



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
2º	PUBLICADO NO D.O.P.
C	Da 25/09/1996
S	

Processo n.º : 11080.008905/93-83

RECORRI DESTA DECISÃO	
2º	RECURSO N.º R/202-0.113
C	Em, 02 de 04 de 1996
C	<i>Moroz</i> Procurador Rep. da Faz. Nacional

368

Sessão de : 23 de maio de 1995

Acórdão n.º 202-07.752

Recurso n.º : 97.064

Recorrente : CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S.A.

Recorrida : DRF em Porto Alegre - RS

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S.A.

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

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

*Helvio Escovedo Barcellos*  
Helvio Escovedo Barcellos - Presidente

*Daniel Corrêa Homem de Carvalho*  
Daniel Corrêa Homem de Carvalho - Relator-Designado

*Adriana Queiroz de Carvalho*  
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



**Processo n.º : 11080.008905/93-83**

**Recurso n.º : 97.064**

**Acórdão n.º : 202-07.752**

Recorrente: CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S.A.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que compõe a decisão recorrida de fls. 102/104:

"Lavrhou-se o Auto de Infração de fls. 01, para exigir o IPI no valor equivalente a 113.079,25, multa do artigo 364, inciso II, do RIPI/82 e juros de mora.

Caracteriza a infração a falta de lançamento e recolhimento do IPI no período de 05.10.90 a 31.08.92, relativamente as saídas de concretos (betões) não refratários do código 3823.50.0000 da TIPI/88, com base no artigo 22, II, 54, 55 inciso I, letra "b" e inciso II, letra "c", 56, parágrafo único, inciso I, 59, 62, 107, inciso II, 112, inciso IV do Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82).

Tempestivamente, a autuada apresentou sua impugnação, fls. 95/100.

Argumenta, inicialmente, que a fiscalização, na descrição dos fatos e enquadramento legal, entende ter sido revogada a isenção prevista no período anterior àquele tomado como início para tributação, com fundamento no disposto no artigo 41, parágrafo 1.º, do ADCT da CF de 1988. Sob sua visão, tal raciocínio não tem o menor sustento jurídico e fático, já que sua atividade jamais figurou no campo de incidência do IPI.

Conceitua o concreto como sendo "uma mistura, em proporções adequadas para cada caso, de um ligante (cimento, cal ou pedregulho) a qual se adiciona água, aplicada na forma própria, segundo as recomendações técnicas pertinentes", que no seu entender não se caracteriza como produto industrializado.

Alega que sua atividade se constitui em fornecer os materiais necessários para desempenho de atividade de serviços técnicos contratados, auxiliares ou complementares da construção civil.

Diz que a massa úmida que ulteriormente se transforma em concreto não é alcançada pela tributação do IPI, e que, como todas as



Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

concreteiras do país, está sujeita tão somente ao ISS, na forma do item 32 da Lei Complementar n.º 56, de 15.12.87.

Cita os juristas Geraldo Ataliba e Cleber Giardino sobre o conceito de industrialização, distinguindo as hipóteses de "fazer e dar".

Argumenta, ainda, que a jurisprudência dos tribunais, e do próprio STF, é no sentido de que "concreto não é mercadoria nem produto, mas mera prestação de serviços técnicos ....", entendendo não ser o caso, de num processo administrativo, se contestar a tese já pacificada nos pretórios brasileiros.

Pede a improcedência do Auto de Infração".

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

"Com base na Lei n.º 4.864/65, artigo 31, Decreto-Lei n.º 1.593/77, artigo 29, e Decreto n.º 87.981/82, artigo 45, inciso VIII, as preparações e os blocos de concreto eram isentos do IPI.

Entretanto, tal benefício foi extinto por força do artigo 41, parágrafo primeiro, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, já que decorreu o prazo de dois anos sem que o benefício fosse confirmado por lei.

As argamassas e os concretos (betões), não refratários, são classificados na TIPI/88, Decreto nº 97.410/88, no código 3823.50.0000.

Apesar das alegações da impugnante, o concreto é produto industrializado, matéria objeto de reiterados pronunciamentos da Coordenação do Sistema Tributação, órgão Central da Secretaria da Receita Federal, através dos Pareceres Normativos CST n.ºs 31/70, 557/90, 9/71, 124/71, 214/71, 526/71, 115/72, 72/76, pareceres esses que, nos termos do art. 100, I, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional), são normas complementares das leis.

Em nada descharacteriza o concreto como produto industrializado, a argumentação da impugnante de que presta serviços de concretagem, eis que é essencial o fornecimento da matéria, sob pena de não acontecer o próprio serviço.

Aliás, a empresa não nega o fornecimento do material, apenas não concorda que se trate o produto industrializado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

Entretanto, para a Receita Federal é pacífico tratar-se o concreto de produto industrializado, que gozava do benefício de isenção nos termos das legislações citadas, revogado nos termos do parágrafo 1.º, do artigo 41 do ADCT."

Tempestivamente, é interposto o recurso voluntário de fls. 108/118, com as razões que leio em Sessão para conhecimento dos Senhores Conselheiros.

É o relatório.



Processo n.º: 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

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

O recurso é tempestivo e dele conheço.

