



325

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 26 / 03 / 19 97
C	<i>[Assinatura]</i> Rubrica

Processo n.º : 11060.000942/92-37

"Sessão de : 23 de maio de 1995

Acórdão n.º 202-07.750

Recurso n.º : 93.846

Recorrente : PRONTOMIX TECNOLOGIA DE CONCRETO LTDA.

Recorrida : DRF em Santa Maria - RS

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRONTOMIX TECNOLOGIA DE CONCRETO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges (Relator), Elio Rothe e Antonio Carlos Bueno Ribeiro. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

*[Assinatura]*  
Helvio Escovedo Barcellos - Presidente

*[Assinatura]*  
Daniel Corrêa Homem de Carvalho - Relator Designado

Adriana Queiroz de Carvalho - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE

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

HR/eaal/MAS/RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Recurso n.º : 93.846

Acórdão n.º : 202-07.750

Recorrente: PRONTOMIX TECNOLOGIA DE CONCRETO LTDA.

## RELATÓRIO

PRONTOMIX TECNOLOGIA DE CONCRETO LTDA., recorre a este Conselho de Contribuintes da Decisão de fls. 189/194, da DRF em Santa Maria - RS, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 105/122.

Pelo referido auto de infração foi exigido o Imposto sobre Produtos Industrializados, referente à saída de produtos de sua fabricação, classificados na posição fiscal NBM/SH 3823.50.0000 - argamassas e concretos (betões), não refratários - tributados com a alíquota de 10%, no período de 05.10.90 a 31.05.92, sem lançamento e recolhimento do tributo devido, com aplicação da multa básica de 100%, prevista no artigo 364, inciso II do RIPI/82, sendo apontada infração ao disposto nos artigos 55 inciso I alínea "b" e inciso II alínea "c", art. 107 inciso II, c/c art. 59, 62 e 63, todos do Regulamento do IPI já citado.

Na Impugnação de fls. 124/132, a atuada alega que a natureza das atividades por ela desenvolvidas não configuram hipóteses de incidência do tributo exigido; não concorda com a aplicação da TRD na fixação do valor da exigência; diz ser inconstitucional a atualização monetária com base na UFIR, alegando que a Lei nº 8.383/91 embora tenha sido publicada no Diário Oficial com data de 31.12.91, somente circulou no dia 02.10.92; e, por derradeiro, contesta a multa aplicada sob o argumento de que não se justifica a cominação de pena, se a conduta do agente não visou lesar nenhuma objetividade jurídica.

Para conhecimento dos senhores Conselheiros, passo a ler as razões da impugnação.

O autor do procedimento, na Informação Fiscal de fls. 139/140, opina pela manutenção integral do crédito tributário lançado de ofício.

A decisão da autoridade monocrática, pela manutenção da exigência, tem a seguinte fundamentação:

"O impugnante informa que presta serviços de concretagem, sob o regime de empreitada global ou parcial e que sua atividade consiste, tão



Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º : 202-07.750

somente, em preparar o concreto para ser colocado, utilizado pelo encomendante e que desta atividade não resulta um novo produto.

O presente lançamento fundamenta-se no fato de que a atividade do autuado de preparar o concreto para ser colocado nos locais determinados pelo adquirente é uma operação considerada industrialização.

Conforme dispõe o artigo 3º, inciso I do RIPI/82, caracteriza industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo, tal como, a que exercida sobre matéria prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação). A operação denominada transformação diversifica o gênero ou a espécie dos produtos envolvidos acarretando-lhes nova classificação fiscal do IPI.

O concreto produzido pelo impugnante classifica-se na posição 3823.50.0000 da TIPI/88 e, em sua preparação são utilizados o cimento (posição 2523.29.0100), pedra britada (posição 2517.10.9900), areia (posição 2505.90.0000) e água (posição 2201.90.9900). Como o concreto é resultante da transformação de vários produtos em um só, pois as matérias primas utilizadas para sua obtenção tornam-se indivisíveis, perdendo suas características originais e transformando-se em um novo produto, com enquadramento diferente na Tabela de Incidência do IPI, esta operação é a prevista no inciso I do artigo 3º do RIPI/82 (Industrialização denominada Transformação).

