

**PROCESSO** - A.I. Nº 08930635/99  
**RECORRENTE** - CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJE nº 2187-01/01  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 27.02.02

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0059-11/02

**EMENTA:** ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITEIRA. FORNECIMENTO DE MASSA DE CONCRETO PREPARADA FORA DO LOCAL DA OBRA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Discussão acerca da incidência ou não do ICMS sobre o fornecimento de massa de concreto nessas circunstâncias. Caracterizada a incidência do imposto estadual, por se tratar de fornecimento, por empresa de construção civil, de mercadoria por ela produzida fora do local da prestação. Acertada a Decisão Recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário - previsto no art. 146, inciso I, “b”, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB - aprovado pela Lei nº 3.956/81, com alteração da Lei nº 7.438/99 - impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª JJE, através do Acórdão nº 2187-01/01, que julgou o Auto de Infração epigrafo PROCEDENTE.

O Auto de Infração foi lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 25/5/1999, por falta de recolhimento do ICMS na circulação de concreto, que se fazia acompanhar de Notas Fiscais de Prestação de Serviços, consideradas inidôneas para a operação.

A Decisão Recorrida – fls. 32 a 40 – foi pela Procedência integral do Auto de Infração, com a seguinte fundamentação, que ora transcrevemos, em resumo:

*“Acerca do tratamento fiscal aplicável a esse caso, entendo serem pertinentes as seguintes considerações:*

- 1. Na execução desse serviço, a empresa poderia utilizar materiais pertencentes aos encomendantes. Nesse caso, não se cogitaria da exigibilidade do ICMS, relativamente à prestadora do serviço.*
- 2. Mesmo que a própria empresa produtora do concreto se encarregasse do fornecimento dos materiais, se o preparo do concreto fosse feito no local da obra, em betoneiras ou em veículos-betoneira, a remessa dos insumos seria feita com não-incidência do ICMS, e a produção do concreto, nessa circunstância, faria parte da prestação do serviço, nos termos da Lista de Serviços.*
- 3. Ocorre que a empresa prestadora do serviço, por questão de conveniência ou por fatores outros que não importa avaliar, prefere produzir o concreto em local diverso do local da obra.*

*A fabricação do concreto, no presente caso, consiste num processo tipicamente industrial. O fato de o preparo do concreto requerer dosagens específicas é coisa irrelevante. A industrialização*

*que qualquer fabricante efetua sob encomenda de terceiros é feita quase sempre atendendo a especificações predefinidas. Quando, por exemplo, alguém encomenda a produção, por terceiro, de balcões, frigoríficos, prateleiras, estantes, armários, há uma série de especificações a serem atendidas pela indústria no sentido de conformar-se o objeto às necessidades peculiares do encomendante, e o fato de o objeto ser “personalizado” não exime o fabricante da obrigação de pagar o ICMS (e, conforme o caso, também o IPI). O fabricante de tijolos ou blocos não pode esquivar-se ao pagamento do ICMS sob pretexto de tê-los produzido sob encomenda, ou alegando que a produção foi feita em função de determinadas especificações técnicas – quantidade de furos, com ou sem encaixe, maior ou menor grau de resistência, impermeabilidade ou embelezamento. Se a fabricação é feita fora do local da obra, não se trata de serviço, e sim de industrialização. O mesmo entendimento deve prevalecer no caso de pisos, vigas, caixas d’água, portas, janelas, esquadrias, piscinas. A encomenda de fabricação de qualquer item a ser empregado ou utilizado numa obra de construção civil fora do local da obra comporta especificações que vão desde o material de embalagem, o processo a ser adotado, o tamanho, cor ou forma do objeto, a espécie ou qualidade do material a ser empregado, o acabamento, o transporte, a colocação, e assim por diante. O tratamento fiscal deve ser o mesmo que se dispensa à fabricação ou beneficiamento de mercadorias ou bens sob encomenda.*

*Um guia precioso para se identificar uma mercadoria, bem ou material é a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH). A massa de concreto – mistura de cimento com areia, brita, água – constitui um produto classificado no código 3214.90.01 da NBM/SH. Cimento, argamassa, concreto (betão), quando refratários, classificam-se no código 3816. Os aditivos preparados para cimentos, argamassas ou concretos (betões) estão classificados no código 3823.14. As argamassas e os concretos (betões), quando não refratários, classificam-se no código 3823.50.*

*Por outro lado, a determinação daquilo que se considera serviço está na Lista de Serviços. A definição do que seja ou deixe de ser serviço não pode ficar a critério do fisco ou do sujeito passivo. Somente através de uma ficção jurídica expressa, inequívoca, algo tão fisicamente “concreto” como o concreto pré-fabricado poderia ser considerado “serviço”. Peço vênica para discordar do Mestre Bernardo Ribeiro de Moraes, quando escreve que no contrato firmado pelo fornecedor do concreto e o encomendante há uma venda de serviço porque o cliente se interessa pelo serviço técnico e não pelos materiais que são empregados. É evidente que não é assim. O que o interessado pretende é ver o seu piso, viga ou estrutura prontos. O serviço ou método a ser empregado é apenas um meio.*

*Conclusão: é devido o ICMS no caso de fornecimento, por empreiteira ou subempreiteira de construção civil, de material por ela confeccionado fora do local da prestação.*

