Recurso a que se dá provimento.**

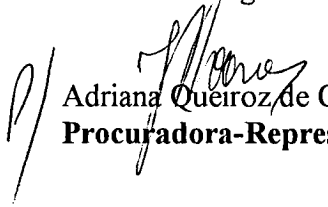
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONCREBRÁS S/A

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. Designado o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 23 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 CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61

Recurso n.º : 96.171

Acórdão n.º : 202-07.741

Recorrente : CONCREBRÁS S/A

RELATÓRIO

CONCREBRÁS S/A recorre para este Conselho de Contribuintes da Decisão de fls. 62/67 do Delegado da Receita Federal em Curitiba que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 28/30.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, demonstrativos e demais documentos que o acompanham, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância correspondente a 722.157,39 UFIR, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados em razão dos fatos assim descritos:

"1. FALTA DE LANÇAMENTO E RECOLHIMENTO DO IPI

Constatamos que o estabelecimento deu saída, através de caminhões-betoneira, a produtos por ele industrializados, especificamente - CONCRETO preparados, destinados a aplicação em obras de construção civil, com o benefício da isenção prevista no art. 45, inciso VIII do Regulamento do IPI (Matriz legal: Lei 4864/65, art. 31 e Decreto-Lei 1593/77, art. 29). No entanto, sem o lançamento do IPI nas notas fiscais, com relação às saídas efetivadas a partir de 5 de outubro de 1990, contrariando o artigo 41, parágrafo primeiro, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição de 1988, que revogou o incentivo fiscal a partir daquela data:

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

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

Considerando a revogação expressa na Constituição de 1988, em virtude da **não confirmação do benefício** no prazo de dois anos após a promulgação da Constituição, e portanto, considerado **extinto o benefício a partir de 5 de outubro de 1990**, através do art. 41, parágrafo primeiro do ADCT da CF/88, esta claramente determinado que o sujeito passivo deve assumir suas obrigações tributárias - as acessórias e a principal, e deve



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

cumpri-las quanto à incidência do IPI nas notas fiscais emitidas com fulcro em isenção revogada.

Recorrendo, portanto, a Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto 97410/88, observamos que os produto - CONCRETO esta nominalmente citado na posição fiscal - 3823.50.0000, tributado a alíquota de 10%.

Conclue-se, diante do exposto, que a empresa fiscalizada feriu o disposto nos arts. 55, I, b e II, c; 107, II do RIPI/82, no tocante ao lançamento e recolhimento do imposto, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo.

Configurada a infração aos preceitos legais estatuídos pelo citado dispositivo legal, fica o contribuinte sujeito: ao pagamento do imposto não lançado, acrescido da multa do art. 364, II do DEC. 87.981/82. Observou-se, na apuração do IPI devido, os créditos do IPI pago na aquisição de matéria-prima e produtos intermediários, adquiridos a partir de 5.10.90.

Com base no livro de Registros de Serviços Prestados, do estabelecimento, a fiscalização apurou o valor tributável do IPI, constituído pelo valor total da operação de que decorreu a saída dos produtos (art. 14, Lei 4502/64), (art. 63 do RIPI/82), com a redação do art. 15 da Lei 7798/89), observados os fatos geradores do tributo ocorridos a partir de 5.10.90 até 30/10/92."

Exigidos também juros de mora e multa proporcional.

Inconformada com a exigência fiscal, a autuada apresentou a Impugnação que foi assim resumida na decisão recorrida:

"Regularmente intimada, a interessada, devidamente representada (mandato de fl. 49), apresentou impugnação tempestivamente às fls. 32/48, alegando em síntese que:

1) a descrição da atividade da requerente, como toda e qualquer outra concreiteira, demonstra por si só, que a concretagem jamais esteve inserida no campo de incidência do IPI;

2) a empresa se dedica exclusivamente à prestação de serviços relativos à concretagem em obras de construção civil, previsto no item 32 da Lista de Serviços constante, por último, da Lei Complementar nº 56/87, e por esse motivo está obrigada ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS);

3) está integrada no próprio conceito de construção civil, como serviço auxiliar ou complementar, desenvolve-se desde o estabelecimento da requerente até o lançamento na obra;



Processo n.º
Acórdão n.º

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10980.000412/93-61

202-07.741

4) sendo operação típica de prestação de serviços técnicos, a concretagem não é industrialização e nem o concreto fresco é produto industrializado. Não se tratando assim, de isenção, mas da hipótese de não incidência do IPI;

5) o IPI é um imposto que grava as operações com produtos industrializados, entendidos como tais, os decorrentes de um processo de industrialização, sua incidência pressupõe a existência de atividade industrial, que se exterioriza pela saída do produto industrializado.