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

A decisão recorrida não merece reparos, pois também entendo que os concretos (betões) têm posição definida e alíquota positiva na TIPI aprovada pelo Decreto n.º 97.410/88 e a isenção prevista no artigo 45, inciso VIII do RIPI/82 (Lei 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.

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

"Entendo que não assiste razão à recorrente quando sustenta que o preparo do produto em questão constitui 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 descharacteriza 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 nº 4.864, de 29 de novembro de



Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

1965, art. 31, com a redação dada pelo artigo 29 do Decreto-Lei n.º 1.593, de 21 de dezembro de 1977, que alterou o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 400, de 30 de dezembro de 1968, norma reproduzida no inciso VIII do artigo 45 do RIPI/82 (constante também dos RIPIs anteriores).

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

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

O concreto, portanto, é a mistura, fresca, informe e úmida. Essa mistura é um bem distinto de seus componentes, e é também a própria recorrente que confirma que são eles misturados em tais condições que não mais se dissociam, vale dizer, não persistem nem retornam à identidade anterior. Essa mistura (concreto) é que tem posição própria na TIPI, constituindo, portanto, mercadoria. Nesse ponto, é equivocado, *data máxime venia* o voto proferido no STF e transscrito 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.

Repto, 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



**Processo n.º : 11080.008905/93-83**

**Acórdão nº: 202-07.752**

17 giros por minuto até que não mais se dissociem e então são empregados. O fato de a mistura ocorrer na usina, no trajeto ou de se ultimar dentro da betoneira já no local da obra, não altera em nada o conceito da operação e o tratamento fiscal. A menção posta no Parecer n.º 850/92 relativa ao preparo no trajeto não tem o objetivo de subordinar a natureza da operação a essa circunstância: apenas descreve a operação que examina.

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

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

Entretanto, peço vênia para discordar da segunda parte do voto da ilustre Conselheira, uma vez que entendo revogada, pelo artigo 41 das Disposições Transitórias da 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 nº 202-0.655, 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).



Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

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, baldramas, 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



**Processo n.º : 11080.008905/93-83**

**Acórdão nº: 202-07.752**

natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

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

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

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

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

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

.....  
.....

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



Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

377

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

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

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

Em seguida, cabe perquirir quanto à natureza setorial ou não da referida isenção.

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

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

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

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

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

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

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

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

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."

Com estas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995

TARÁSIO CAMPELO BORGES



Processo n.º: 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

### 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 trânsito 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...".

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º: 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

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

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

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

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

Parte importante do referido Acórdão reza que:

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

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

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

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

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

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995.

  
DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

## 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 : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito.



Processo n.º: 11080.008905/93-83

Acórdão n.º: 202-07.752

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 (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".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 11080.008905/93-83  
Acórdão nº: 202-07.752

.....  
.....  
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":

"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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

**Processo n.º : 11080.008905/93-83**

**Acórdão n.º: 202-07.752**

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 - 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.



Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão nº: 202-07.752

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 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:

"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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Processo n.º : 11080.008905/93-83**

**Acórdão n.º : 202-07.752**

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.

.....  
.....

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 11080.008905/93-83

Acórdão n.º : 202-07.752

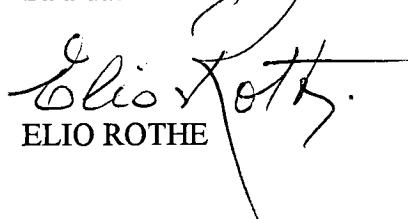
dificilmente se encontrará - autor, ou decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias como espécie de incentivo, ou como instrumento de incentivos."

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

Desse modo, a isenção em pauta não pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal."

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 1995.

  
ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

389

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

Processo nº : 11080.008905/93-83

Sessão de : 23 de maio de 1995

**Acórdão nº 202-07.752**

Recurso nº : 97.064

Recorrente : CONCRETO REDIMIX S/A

Recorrido : DRF em Porto Alegre - RS

**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

390

Processo nº : 11080.008905/93-83  
Acórdão nº : 202-07.752

RP/202-0113

### 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

91



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 11080.008905/93-83

2

Acórdão nº : 202-07.752

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 : 11080.008905/93-83  
Acórdão nº : 202-07.752**

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 11080.008905/93-83

4

Acórdão nº : 202-07.752

decisão judicial que rejeite a inclusão das isenções tributárias como espécie de incentivo, ou como instrumento de incentivos".

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

Desse modo, a isenção em pauta não pode deixar de ser considerada um incentivo fiscal.

Em seguida, cabe perquirir quanto à natureza setorial ou não da referida isenção.

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

Na Encyclopédia 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 11080.008905/93-83

5

Acórdão nº : 202-07.752

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº : 11080.008905/93-83  
Acórdão nº : 202-07.752

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 demanda cálculos especializados e técnica para sua correta aplicação. (Parte do VOTO do Ministro Moreira do STF, no RE nº 82.501-SP, transcrito no voto do Conselheiro-Relator Ricardo Leite Rodrigues, no Recurso nº 97.834, da Concreton Serviços de Concretagem Ltda., conforme Acórdão nº 203-02.298, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em sessão de 05.07.95)".

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Processo nº : 11080.008905/93-83**

7

**Acórdão nº : 202-07.752**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

397

Processo nº : 11080.008905/93-83

8

Acórdão nº : 202-07.752

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

1