



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	11618.000553/2001-10
Recurso nº	131.579 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão nº	201-79.687
Sessão de	18 de outubro de 2006
Recorrente	CONCREPAC ENGENHARIA DE CONCRETOS LTDA.
Recorrida	DRJ em Recife - PE

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

Ementa: CRÉDITO BÁSICO. RESSARCIMENTO. CONTRIBUINTE.

O fornecimento de concreto usinado à construção civil que continua o preparo em caminhão betoneira no trajeto até a obra não é considerado operação de industrialização, não sendo o fornecedor contribuinte do IPI e, conseqüentemente, não tem direito ao ressarcimento a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator) e José Antonio Francisco, que davam provimento ao recurso. Designado o conselheiro Walber Jose da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado

Processo n.º 11618.000553/2001-10
Acórdão n.º 201-79.687

CC02/C01
Fls. 355

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator

EDITADO EM: 02/02/2015.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros/as Josefa Maria Coelho Marques, Walber José da Silva, Gileno Gurjão Barreto, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, José Antonio Francisco, Maurício Taveira e Silva, Fabiola Cassiano Keramidas e Cláudia de Souza Arzua (Suplente).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento formalizado pela interessada de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$ 9.453,42, referente ao período de apuração de outubro a dezembro de 1999 (fl. 01), fundamentado no art. 11 da Lei nº 9.779/99. À fl. 178 encontra-se pedido de compensação com débitos neles elencados.

No Termo de Informação Fiscal de fls. 192 a 200 as autoridades opinaram pelo indeferimento do pleito, no que foi seguido pela autoridade *a quo* (fl. 202), tendo em vista os seguintes argumentos:

a) as operações realizadas pela empresa consistem em serviço de fornecimento de concreto e assistência técnica com aplicação de materiais. Tais operações estariam no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, conforme previsto no item 32 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 56/87, não no campo de incidência do IPI;

b) os serviços de concretagem para construção civil já foram considerados sujeitos exclusivamente ao ISS, imposto de competência municipal, conforme decisões do Supremo Tribunal Federal e Conselho de Contribuintes.

Irresignada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade de fls. 210 a 219, com as suas razões de discordância, assim resumidas:

a) o produto fornecido pela empresa, de acordo com o próprio fiscal informante, consiste na mistura de cimento, areia, pedra britada, água e aditivo impermeabilizante, o que corresponde exatamente à hipótese de 3214.90.00 Ex. 01;

b) a empresa formulou consulta fiscal, cuja cópia anexa, protocolizada sob o n.º 11618.001067/00-94, antes, portanto, de requerer o ressarcimento, na qual o setor responsável qualificou-a como ineficaz, já que os fatos narrados se encontravam perfeitamente disciplinados pelo art. 11 da Lei n.º 9.779, de 19/01/1999. Nesta consulta, a empresa narrou exatamente o seguinte fato: identificou-se como fornecedora de concreto, afirmando que produzia o item cuja descrição correspondia à posição 3214.90.01; apontou que adquiria o insumo classificado na posição 2523.29.10 (cimento); indagou se estava apto a proceder com a compensação prevista no art. 11 da Lei n.º 9.779/99;

c) a resposta sequer cogitou de o fato estar ou não corretamente descrito. Assim, forçoso entender que a consulta liberou a empresa para proceder com a pretensão que foi exposta;

d) o Decreto n.º 4.441, de 25/10/2002, suprimiu a posição 3214.90.01, pelo que a empresa deixou de proceder a novos pedidos de ressarcimento e, ato contínuo, ingressou com nova consulta fiscal, com vistas a dirimir dúvidas quanto à classificação que passaria a adotar. A resposta veio no sentido não apenas de classificar o item fornecido pela contribuinte como tributado pelo IPI, mas tributado com alíquota positiva (3824.50.00). Da resposta, houve recurso de divergência, ainda não solucionado;

e) não foram discutidos nesta segundo consulta os ditames contidos na Regra 3, IV, "b" das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado da TIPI, segundo a qual deve considerar como mais específica a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa do item, pouco importando a seção, o capítulo ou subcapítulo, isto a teor da Regra 1 daquele texto;