6) o fato do concreto ser preparado em betoneiras acopladas a caminhões - mistura mecânica no trajeto até a obra - e não no próprio local da obra não descaracteriza a atividade como serviço auxiliar de construção civil;

7) o produto industrializado descrito na TIPI na posição 3823.50.0000, trata de concretos e argamassas, apresentados em embalagens, prontos para consumo. Estes sim são produtos industrializados, passíveis de tributação.

Finalizando, requer a procedência da presente impugnação, como consequente arquivamento do auto de infração."

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

"O exame das peças, que compõem o processo, conduz à convicção de que a pretensão da interessada não merece ser acolhida.

Alega a impugnante que a sua atividade é de prestação de serviços de concretagem em obras de construção civil, não estando inserida no campo de incidência do IPI, o que não pode prosperar, tendo em vista que, o artigo 31 da Lei no. 4.864 de 29 de novembro de 1965, com a redação dada pelo artigo 29 de Decreto-lei no. 1.593, de 21/12/77 que assim dispõe:

"Art. 29 - Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados:

.....
III - **as preparações** e os blocos de concreto, bem como as estruturas metálicas, relacionadas ou definidas pelo Ministro da Fazenda, destinados à aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil." (grifo nosso)

A Portaria MF no. 263, de 11.11.81 no seu item 2. e 2.1 dispõe:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º
Acórdão n.º

10980.000412/93-61
202-07.741

2.1 - Como preparações: os produtos resultantes da mistura, adicina-
da ou não de água, ou de corantes, de dois ou mais dos compo-
nentes a seguir relacionados: cimento, saibro, areia, cal hidrata-
da, quartzo, asfalto líquido, pedrisco, pedra britada, pó de
pedra, impermeabilizante e semelhantes."

Como se pode observar a Portaria MF 263/81 define no seu subitem
2.1 as preparações, disciplinando dessa forma a referida isenção.

A impugnante tem como atividade concretagem, ou seja, a elabo-
ração do concreto fresco, mediante a mistura de pedra, areia, cimento, e apli-
cação deste concreto segundo técnica estabelecida pela Associação Brasileira
de Normas Técnicas (ABTN). Tal mistura é preparada em betoneiras instala-
das em caminhões, no trajeto da usina até a obra.

O RIPI/82 nos artigos 2º e 3º, inciso I, dispõe:

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

Art. 3º - Caracteriza-se 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 nºs 4.502/64, art. 3º, parág.
único e 5.172, art. 46, parág. único);

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto interme-
diário, importe na obtenção de espécie nova
(transformação)."

Dessa forma, a preparação efetuada pela contribuinte está caracte-
rizada como produto industrializado e seu enquadramento no conceito de "pre-
parações" dado pela Portaria MF nº 263/81, levam à conclusão de que se
encontra no campo de incidência do IPI.

É de se ressaltar, que tal mistura estava isento do Imposto sobre
Produtos Industrializados de acordo com a Portaria MF nº 263/81, isenção
esta, vigente até 05.10.90, quando então foi revogada pelo parágrafo 1º do
art. 41 das Disposições Transitórias da Constituição Federal que assim
dispõe:

"Art. 41 - Os poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito
Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 10980.000412/93-61
 202-07.741

Processo n.º
 Acórdão n.º

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 promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmado em lei".

Através da Lei 8.402 de 08.01.92, vários incentivos fiscais foram restabelecidos, porém o incentivo aos "artefatos de cimento para a construção civil" não foi confirmado, dessa forma, a partir de 05.10.90 é devido o IPI.

O fato de o preparo da referida mistura constar da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, alterada pelo Decreto-Lei nº 834/69 e com a redação atual da Lei Complementar nº 56/87, conforme alega a contribuinte, é irrelevante para se determinar, ou não, seu enquadramento como industrialização, e, conseqüentemente, a espécie nova obtida como produto industrializado.

O Parecer Normativo 83/77 no item 5 dispõe:

"5 - Conseqüentemente 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 IPI."

Dispõe ainda o mencionado PN, no subitem 3.1, que o Decreto-lei nº 406/68, após definir o fato gerador do Imposto sobre Serviços (ISS), disciplina especificamente conflitos de competência entre Estados e Municípios que envolvam problemas de incidência referentes aquele tributo e ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria ICM atualmente ICMS), e que diante disto, somente se poderia admitir implicações das normas constantes daquele decreto-lei em outras espécies de tributos, sobretudo federais, se nesse sentido tivesse disposto expressamente o texto legal.