Quanto a assertiva do impugnante de que não se considera industrialização a confecção ou preparo do produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, o artigo 4º, inciso V do RIPI/82, dispõe como condições para que isto aconteça que, simultaneamente, o preparo do produto ocorra na residência do preparador ou em oficina e, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional. Os incisos I e II do artigo 7º do citado Regulamento trazem esclarecimentos sobre o caso, conceituando:

"I - Oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de capacidade superior a cinco CV (cavalos vapor);



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º : 202-07.750

II - Trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com 60% (sessenta por cento)."

Em resposta à Intimação n.º (002)06/015/93 de fls. 141, o interessado apresentou a relação de maquinários do estabelecimento (fls. 143) e as fichas de registro de empregados, cujas cópias de fls. 174/188, referem-se a parte dos empregados que a empresa teve no período fiscalizado, pois não constam as fichas dos que foram desligados da empresa, durante o período.

Analisando os documentos acima referidos constata-se que embora a preparação do produto seja efetuada por encomenda direta do usuário, o contribuinte não preenche os requisitos do artigo 4º, V e artigo 7º do RIPI/82 para que a operação seja excluída do conceito de industrialização.

No que se refere a alegação do contribuinte de que executou obras de construção civil com fornecimento de materiais, ao ser intimada, através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos de fls. 02, o interessado apresentou, apenas as cópias dos contratos de Empreitada de Construção Civil de fls. 04/18, evidenciando que o fornecimento de concreto aos clientes foi feito, normalmente, sem a existência de um contrato escrito, na quase totalidade dos casos. Quanto aos Contratos apresentados, consta na Cláusula 7ª, como encargo da impugnante, o fornecimento, por sua conta, de todo o material necessário, adquirido de terceiros.

Quanto ao fato de estar, a atividade exercida pelo impugnante, sujeita à incidência do ISSQN, este, apenas exclui a incidência do ICMS, sendo irrelevante para efeito de determinar a não incidência do IPI, conforme entendimento contido no Parecer Normativo CST n.º 83/77.

Outro fato contestado pela peça impugnatória diz respeito ao critério para a fixação do valor da exigência. O contribuinte considera inaplicável a TRD e a atualização pela UFIR, pois entende que a TRD não serve como indexador de tributos como decidiu a Suprema Corte do país e reconheceu o legislativo e que a lei que instituiu a UFIR como índice de correção, só circulou em 03.01.92, o que torna improcedente a sua utilização no exercício de 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º: 202-07.750

Conforme dispõe o artigo 30 da Lei nº 8.218/91, que alterou a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177/91 a partir de fevereiro de 1991 sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional incidirão juros de mora equivalentes à TRD-acumulada.

No presente caso, a aplicação do encargo da TRD acumulada (juros de mora do período de 04.02.91 até 02.01.92) ocorreu, apenas, após o vencimento da obrigação tributária, dentro dos estritos ditames da lei.

Em face do que preceitua o artigo 54 da Lei nº 8.383/91, os débitos para com a Fazenda Nacional, constituídos ou não, vencidos até 31.12.91 e não pagos até 02.01.92, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos nessa data, em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR diária. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/92, o imposto apurado é convertido em UFIR conforme dispõe o artigo 53, inciso I da citada Lei.

A arguição de inconstitucionalidade da aplicação da TRD e da atualização pela UFIR no exercício de 1992, não é oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência, o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional.

Sobre a multa aplicada, o artigo 364, inciso II do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, estabelece que a falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva Nota Fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na Nota Fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista no citado regulamento sujeitará o contribuinte à multa básica de 100% do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 dias do término do prazo.