f) a nova consulta não afastou o que foi declarado na primeira, até porque o objeto da consulta dizia respeito a classificação a ser dada após o Decreto n.º 4.441/02. Por essa razão e considerando o recurso apresentado, "a empresa deixa logo claro que dever ser afastada qualquer hipótese de se alterar a decisão, no sentido de prejudicar-lhe com uma classificação fiscal que já esta sendo discutida em outro processo";

g) o §1º do art. 8º do Decreto-lei n.º 406/68 destinava-se a disciplinar as hipóteses de incidência do ISS e do ICM. Não diz, em nenhum momento, que nenhum outro imposto poderá incidir sobre serviços. Ao afirmar que a sujeição se dará apenas ao ISS, o texto faz expressa referência ao "envolvimento" do ICM;

h) o §1º do art. 8º do Decreto-lei n.º 406/68 dispõe sobre o ISS, enquanto o §2º trata do ICM, sendo que um "elide a sujeição ao outro", não afetando a competência da União. Raciocínio inverso implicaria em afirmar que o §2º afastaria a incidência do IPI nas operações sujeitas ao ICM, pois haveria de se observar o princípio da vedação a bitributação;

i) nos casos de Gravação e Distribuição de Filmes e Vídeo Tapes e Composição Gráfica, Fotocomposição, Clicheria, Zincografia, Litografia e Fotolitografia, constam classificações na TIPI e se encontram na lista de serviços. Assim, afirmar que uma operação, por estar sujeita ao ISS, não poderia se sujeitar ao IPI equivaleria que o ente tributante errou ao introduzir e manter as posições correspondentes na TIPI;

j) as Súmulas 135, 156 e 167 do Superior Tribunal de Justiça deixam claro que o texto do Decreto-lei n.º 406/68 diz respeito apenas aos impostos ISS e ICM;

k) o faturamento por uso de notas fiscais de serviços não afasta a possibilidade de ser a empresa contribuinte do IPI;

l) é inegável a divergência interna no entendimento da Delegacia de João Pessoa no tocante à possibilidade de um produto que está previsto na TIPI ser compreendido e faturado como serviço;

m) o art. 31 da Lei n.º 4.864/65, que criou incentivos para indústria da construção civil, prescreve que ficam isentos do IPI as preparações e os blocos de concreto destinados a aplicação em obras hidráulicas ou de construção civil.

O recurso foi interposto com base no art. 9º, inciso XVI, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, contra Acórdão da 5ª Turma da DRJ em Recife - PE, nº 13.354, datado de 16 de setembro de 2005, que entendeu, nos termos dos arts. 2º, 3º e 5º, do Regulamento do IPI (RIPI), de 1998, além do Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 56, de 1987, negar provimento à manifestação de inconformidade, mantendo a Decisão da

Processo n.º 11618.000553/2001-10
Acórdão n.º 201-79.687

CC02/C01
Fls. 358

unidade de origem que indeferiu integralmente o pedido de ressarcimento/compensação e determinou a cobrança dos débitos relacionados no processo.

O Acórdão em questão discorda do alegado pela recorrente, com relação à situação espelhada pela mesma, pelo fato de esta fornecer concreto à indústria da construção civil, sendo preparado no trajeto, em caminhão-betoneira, até o local da prestação de serviço, negando provimento à manifestação de inconformidade interposta dela requerente.

Inconformada, sustenta a recorrente CONCREPAC ENGENHARIA DE CONCRETOS LTDA. que o Acórdão da Egrégia Turma foi emanado com diversas fundamentações, porém, no tocante ao mérito da consulta precedente se limitou a interpretar que a então consulente não teria descrito adequadamente sua pretensão.

Entende a recorrente que, de acordo com consulta fiscal, o produto fornecido pela empresa (mistura de cimento, areia, pedra britada, água e aditivo impermeabilizante) é caracterizado como industrialização, na modalidade de transformação, configurando fato gerador de IPI, contrariando a posição adotada pelo referido Acórdão, e que, como a recorrente é identificada como uma concreteira, tal fato se encontra disciplinado no art. 11 da Lei nº 9.779/99. A recorrente ainda alega que uma segunda consulta fiscal foi feita e que esta confirmou que o produto fornecido pela empresa, independentemente da alíquota, é sujeito ao IPI.

