

PROCESSO - A.I. N° 08934177/97  
RECORRENTE - CONCRETO REDMIX DO BRASIL S/A  
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 2175-01/01  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 23.04.02

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0118-11/02**

**EMENTA:** ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MASSA DE CONCRETO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SAÍDAS DE CONCRETO PRÉ-MISTURADO, PRODUZIDO PELO PRESTADOR DE SERVIÇO FORA DO LOCAL DA OBRA. O fornecimento de mercadoria produzida fora do local da prestação, atribui ao autuado a condição de contribuinte do ICMS e não do ISS. É cabível a cobrança do imposto. Correto e fundamentado o julgamento recorrido. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 6/8/1999, acusa a realização de circulação de mercadorias acobertada com Nota Fiscal de Prestação de Serviços, considerada inadequada para a operação, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 102,00. Multa: 100%.

O contribuinte defendeu-se alegando que a venda de concreto pré-misturado não é fato gerador de ICMS. Diz que a discussão a esse respeito é questão ultrapassada, com decisões pacíficas dos tribunais, inclusive da Câmara Especializada do Tribunal deste Estado, do STJ, que editou a Súmula 167, e de precedentes do STF.

O autuado cita trechos da decisão proferida pelo juiz da 2<sup>a</sup> Vara dos Feitos da Fazenda Pública da Comarca de Salvador nos autos do Mandado de Segurança n° 3465854/92, relativamente a exigência idêntica à do presente caso.

Transcreve o item da Lista de Serviços que cuida da execução de obras de construção civil com fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação.

Também transcreve ementas de julgados do STF, do Tribunal de Alçada de São Paulo e da Câmara Especializada do Tribunal de Justiça da Bahia. Apega-se a comentários de Bernardo Ribeiro de Moraes. Conclui reproduzindo a Súmula 167 do STJ. Pede que se decrete a improcedência da autuação.

A auditora prestou informação dizendo que, no seu entendimento, a atividade da empresa caracteriza-se pela prestação de serviço com fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da obra, estando a mercadoria, por conseguinte, no campo da incidência do ICMS. Aduz que a mercadoria se encontrava em trânsito acobertada por Nota Fiscal de Prestação de Serviços. Chama a atenção para o fato de que os julgamentos a que a defesa se refere ocorreram nos anos de 1970 e 1980, quando ainda vigorava o ICM, e não o ICMS. Finaliza dizendo esperar que a exigência fiscal seja mantida.

O RELATOR DA 1<sup>a</sup> JJF EMITIU SEU VOTO EM SEGUINTE DIREÇÃO:

Conforme o campo assinalado com “x” no Auto de Infração, cuida o presente processo de “Operação ou prestação sem doc. fiscal ou com doc. fiscal inidônea” (*sic*). Consta a seguir esta observação: “Refere-se à Notificação Fiscal nº 49.834 – não foi feito o recolhimento do imposto devido. BC é o valor da Nota Fiscal de prestação de serviços nº 85.339”. No Termo de Apreensão, consta: “Mercadoria em circulação acobertada com Nota Fiscal de Prestação de Serviços, inadequada para a operação; portanto, inidônea.”

O fato em discussão no presente processo consiste em que a fiscalização estadual encontrou em trânsito 6m<sup>3</sup> de mistura de concreto, estando a mercadoria acobertada por Nota Fiscal de Prestação de Serviços, sendo então feita a apreensão para a exigência de ICMS.

Esse fato, materialmente considerado, não é questionado pelo sujeito passivo. Toda a discussão se concentra no Direito aplicável, de modo a definir se tal fato está ou não compreendido no campo de incidência do ICMS.

De antemão, cumpre destacar os conceitos de *operação* e de *prestação de serviço*.

*Operação* é o mesmo que negócio, transação, obra, promoção. Operação mercantil relativa à circulação de mercadorias é todo ato jurídico de que decorra a transferência da propriedade ou da posse de um bem móvel, realizado por comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outra pessoa, de direito público ou privado, desde que preenchidas as circunstâncias previstas na regra jurídica.

São *operações mercantis*, dentre outras:

1. A compra e venda.
2. A transferência.
3. A troca ou permuta.
4. A arrematação.
5. O fornecimento.
6. A empreitada ou subempreitada com fornecimento de mercadorias.
7. A consignação mercantil.
8. A dação, inclusive a dação em pagamento.
9. A doação.

Pelo visto, duas operações, dentre as enumeradas acima, interessam particularmente no presente caso: o *fornecimento* de mercadorias e a *empreitada ou subempreitada* com fornecimento de mercadorias.

No tocante às prestações de serviços, cumpre dissecar, igualmente, os conceitos de *prestação* e de *serviço*.

Prestação exprime a ação de satisfazer uma obrigação. A prestação é o objeto da obrigação.

Serviço é um vocábulo que comporta várias acepções: pode significar o trabalho, a obra, o exercício de uma função, o expediente, a tarefa, uma ocupação. Pode designar o esforço mental ou o desempenho do prestador, que não tenha uma necessária representação material.

A descrição do fato gerador do ISS é feita no art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68:

“Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.”

Por conseguinte, do ponto de vista jurídico-tributário, a prestação de serviço consiste no trabalho de uma pessoa para outra, mediante remuneração, pouco importando o vínculo jurídico que ligue o prestador ao tomador do serviço, sendo bastante que a prestação se faça com o fito de lucro ou remuneração.