Cabe ainda ressaltar que as decisões do STF citadas pela impugnante (fls. 73/74) analisa apenas conflitos entre ISS e ICMS, não entretanto no âmbito do IPI e nem sequer citando sua legislação. Além disso, decisões judiciais, mesmo que do STF, não têm eficácia normativa para o Poder Executivo, sobretudo quando nem mesmo consubstanciadas em súmulas da citada corte.

Por outro lado, as decisões judiciais não figuram entre as normas complementares definidas no art. 100 do C.T.N. (Lei nº 5.172/66) como integrantes da legislação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

Quanto a alegação da contribuinte de que o fato gerador não ocorreu, nem na saída do estabelecimento industrial, nem no canteiro da obra, devido a mistura ser efetuada em betoneiras no trajeto da obra, não merece acolhida, pois o fato gerador do IPI caso em questão, dá-se com base no artigo 30 inciso VIII, do RIPI/82 que dispõe:

"Art. 30 - Considera-se ocorrido o fato gerador do IPI (Lei nº 4.502/64, art. 5º, e Decreto-lei nº 1133/70 art. 1º):

VII - no início do consumo ou utilização do produto, quando o industrializador não mantiver estabelecimento fixo, ou quando, possuindo o industrializador estabelecimento fixo, for o produto industrializado fora do estabelecimento industrial;"

Dessa forma, é de se concluir que o fato gerador do IPI ocorre no momento em que se inicia a aplicação do concreto fresco na obra.

Diante do exposto, é de se manter a cobrança do crédito tributário conforme auto de infração de fls. 28/30."

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 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

VOTO VENCIDO 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.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º
Acórdão n.º

10980.000412/93-61
202-07.741

"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.

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

Com efeito.

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

"Classificado entre os impostos sobre a produção e a circulação, na qual seria a verdadeira colocação do ISS na divisão estabelecida pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969?

Handwritten signature



Processo n.º
Acórdão n.º

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10980.000412/93-61
202-07.741

.....
.....
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 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

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."

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

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:

"Estímulos fiscais são tratamentos, legais menos gravosos ou desonerativos da carga tributária, concedidos a pessoas físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

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."



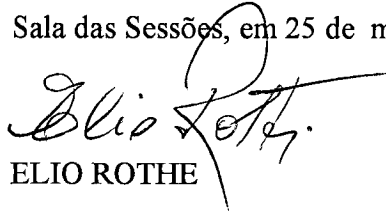
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 1995.


ELIO ROTHE





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

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 manifestado 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 instituía a lista de serviços, e seu parágrafo, que declarava a incidência "apenas do ISS sobre

Handwritten signature



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

os serviços incluídos na lista", só estaria excluindo o ICM, mas não o IPI, sobre o qual não cuidava o DL 406, 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 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

R R A /



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

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 prevêm 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 vênha 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 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**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º
Acórdão n.º

10980.000412/93-61
202-07.741

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

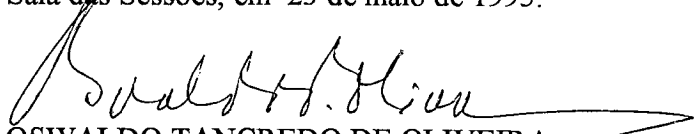
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10980.000412/93-61
Acórdão n.º 202-07.741

E sendo essas, como são, as razões em que se funda meu voto, entendo despidendo 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 construção civil (RIPI, art. 45, VIII).

Por estas razões, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995.


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

249

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

Processo nº : 10980.000412/93-61

Sessão de : 23 de maio de 1995

Acórdão nº 202-07.741

Recurso nº : 96.171

Recorrente : CONCREBRÁS S/A

Recorrido : DRF em Curitiba - 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 10980.000412/93-61
 Acórdão nº : 202-07.741

RP/202-0.115

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 : 10980.000412/93-61
Acórdão nº : 202-07.741

2

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 : 10980.000412/93-61
Acórdão nº : 202-07.741

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 : 10980.000412/93-61

4

Acórdão nº : 202-07.741

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:



“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 : 10980.000412/93-61
Acórdão nº : 202-07.741

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 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 demandam 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 : 10980.000412/93-61
Acórdão nº : 202-07.741

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 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 : 10980.000412/93-61
Acórdão nº : 202-07.741

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, 02 ABR 1996


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