Sustenta ainda a recorrente em seu recurso que outro argumento utilizado para o indeferimento é o de que a sujeição ao ISS afastaria a hipótese de incidência do IPI, sendo esta premissa falsa, de acordo com jurisprudências de recursos do Conselho de Contribuintes, comparações feitas entre a TIPI e lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68 e art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Finalmente, a recorrente alega que, de acordo com o art. 31 da Lei nº 4.864/65, impõe que a atividade desenvolvida pela empresa ora inconformada é de fato e de direito merecedora do gozo da compensação autorizada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, cabendo à Receita Federal optar pela tributação com alíquota zero ou pela pura e simples isenção.

Requer, por fim, intimação por carta acerca da pauta de julgamento, a fim de proceder com sustentação oral e alteração da decisão questionada, de modo a fazer valer o direito assegurado à empresa.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O recurso é tempestivo, motivo pelo qual o aprecio.

Discute-se aqui, no mérito, acerca da possibilidade de a recorrente creditar-se do Imposto sobre Produtos Industrializados pago na etapa anterior de sua atividade, nos moldes do art. 11 da Lei nº 9.779/2000.

Essa possibilidade, no entanto, foi obstada pela autoridade lançadora, que, dentre outros argumentos, afirmou que não haveria incidência do IPI na saída dos produtos fornecidos pela prestadora de serviços recorrente, o que afastaria a possibilidade da tomada do crédito em tela, posto que o dispositivo retromencionado prevê esses créditos para produtos cuja saída do estabelecimento do prestador sejam sujeitos à incidência do imposto, ainda que isentos ou submetidos à alíquota zero. Fundamenta sua afirmação no texto do RIPI (Decreto nº 2.637, de 25/05/1998), que dispunha:

“Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação ‘NT’ (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.”

Ou seja, aplicou a regra por equiparação, considerando o campo da não incidência como sendo equivalente aquele produto considerado “NT”, ou não tributado. Remeteu então ao art. 5º do mesmo decreto, cujo inciso VIII afirma:

“Art. 5º Não se considera industrialização

(...)

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);”.

Esse raciocínio é válido em sua primeira porção, mas inválido na segunda. Isso porque a operação da qual resulta a edificação em tela refere-se àquela própria do construtor, empreiteiro, mestre-de-obras, o que não é o caso da recorrente, mero fornecedor.

Por outro lado, aduz a recorrente que fora formulada consulta que o autorizou, também por omissão, a classificar seu produto no código 3214.90.00 Ex 01, tributada à época à alíquota zero, o que, caso confirmado, o faria inserto na regra do art. 11 da Lei nº 9.779/2000. Por omissão, porque a consulta fora declarada ineficaz, segundo a autoridade responsável, por não trazer consigo fato certo. Verdade, como afirma a recorrente literalmente nos seus fundamentos legais, que *“A consulta é formulada sobre fato que se encontra perfeitamente disciplinado no art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999”*.

Ao concluir o processo de consulta dessa forma a autoridade responsável possivelmente agira à guisa de dois raciocínios. O primeiro, de que entendia que de fato a contribuinte enquadrar-se-ia no retromencionado dispositivo, ou, diante de dúvida insolúvel, optara por uma solução “pilateana”.

Preferimos, por entender que a autoridade consultada optou pela segunda alternativa, analisar o caso concreto buscando a interpretação sistemática da legislação tributária, que no caso inclui não apenas a legislação do IPI, mas também os dispositivos normativos do Impostos sobre Serviços.

De acordo com o entendimento deste Relator, inaplicável ao caso concreto a tentativa de inserção no campo de não-incidência do IPI a operação de fornecimento de concreto em comento, através da interpretação negativa do DL nº 406/68 e da LC nº 56/87, uma vez que pacificada na doutrina e na jurisprudência pátria que apenas são excludentes o ISS e o ICMS. Não fosse assim, também seriam isentos de IRPJ e CSLL os prestadores de serviço.

Assim decidiu este Conselho, em questão similar, no Acórdão da Terceira Câmara de nº 203-03.380, referente ao Recurso Voluntário nº 100.225, apontado pela requerente em sua peça recursal:

“IPI - A montagem de estrutura modelar em obras da construção civil sob o regime de empreitada global constitui industrialização. A incidência do ISS não afasta a do IPI. TR - Excluída nos termos da IN SRF nº 32/97.”