No presente caso, como houve falta de lançamento e recolhimento de imposto, apurado em procedimento de ofício, aplica-se a multa do artigo 364, II do RIPI/82."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º : 11060.000942/92-37**

**Acórdão n.º : 202-07.750**

Tempestivamente, recurso voluntário é interposto às fls. 199/203, onde reitera os argumentos da impugnação e requer a reforma da decisão recorrida, acrescentando as razões que passo a ler, para conhecimento dos Senhores Conselheiros.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

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

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, na saída de produtos fabricados pela recorrente, classificados na posição fiscal NBM/SH 3823.50.0000 - argamassas e concretos (betões) não refratários - no período de 05.10.90 a 31.05.92, sem lançamento e recolhimento do tributo devido.

Preliminarmente, entendo que a discutida inconstitucionalidade da exigência fiscal é matéria alheia aos tribunais judicantes meramente administrativos.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, sendo incabível a apreciação da inconstitucionalidade da legislação aplicada.

Ao Poder Executivo resta cumprir a lei presumido que o aspecto de constitucionalidade já foi examinado pelo Poder Legislativo, que a decretou, e pela Presidência da República, que a sancionou.

Quanto à cobrança da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, tendo em vista que a Lei nº 8.383/91, pelos artigos 80 a 87, ao autorizar a compensação ou a restituição dos valores pagos a título de encargos da TRD, instituídos pela Lei nº 8.177/91 (artigo 9º), considerou indevidos tais encargos, e ainda, pelo fato da não aplicação retroativa do disposto no artigo 30 da Lei nº 8.218/91, entendo, conforme jurisprudência já firmada nesta Câmara, que devem ser excluídos da exigência os valores da TRD relativos ao período citado, devendo ser mantida a sua cobrança a partir de 30.07.91, quando foram instituídos os juros de mora equivalentes à TRD pela Medida Provisória nº 298/91, convertida, com emendas, na Lei nº 8.218, em 29.08.91.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º: 202-07.750

No que respeita à alegação de que a natureza das atividades desenvolvidas pela autuada não configuram hipóteses de incidência do tributo exigido, adoto e transcrevo a primeira parte do voto condutor do Acórdão nº 201-69.427 (Recurso nº 96.381), da lavra da ilustre Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK.

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

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

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

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



Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º: 202-07.750

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

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

Repito, pois, que o concreto consiste nessa mistura úmida e informe, enquanto que a concretagem consiste na sua utilização no preparo de alguma obra. Essa concretagem, vale dizer, a utilização e o emprego do concreto, pode estar na lista de serviços. A preparação da mistura (concreto propriamente dito), não.

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

A única relevância do local em que se dá a industrialização desse insumo está na identificação do momento em que ocorre o fato gerador. Se a mistura fosse completada na usina o fato gerador ocorreria na saída



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

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

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

Entretanto, peço vênia para discordar da segunda parte do voto da ilustre Conselheira, uma vez que entendo revogada, pelo artigo 41 das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, a isenção prevista no artigo 45, inciso VIII, do RIPI/82, e, neste particular, por tratar de igual matéria, adoto parte do voto condutor do Acórdão n.º 202-06.655, de 27.04.94, do ilustre Conselheiro ELIO ROTHE.

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

A Lei n.º 4.864/65 tem como ementa:

"Cria medidas de estímulos à Indústria de Construção Civil"

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

"Ficam isentas do imposto de consumo as casas e edificações pré-fabricadas, inclusive os respectivos componentes quando destinados a montagem, constituídos por painéis de parede, de piso e cobertura,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º: 202-07.750

estacas, baldrames, pilares e vigas, desde que façam parte integrante de unidade fornecida diretamente pela indústria de pré-fabricação e desde que os materiais empregados na produção desses componentes, quando sujeitos ao tributo, tenham sido regularmente tributados."

A seguir, a Lei 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 (casas, hangares, torres e pontes) pré-fabricadas;

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

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

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

É o professor Aires Ferdinando Barreto, in Revista de Direito Tributário nº 42, páginas 167/168, que preleciona:

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

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

.....  
 .....  
 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 no caber dúvida razoável quanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º: 202-07.750

ao seu alcance. Desconheço - e atrevo-me a manifestar que dificilmente se encontrará - autor, ou decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias como espécie de incentivo, ou como instrumento de incentivos."