*Resta indagar qual a base de cálculo do imposto.*

*A base de cálculo do ICMS, nos fornecimentos de mercadorias por prestadores de serviços, varia em função da natureza do serviço prestado. Há casos em que a legislação prevê que a base de cálculo é o valor total da operação, compreendendo o valor das mercadorias fornecidas e o preço dos serviços prestados. Noutros casos, a base de cálculo do ICMS diz respeito apenas ao valor acrescido. Noutros, a parcela tributável pelo ICMS compreende apenas o valor das mercadorias fornecidas – e este é o caso da questão ora analisada. De acordo com a interpretação da parte final do item 32 da Lista de Serviços, que consta entre parênteses, sujeita-se ao ICMS*

*“32 – ... (... o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços...).”*

*Prevê a Lei nº 7.014/96, em seu art. 17, III, “b”:*

*“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*.....*

*III – no fornecimento de que trata o inciso VI do art. 4º::*

*a) .....*

*b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea “b”;*

*Depreende-se, portanto, que a mão-de-obra, neste caso, integra o campo de incidência do tributo municipal sobre serviços, ao passo que o valor das mercadorias fornecidas pelo prestador, confeccionadas fora do local da obra, fica sujeito ao ICMS. A base de cálculo do ICMS compreende inclusive o valor do transporte efetuado pelo próprio fornecedor, por ser uma despesa acessória da operação mercantil (Lei nº 7.014/96, art. 17, § 1º, II, “b”).*

*A defesa invoca farta jurisprudência. Cita um doutrinador do mais alto e insuspeito renome, o prof. Bernardo Ribeiro de Moraes.*

*No entanto, humildemente, ousou manifestar minha opinião discordante dos doutos e das decisões trazidas à colação. A meu ver, não se pode, de forma taxativa, com uma só palavra, dizer se uma empresa de construção civil (incluídas aí as empreiteiras e as subempreiteiras) é ou não contribuinte do ICMS. A resposta a essa questão é: depende. Não pode ser concebida uma solução padrão, única, geral, definitiva. Cada caso é um caso.*

*O fato de haver uma súmula do STJ sobre essa matéria impressiona, mas não inibe a discussão. Súmulas podem ser revistas. Nada neste mundo é definitivo.*

*Acredito ter demonstrado, no decorrer da exposição do meu voto, que uma empresa de construção pode sujeitar-se ora ao ISS, ora ao ICMS, ora a ambos os tributos, ora a nenhum deles. Afirmar, simplesmente, que, em qualquer situação, uma empresa de construção civil está sujeita a esse ou àquele tratamento fiscal, parece-me uma solução simplória. Para que se diga que o fornecimento de massa de concreto é um serviço, é preciso, antes, modificar a lei complementar (Lista de Serviços), ou então decretar a inconstitucionalidade do item 32 da aludida Lista.*

*A preparação de concretagem, quando efetuada no local da obra, é uma prestação de serviço.*

*Quando, porém, o preparo do concreto é feito fora do local da obra, com materiais fornecidos pelo prestador do serviço, constitui um processo de industrialização pelo método da transformação: a partir de matérias-primas como areia, cimento, brita, água, produtos químicos, obtém-se uma nova utilidade, a massa de concreto, que não constitui um serviço, e sim uma mercadoria classificada nos códigos 3214.90.01, 3816 ou 3823.50 da NBM/SH, conforme o caso.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. ”*

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário – fls. 48 a 56 –pedindo a reforma do Acórdão exarado pela Primeira Instância, trazendo as mesmas alegações contidas na defesa, ou seja, que a atividade de fornecimento de concreto pré misturado para a construção civil é hipótese de incidência única do ISS; que a simples mistura física de alguns materiais não se constitui produto novo industrializado e que a doutrina e a jurisprudência são favoráveis à sua tese, transcrevendo trechos de livros e Pareceres, bem como decisões dos tribunais.

A PROFAZ, através de Parecer de nº 36/02, fls. 67 e 68, manifesta-se pelo Provimento do Recurso Voluntário, por entender ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão da Decisão, ao tempo que assevera que as operações realizadas pelo recorrente situam-se no campo de incidência do ICMS, pois tratam-se de fornecimento, pelo prestador de serviço, de mercadoria produzida fora do local da obra, citando o art.2, inciso IX, alínea “a”, item 1 do RICMS/97, além do item 32 da lista de Serviço.

## VOTO

Da análise das razões recursais e da Decisão Recorrida, entendemos que a mesma não merece revisão, posto que, de forma lúcida e devidamente embasada na legislação pertinente, o Relator de Primeira Instância conseguiu demonstrar a distinção entre a atividade de prestação de serviço, também realizada pelas empresas concreteiras, e a atividade de transformação das matéria primas que constituem insumos da massa de concreto, resultando em mercadorias tributada pelo ICMS, produzidas que são fora do local da obra e por ele fornecida.

Muito embora queira o recorrente fazer crer que a preparação do concreto não seja industrializado, o produto resultante da mistura das matérias primas utilizadas – brita, areia, cimento, água e produtos químicos - é considerado um produto resultante de um processo de industrialização, devidamente classificado na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado (NBM/SH), como bem ressaltou o Relator no seu voto.

Do exposto, em que pese decisões jurisprudenciais favoráveis à não tributação pelo ICMS e posições doutrinárias majoritárias neste sentido, também corroboramos com a tese de que o preparo do concreto feito fora do local da obra, com materiais fornecidos pelo prestador de serviço, constitui hipótese de incidência do ICMS, como prevê o art. 2º, inciso IX, alínea “a”, item 1 da Lei nº 7.014/96, que encontra fulcro na Lista de Serviço (Anexo 1 ao RICMS/97), no seu item 32.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão Recorrida pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **0893063-5/99**, lavrado contra **CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$428,40**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