Finalmente, quanto à caracterização dessa operação como pertencente àquelas em que há industrialização (relembrando que o ressarcimento em tela refere-se ao período anterior ao Decreto nº 4.441/2002, que suprimiu a posição 32.14.90.01, na qual enquadrou-se a contribuinte), é princípio de interpretação da norma tributária que a norma específica derroga a norma geral. Ora, existindo na TIPI classificação para a mercadoria objeto de fornecimento, sujeita à alíquota zero, e sendo essa a melhor classificação da dita mercadoria, as regras gerais do RIPI/98 não podem ser utilizadas pela autoridade fiscal com o intuito de, discricionariamente, aplicá-la ao caso concreto como lhe convenha.

Assim sendo, não sendo à época classificável referido concreto como produto “NT”, o que traria à guisa discussões mais complexas acerca dos seus conceitos legais, doutrinários e, principalmente, jurisprudenciais, sendo ele tributado à alíquota zero, e considerando a inteligência do art. 11 da Lei nº 9.779/1999, possível concluir que a

Processo n.º 11618.000553/2001-10
Acórdão n.º 201-79.687

CC02/C01
Fls. 361

contribuinte faz jus à compensação requerida. Tanto o é que o legislador, posteriormente, readequou a TIPI para evitar a distorção, que, a bem da verdade se diga, a lei aqui o permite.

Por todo o exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator-Designado

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

Discordo do Ilustre Conselheiro Relator pelas razões de fato e de direito que passo a expor.

Pretende a recorrente ver reconhecido seu direito de efetuar o ressarcimento de crédito básico de IPI, previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99, com sua compensação com débitos de impostos e contribuições administrados pela SRF, indeferido pela DRF em Recife - PE e ratificado pela DRJ em Recife - PE.

O Acórdão recorrido, a meu ver, decidiu a questão com acerto e justiça. Adoto seus fundamentos como se aqui estivessem escritos.

Ao que foi dito pelo ilustre Julgador-Relator do voto condutor do Acórdão recorrido acrescento outros fundamentos.

Em primeiro lugar, a recorrente alega que agiu de acordo com a resposta da sua primeira consulta, que lhe foi favorável.

Na realidade, não houve sequer decisão sobre o objeto da consulta, muito menos decisão favorável à pretensão da recorrente, posto que a consulta foi declarada ineficaz, não produzindo nenhum efeito, conforme se pode facilmente concluir da leitura da ementa e da conclusão do Despacho SRRF/4ª RF nº 019/2000, acostado aos autos.

“Ementa: INEFICÁCIA DA CONSULTA - Não produz efeito a consulta formulada sobre fato que estiver disciplinado em ato normativo publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação, ou, ainda, quando estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

Conclusão - Ante o exposto, conclui-se pela INEFICÁCIA da consulta, haja vista que a mesma deixou de obedecer a requisitos fundamentais à emissão da decisão.”

O fato de o objeto da consulta estar perfeitamente disciplinado no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e na IN SRF nº 033/98 não significa que a recorrente é contribuinte do IPI e, conseqüentemente, tem direito ao ressarcimento pleiteado.

A segunda consulta a que se refere a recorrente trata de classificação fiscal de mercadoria. O fato de o produto objeto desta consulta ter sido classificado no código 3824.50.00 não significa que ela recorrente é contribuinte do IPI. Tudo vai depender da forma ou do processo de produção, venda e aplicação do concreto e das pessoas intervenientes desde o início (seleção e mistura das matérias-primas) até a conclusão do ciclo produtivo, que se

materializa em uma laje, uma viga ou uma coluna de concreto incorporada a uma obra de construção civil.

A Nota Técnica Cosit nº 27, de 1º de setembro de 2005, tratou com propriedade o assunto, conforme se pode constatar nos fragmentos a seguir reproduzidos, com grifos nossos:

*“11. Interpretando-se o texto das leis acima citadas, têm-se as seguintes espécies de produtos que **estão fora do campo de incidência IPI**:*

11.1. produtos naturais ou em bruto que estão, pela própria natureza, fora do campo de incidência do imposto, já que não sofreram processo de industrialização, tais como os animais vivos classificados no Capítulo 1 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Tais produtos possuem notação ‘NT’.

11.2. produtos abrangidos pela imunidade:

11.2.1. objetiva, por exemplo, os livros, classificados na posição 49.01 da Tipi. Tais produtos possuem, também, a notação ‘NT’.

11.2.2. condicionada, em duas hipóteses: produtos industrializados destinados à exportação e papel para impressão de livro, jornais e periódicos. Tais produtos não possuem notação ‘NT’ na Tipi.