Portanto, na palavra dos doutos, está que a isenção pode se constituir em incentivo fiscal, sendo que, no caso concreto em exame, desnecessária a indagação quanto à natureza da isenção, eis que, como visto, a lei básica que a instituiu deixou clara a sua finalidade incentivadora ao dispor, expressamente, em sua ementa, tratar da criação de medidas de estímulo à indústria da construção civil.

Desse modo, a isenção em pauta no pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal.

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

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

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 aço; âmbito setor financeiro."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º: 202-07.750

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

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

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

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

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

Por último, entendo correta a aplicação da multa básica prevista no inciso II do artigo 364 do RIPI/82, haja vista ter ocorrido a falta de lançamento do valor total do imposto na respectiva nota fiscal, fato necessário e suficiente para a cominação da pena reclamada.

Com estas considerações, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a aplicação da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Salas das Sessões, em 23 de maio de 1995

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES



Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º: 202-07.750

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

Em síntese, a fiscalização entende que os produtos de fabricação da recorrente encontram-se previstos na posição 3823.50.0000 da TIPI e que tais produtos beneficiados pela isenção prevista no artigo 45, VIII, do RIPI/82, tiveram-na perdido em face da norma do artigo 41, parágrafo 1.º, do ADCT.

Do outro lado, a recorrente entende que sua atividade encontra-se sob a esfera de incidência do ISS.

Trata-se, de fato, no dizer de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino *in* Revista do Direito Tributário, Vol. 37, p. 147/148) necessidade da "distinção entre produtos resultantes de uma atividade industrial e bens resultantes de uma atividade de serviços."

Entendo que o deslinde dessa difícil questão, que se insere na questão submetida à apreciação desta corte, está na definição de produto industrializado como aquele destinado ao tráfico comercial, e das coisas oriundas da atividade de serviços, que não estão submetidas ao comércio, por já estarem originalmente absorvidas pelo contrato de serviços na qual está inserida.

A recorrente afirma que "celebra com seus clientes contratos de empreitada de construção civil, objetivando a prestação de serviços de concretagem, nos volumes e condições especificados nos próprios contratos. O que implica uma individualização dessa prestação material, não atacado pela autoridade autuante.

É significativo o voto do Ministro Moreira Alves cujos trechos transcrevemos:

"A preparação do concreto, seja feita na obra como ainda se faz nos pequenas construções - seja feito em betoneira acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, em proporções que variam para cada obra, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo a lei Federal 5.194/65, só pode ser executado para fins profissionais, por quem foi registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para sua correta aplicação." "...concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

A lista de serviços dada pela Lei Complementar n.º 56/87 em seu item 32 também pode ser aplicada ao caso:

"32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares."

Este Conselho já se manifestou em situações que envolviam serviços de composição gráfica (notas fiscais por encomenda do usuário), fitas de vidro por encomenda indicando a incidência do ISS.

No Acórdão de n.º 202-04.317, de 14.06.91, cujo relator foi o ilustre Conselheiro Elio Rothe, a matéria é tratada com meridiana clareza:

"IPI - INCIDÊNCIA - Operação de prestação de serviços para terceiro, incluída na lista de serviços anexa a legislação complementar sobre o Imposto sobre Serviços (ISS está excluída da incidência do IPI - operação de gravação de som de fita magnética para terceiros."

Parte importante do referido Acórdão reza que:

"De acordo com o Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal, as competências para instituir tributos sobre as correspondentes operações estão perfeitamente definidas enquanto o IPI é de competência da União, o ISS compete ao Município a sua instituição.

Por isso que uma mesma operação para fins dos referidos tributos, não pode ser ao mesmo tempo industrialização e prestação de serviços para terceiros, dada a referida delimitação de competência.

A possibilidade de conflitos sobre a matéria foi eliminada com a mencionada legislação complementar, que listou as operações como incidência no ISS e, conseqüentemente excluído do campo de incidência tais operações, mesmo que se enquadrassem nos conceitos de industrialização específicos do IPI."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

Em recente Acórdão deste Conselho, Primeira Câmara, tratou-se de matéria idêntica a que ora tratamos, julgando na linha do entendimento de que sobre a referida operação incide o ISS.