11.3. produtos retirados do conceito de industrialização sob determinadas condições. Tais produtos não possuem a notação ‘NT’ na Tipi. Por exemplo: não se considera industrialização:

11.3.1. o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º); Refrigerante - posição 22.02 da Tipi - alíquota de 27%;

11.3.2. a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV, e Lei nº 9.493, de 1997, art. 18). Tinta - posição 32.08, 32.09 ou 32.10 da Tipi - alíquota de 10%¹.

11.4. produtos que poderiam ser tributados pelo imposto, mas que o legislador ordinário não quis tributar. Por exemplo, farinha de trigo do código 1101.11.10. Tais produtos possuem a notação ‘NT’ na Tipi.

¹ É de se observar que, cumpridas as condições a que se referem os itens 11.2.2 e 11.3, tais produtos, por se encontrarem fora do campo de incidência do IPI, devem ser considerados com a notação “NT”, ainda que tal notação não conste expressamente da TIPI/08/2001

12. *Veja-se o que nos diz, sobre o tema, Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas em sua obra Tudo sobre IPI, vol. 1, 3ª edição, págs. 18 e 19:*

‘A Tabela de incidência do IPI - TIPI relaciona todas as coisas existentes, objeto de comercialização, quer sejam produtos naturais ou industrializados. Os produtos naturais evidentemente estão seguidos da notação NT (que significa não tributado), por força da norma constitucional básica que estabelece a incidência do imposto somente sobre os produtos industrializados.

Os produtos industrializados, assim considerados também os produtos naturais que tenham sofrido um processo mínimo de elaboração ou beneficiamento, poderão constar da TIPI seguidos da alíquota de incidência, ainda que zero, ou da notação NT.

Podemos dividir os produtos relacionados na TIPI com a notação NT em três categorias:

a) Produtos naturais (animais, vegetais e minerais) em estado bruto, sem que tenham passado por qualquer processo de elaboração, para os quais a União não tem competência para instituir (e cobrar) o IPI. Neste caso, não há que se falar em imunidade, mas em falta de autorização constitucional para que seja cobrado o imposto sobre tais produtos.

(...)

b) Produtos industrializados que, por determinação da Constituição, não possam ser alcançados pela incidência do imposto. São os produtos imunes ao IPI (...).

c) Produtos industrializados que o legislador ordinário não quis tributar.

(...)

15. *Quanto aos produtos acobertados pela imunidade condicionada, no caso a exportação, a CST manifestara-se no sentido de que, para haver o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos, o produto final haveria de estar no campo de incidência do imposto. Nesse sentido pode ser citado o item 32 do Parecer Normativo CST nº 149, de 1974:*

‘32. Nesse passo acrescenta-se que o estabelecimento industrial não tem o direito de se creditar pelo imposto pago na aquisição de embalagem destinada ao transporte de produtos primários - como frutas ao natural por exemplo - ainda que tais produtos se destinem à exportação, já que a legislação, em qualquer hipótese, só alcança produtos industrializados.’

16. O entendimento citado no item acima deve ser aplicado aos produtos retirados do conceito de industrialização de maneira condicionada, vale dizer, produtos que em determinadas condições são excluídos do conceito de industrialização. Isso porque a CST considerou que também esses produtos estariam afastados do campo de incidência do imposto, não havendo, nessas hipóteses, a ocorrência do fato gerador do IPI. Veja-se

um exemplo de tal entendimento, constante do Parecer Normativo CST nº 60, de 18 de junho de 1973:

‘A montagem de óculos, mediante receita médica, está excluída do conceito de industrialização, cf. artigo 3º, parágrafo único, item III, da Lei nº 4.502/64 (alteração 2ª do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.199/71).

2. A compreensão dessa norma legal deve basear-se em que o IPI incide sobre o produto resultante do processo de industrialização (artigo 1º, § 1º, RIPI - 72). Assim, a exclusão da referida montagem, com exceção à regra do artigo 1º, § 2º, item III, do RIPI, tem o efeito de tornar inócua o fato gerador desse tributo, por determinar a não-incidência sobre os óculos obtidos dessa operação, ainda se precedida das necessárias adaptações de lentes e armação.

(...)

6. Cabe apontar na matéria, que na hipótese em que o estabelecimento montador somente dá saída a óculos não tributados, deverá abster-se de escriturar crédito de imposto pago relativamente às matérias-primas etc., que adquirir. Se tal escrituração já tiver sido procedida, deverá efetuar o respectivo estorno. Por outro lado, se também der saída a produtos industrializados, deverá escriturar o crédito referido, estornando-o entretanto na medida e proporção da saída dos produtos não tributados.’

17. Com base no que foi até aqui exposto, ter-se-iam as seguintes conclusões:

17.1. produtos naturais ou em bruto - São os produtos tipicamente não tributados, com notação ‘NT’ na Tipi e, pela própria natureza, inalcançáveis pelo IPI. Há alguns deles que são facilmente reconhecíveis pela simples leitura da Tipi. É o caso, por exemplo, dos animais vivos. Outros se encontram numa zona cinzenta em que, provavelmente, será necessária a intervenção de Órgão Técnico para definir se se tratam ou não de produtos industrializados. Entre esses últimos podem ser citados os minerais: se, por um lado, há minerais que são claramente produtos naturais, por outro lado, há casos que merecerão análise casuística;

17.2. produtos passíveis de serem alcançados pelo IPI, mas que foram retirados do campo de incidência do imposto - São produtos que poderiam estar inseridos no conceito de industrialização, mas que são retirados do campo de incidência do IPI. Encontram-se aqui:

17.2.1. os produtos sujeitos à imunidade objetiva possuem a notação ‘NT’ na Tipi;

17.2.2. produtos que, em determinadas condições, são excluídos do conceito de industrialização (já que essa condição não é expressa em códigos na Tipi, esses produtos não possuem a notação ‘NT’). Entretanto, quando essas condições se acham

presentes, tais produtos devem ser considerados 'NT', apesar de não possuírem tal notação, expressamente, na Tipi.

17.2.3. Produtos excluídos do conceito de industrialização por lei ordinária. Produtos que o legislador ordinário deixou, objetivamente, fora do campo de incidência, embora pudessem, em tese, ser considerados industrializados. Tais produtos possuem a notação 'NT' na Tipi.

17.3. produtos industrializados - os demais produtos².

*21. Haverá de ser definido o exato conceito de **industrialização** utilizado pelo art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999. Prima facie, estão englobados expressamente pelo conceito os produtos isentos e tributados à alíquota zero. Cabe a observação de que a lei, nesse particular, tem caráter eminentemente declaratório, tendo em vista o fato de que os produtos isentos e tributados à alíquota zero são produtos industrializados.*

22. Entretanto, resta a análise da aplicação do referido art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, aos produtos que possuem a notação "NT" na Tipi, bem como aos produtos sujeitos ao imposto e alcançados por hipótese de imunidade condicionada, bem assim aos produtos excluídos do conceito de industrialização.

23. A Instrução Normativa SRF nº 33/99, de 4 de março de 1999, dispôs:

'Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)

Art. 3º Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na

² Aqui cabe uma observação quanto aos produtos acobertados pela imunidade condicionada. Há dois casos: papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e produtos industrializados destinados à exportação. Como a imunidade não se refere aos produtos, mas a uma determinada operação, a determinação acerca da condição de tais produtos deve ser feita com base na definição do campo de incidência do IPI. Vale dizer, o produto de *per si* está ou não no campo de incidência de acordo com o tratamento dado pela lei e pela TIPI. Se o produto for industrializado e for exportado, passará a ser imune, o que não afasta, antes confirma, sua condição de industrializado.

industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.'

(...)

24. *Entende-se que a referida Instrução Normativa não alterou os conceitos antes firmados pela CST. Assim, podem ser colocadas algumas conclusões:*

24.1. *quanto aos produtos tipicamente 'NT' na Tipi, citados no item 17.1 - estão fora do âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99;*

24.2. *quanto aos produtos objetivamente atingidos pela imunidade, citados no item 17.2.1, não haverá a aplicação do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11, já que possuem a notação 'NT' na Tipi;*

24.3 *quanto aos produtos excluídos do conceito de industrialização em determinadas condições, do item 17.2.2, o termo 'produtos industrializados' a que se refere o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, e o art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 1969, deve ser entendido apenas como produtos que estejam no campo de incidência do imposto. Presentes as condições para a não-incidência do imposto, esses produtos não são tributados, o que corresponderia a uma exclusão de produtos com notação 'NT';*