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

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'D. Corrêa Homem de Carvalho', written in a cursive style.

DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ELIO ROTHE

O que se discute neste processo é se a atividade desenvolvida pela recorrente, objeto da exigência, está sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como quer o Fisco ou se sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), como entende a recorrente.

Fundamental é que se conheça essa atividade desenvolvida pela recorrente.

A recorrente prepara e entrega, em obras de construção civil de terceiros, a massa ou concreto fresco que é utilizado na feitura das estruturas de concreto dessas obras.

Essa massa ou concreto fresco é resultante da mistura das matérias-primas cimento, pedra britada, areia e água, nas proporções adequadas aos fins a que se destina essa massa ou concreto fresco.

O preparo dessa massa ou concreto fresco tem início no estabelecimento da autuada com a separação dos referidos insumos, nas devidas proporções, e sua colocação em caminhões-betoneiras.

Os caminhões-betoneiras, então, durante a viagem para as obras, processam essa mistura no tempo necessário a que adquira a condição própria para sua utilização, sendo feita a entrega da massa ou concreto fresco na obra.

Regra geral, a atividade e a responsabilidade da fornecedora da massa ou concreto fresco se encerram com a sua entrega na obra designada pelo encomendante, eventualmente, porém, poderão ser contratados serviços de bombeamento da massa para as fôrmas, em condições previamente contratadas.

Convém já aqui ressaltar que, contrariamente ao entendimento da recorrente, não temos dúvidas em nos colocarmos na posição que adota o entendimento de que a massa ou concreto fresco é um produto novo, pois, como relatado, resulta da mistura efetuada em caminhões-betoneiras dos insumos cimento, pedra britada, areia e água, para sua específica utilização.

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.



Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

Quanto à incidência tributária, pretende a recorrente seja a operação alcançada pelo ISS com enquadramento na Lista de Serviços do imposto a que se refere a Lei Complementar n.º 56, pelo seu item 32 que dispõe:

"32 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)."

Em primeiro lugar, deve ficar claro que é entendimento desta Câmara, expresso em diversos acórdãos, que a atividade industrial que se enquadre entre aquelas que compõem a Lista de Serviços instituída pelo Decreto-Lei n.º 406/68 com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 834/69 e, por último, pela que integre a Lei Complementar n.º 56/87, não está alcançada pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI porque incluída no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, que se conforma com a referida Lista de Serviços.

De acordo com a Constituição Federal, o ISS incide sobre a prestação de serviços que forem definidos em lei complementar, afinal materializada na denominada Lista de Serviços, específica e taxativa das atividades consideradas serviços.

Nessa Lista de Serviços está, portanto, o campo de incidência do ISS que é tributo cuja instituição é da competência dos Municípios, que, obviamente, não pode ser invadida pelo IPI, de competência da União e incidente sobre produtos que sofrem processo de industrialização.

A atividade que a lei complementar, para fins tributários, diz ser prestação de serviços não pode ser tida também como industrialização e possibilitar a incidência de IPI, sob pena de ver tumultuada a delimitação de competências, prevista para a instituição de tributos no Sistema Tributário Nacional.

Entendo não haver motivos supervenientes para alterar o entendimento adotado por esta Câmara.

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



Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º: 202-07.750

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?

.....  
.....

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º: 202-07.750

(bens imateriais) são consumidos no momento em que são produzidos, havendo uma coincidência no tempo e no espaço entre o processo da atividade de produção, distribuição e consumo. Já lembrou Annibal Villela que "os atos de prestar ou produzir um serviço e o de consumi-lo são contemporâneos e inseparáveis, isto é, são praticamente instantâneos".

.....  
.....

Para nós, o ISS é um imposto sobre a circulação. O ISS recai sobre a circulação (venda) de serviços, sobre a circulação de bens imateriais.

.....  
.....

O ISS é um complemento do ICM, uma vez que ambos os tributos possuem a mesma área de ação, o primeiro (ISS) abrange a circulação de bens imateriais, e o segundo (ICM) a circulação de bens materiais;

.....  
.....