24.4 *quanto aos produtos passíveis de serem considerados industrializados, mas que foram retirados do campo de incidência por força de lei, citados no item 17.2.3, não podem estar inseridos no âmbito de aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, bem como do art. 4º da IN SRF nº 33/99, porque tais produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11 já que possuem a notação 'NT' na Tipi."*

A situação narrada nos itens 11 (subitem 11.3), 16, 17 (subitens 17.2 e 17.2.2) e 24 (subitem 24.3), da Nota Técnica Cosit acima reproduzida, espelha exatamente a situação da recorrente. Ela produz concreto (usinado, arejado, vibrado e tipo celular) sob encomenda e o entrega na obra, colocando-o nas formas previamente preparadas pelo encomendante, resultando em lajes, vigas, colunas, etc., de uma obra de construção civil.

Portanto, o processo envolve deste a seleção e mistura das matérias-primas, a usinagem da massa, a colocação nos carros betoneiras, o transporte da massa até a obra e a colocação da massa nas formas. Portanto, a produção do concreto tem início no estabelecimento da recorrente e termina na obra onde é aplicado. Nestas condições, existindo etapas do processo de produção do concreto armado realizadas pela recorrente fora de seu estabelecimento, a operação não é industrialização, conforme determinação expressa contida no artigo 5º, inciso VIII, alínea "a", do RIPI/98.

Nestas condições, como bem disse a recorrente, o concreto por ela produzido e aplicado não é mercadoria. Se não é mercadoria, obviamente é serviço. E é serviço exatamente porque a recorrente, sob encomenda, efetua todas as etapas de produção e aplicação do concreto. Seria mercadoria (produto industrializado sujeito ao IPI) se, no entanto, a recorrente efetuasse apenas a primeira etapa de industrialização do concreto, vendendo a massa preparada a terceiro, que o transportaria e aplicaria na obra de construção civil, sob sua conta e risco. Nestas condições, a recorrente estaria vendendo produto industrializado (mercadoria) e não prestando serviço. Seria, assim, contribuinte do IPI. Nestas condições, a massa de concreto produzida e saída do estabelecimento industrial classifica-se no código 3824.50.00, conforme solução de consulta formulada pela recorrente e acostada aos autos.

Não concordo com o entendimento da recorrente de que o fato de um produto constar tanto na lista de serviço do ISS como na TIPI significa que, em qualquer situação, ocorreu a industrialização, para fins tributários. Ela cita como exemplo os produtos da indústria gráfica, dentre estes o envelope.

Pois bem, fiquemos com este exemplo. Não há dúvidas de que um simples envelope é um produto industrializado e, portanto, em tese, integra o campo de incidência do IPI. Quem o fabrica é contribuinte do IPI.

No entanto, se o fabricante de envelope recebe um pedido de uma empresa para produzir envelopes com o timbre do encomendante, a produção destes envelopes, para fins tributários, não é industrialização e está fora do campo de incidência do IPI, passando ao campo de incidência do ISS. Pelo raciocínio da recorrente, nestas condições incidiria tanto o ISS quanto o IPI, o que não é verdade.

Acaso vencedora a tese da recorrente e mantida a decisão da solução de consulta que classifica a massa de concreto usinado no código 3824.50.00, ela recorrente vai passar a ser contribuinte do ISS e do IPI, com direito ao ressarcimento ora pleiteado, havendo saldo credor no final de cada trimestre civil, apurado no livro Registro de Apuração do IPI.

O Laudo Constitutivo e a Portaria Ministerial que concedeu incentivo fiscal de IRPJ para a recorrente em nada afeta a incidência ou não do IPI porque, como ficou cabalmente demonstrado, não há dúvidas de que a preparação de concreto pré-misturado é, tecnicamente, uma atividade industrial e que o concreto pré-misturado é um produto industrializado, portanto, uma mercadoria. Ocorre que, se vendido como tal (mercadoria), a recorrente incorre no fato gerador do IPI (e também do ICMS) e não incorre no fato gerador do ISS. Se aplicado diretamente pelo fabricante, por encomenda, em obra de construção civil, a operação é de prestação de serviço auxiliar ou conexa à construção civil ocorrendo o fato gerador do ISS e não do IPI (e nem do ICMS).

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Processo n.º 11618.000553/2001-10
Acórdão n.º 201-79.687

CC02/C01
Fls. 369

CÓPIA