O conceito de serviço é outro, que se acha radicado na economia.

Já vimos que serviço é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial, chegamos ao conceito de serviço. Este pode ser conceituado como o "produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material".

O ISS é, assim um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam."

Também, Walter Gaspar em seu "ISS Teoria e Prática", da editora Lumen Juris, às fls. 32/33, ao tratar do conceito de "Serviço":



Processo n.º : 11060.000942/92-37  
Acórdão n.º : 202-07.750

"Mas o que é serviço para fins do ISS?

O conceito de serviço é identificador de bens imateriais ou incorpóreos, ou seja, bens que não têm existência física. São bens que não podem ser vistos ou tocados, como, por exemplo, o direito de usar uma marca, o transporte de bens ou pessoa de um lugar para outro, o conserto de um automóvel. Os serviços (bens imateriais) têm um conceito econômico.

São bens incorpóreos na etapa econômica da circulação.

Caracteriza o serviço a presença de uma pessoa que presta o serviço a outra pessoa na qualidade de usuário desse serviço."

Das colocações dos ilustres tributaristas, ressaltam, nítidas, duas características do imposto sobre serviços (ISS), uma, a de ser um imposto que tem por objeto bens imateriais, e outra, a de que incide sobre a circulação desses bens imateriais.

Importante ressaltar aquela colocação de que a circulação dos bens imateriais é simultânea com a sua produção e o seu consumo, que coincidem no tempo e no espaço. Assim, diferentemente da circulação de bens materiais em que se verifica uma defasagem entre a produção e o consumo.

No caso concreto, como visto, a recorrente, sob encomenda de terceiros, prepara e entrega nas obras o produto massa ou concreto fresco para uso do encomendante.

Trata-se, assim, de um produto que pela sua natureza de bem material não estaria alcançado pela incidência do ISS, que tem por objeto bens imateriais.

Também, para fins do ISS verifica-se que a circulação do produto (massa ou concreto fresco) não ocorre conforme a circulação típica de bens imateriais, ou seja, não há uma simultaneidade entre produção e consumo, mas sim aquela defasagem própria da circulação de bens materiais, vez que, há o preparo e a entrega da massa pela recorrente e o posterior consumo pelo encomendante em sua obra.

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

Com efeito. A incidência pretendida é na parte do item 32 que dispõe "... inclusive serviços auxiliares ou complementares...", ora, a incidência é genérica - serviços -



**Processo n.º : 11060.000942/92-37**

**Acórdão n.º: 202-07.750**

portanto, não havendo identificação desses serviços, o alcance da expressão serviços somente pode ser tomado em conformidade com as características do imposto, ou seja, respeitante a bens imateriais.

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

Assim, não estando a massa ou concreto fresco alcançado pela incidência do ISS, nada impede, por ausência de conflito de competências, que a mesma se verifique na legislação do IPI, o que, entendemos, ocorre nos termos da exigência fiscal visto tratar-se de produto resultante do processo de industrialização realizado pela autuada e previsto no inciso I do artigo 3.º do RIPI/82, que tem fato gerador previsto no artigo 30 inciso VII do mesmo Regulamento e classificação no código 3823.50.0000 da TIPI/88, que são os condicionantes necessários à incidência do imposto.

O preparo da massa ou concreto fresco, nos termos do mencionado dispositivo do RIPI/82, se constitui em industrialização na modalidade de transformação, já que o processo de mistura a que são submetidas as matérias-primas cimento, pedra britada, areia e água, resulta na obtenção de espécie nova (massa ou concreto fresco) distinta de quaisquer dos referidos insumos.

O fato dessa preparação de concreto ser elaborada atendendo especificações técnicas com vistas à sua utilização, não a diferencia de qualquer outro produto de indústria que também possui especificações próprias e técnicos responsáveis, não sendo pois uma característica excludente do produto industrializado e típica da atividade de prestação de serviços, como quer fazer crer a recorrente.

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

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



Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

"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 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.



Processo n.º : 11060.000942/92-37

Acórdão n.º : 202-07.750

.....  
.....

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.