No campo de incidência do ICMS incluem-se:

1. As prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
2. As prestações de serviços de comunicação.
3. Os fornecimentos de mercadorias com prestação de serviços:
  - 3.1. não compreendidos na competência tributária dos municípios;
  - 3.2. compreendidos na competência tributária dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente os sujeitar à incidência do imposto estadual.

No caso em exame, a empresa efetuou o fornecimento de concreto pré-misturado para obra de construção civil realizada por terceiro, sendo o concreto preparado fora do local da obra. A rigor, esse tipo de operação não constitui uma venda. O que há é uma *prestação* de serviço com *fornecimento* de mercadoria. O aspecto temporal do fato gerador, nesse caso, não se dá no momento da *saída* da mercadoria, mas no ato do seu *fornecimento*.

Na linguagem comercial, fornecimento é uma expressão que comporta diversas acepções. É utilizada, por exemplo, para designar a remessa de mercadorias, mediante pedido ou periodicamente, feita pelo fornecedor a seus fregueses ou clientes. O vocábulo é também empregado para indicar o suprimento de víveres e utilidades, promovido por alguém a seus empregados.

No entanto, na legislação do ICMS, essa expressão tem conotação especial: o *fornecimento*, além de designar uma *modalidade de operação* relativa à circulação de mercadorias (ao lado da compra e venda, da transferência, da consignação mercantil, etc.), serve, também, para indicar o *momento* em que se considera ocorrido o fato gerador em relação a essa modalidade de operação.

Em princípio, o prestador de serviços é contribuinte do ISS (tributo municipal). No entanto, em certos casos, o prestador de serviços pode ser considerado contribuinte apenas do ICMS, ou de ambos os tributos, a depender da natureza do serviço e da forma como seja feito o fornecimento do material eventualmente empregado no serviço.

Chamam-se *empresas de atividades mistas* aquelas que forneçam mercadorias juntamente com a prestação de seus serviços. Essa designação deriva do fato de tais empresas se situarem nessa faixa de transição entre os campos de incidência do tributo municipal sobre serviços de qualquer natureza e do imposto estadual sobre circulação de mercadorias, além dos de outros tributos da União, conforme as circunstâncias.

A Lista de Serviços, ao relacionar os serviços alcançados pela incidência do ISS, especifica, paralelamente aos casos típicos de *prestações*, certas hipóteses em que a prestação dos serviços é feita com *fornecimento* de mercadorias. Nesses casos, se a lista não faz nenhuma ressalva, as mercadorias fornecidas integram a prestação do serviço, não incidindo o imposto estadual, ao passo que, nos casos em que a lista expressamente indica, são devidos ambos os impostos – o municipal, sobre os serviços prestados, e o estadual, sobre os materiais fornecidos. Os serviços não contemplados na Lista ou por ela excepcionados que impliquem fornecimento de mercadorias ou materiais não são juridicamente considerados serviços, e sim *industrialização*.

Diante da verificação de um determinado fato, para se saber se está ele compreendido no campo de incidência do ICMS, cumpre examinar se a sua natureza e as circunstâncias em que ele ocorreu coincidem com a descrição legal do fato gerador. Havendo essa coincidência, diz-se que o fato se *subsume* à hipótese normativa.

Entendo que a empresa autuada não é estabelecimento comercial ou industrial, e sim, uma prestadora de serviços que, juntamente com a prestação, também *fornece* mercadorias por ela produzidas *fora do local da prestação*. Trata-se de uma empresa prestadora de serviços de engenharia.

De um modo geral, a definição de *empresa de construção civil*, nos regulamentos estaduais e na legislação dos Municípios, compreende toda pessoa física ou jurídica que executa obras de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços ou obras auxiliares ou complementares, efetuando a circulação de mercadorias em seu próprio nome ou no de terceiro.

São consideradas *obras de construção civil*:

1. A construção, demolição, reforma ou reparação de prédios ou de outras edificações.
2. A construção e reparação de estradas de ferro ou de rodagem, incluindo-se os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte.
3. A construção e reparação de pontes, viadutos, logradouros públicos e outras obras de urbanismo.
4. A construção de sistemas de abastecimento de água e de saneamento.
5. A execução de obras de terraplenagem, de pavimentação em geral.
6. A execução de obras hidráulicas, marítimas ou fluviais.
7. A execução de obras destinadas a geração e transmissão de energia.
8. A execução de obras de montagem e construção de estruturas em geral.

9. A prestação de serviços auxiliares ou complementares necessários à execução de obras, tais como serviços de alvenaria, de instalação de gás, de pintura, de marcenaria, de carpintaria, de serralharia, de vidraçaria.

A execução de uma obra de construção civil pode ser feita por *administração*, por *empreitada* ou por *subempreitada*. Por conseguinte, no conceito de empresa de construção civil estão compreendidos, também, os empreiteiros e os subempreiteiros.

É antiga a discussão acerca da incidência ou não do ICMS sobre operações realizadas por empresas de construção civil. Por se tratar de matéria que se situa nessa faixa cinzenta que caracteriza as chamadas *atividades mistas*, envolvendo prestações de serviços e fornecimentos de mercadorias pelo prestador dos serviços, interessando tanto aos Estados e ao Distrito Federal como aos Municípios, é natural que haja *conflitos de competência*, por ser difícil, na prática, distinguir onde começa e onde termina a competência de cada ente tributante. Daí a necessidade de edição de lei complementar fixando os critérios a serem seguidos pelos legisladores, tanto no âmbito estadual como no municipal.

A linha demarcadora do campo de incidência do ISS, quanto aos serviços, e do ICMS, quanto às operações com mercadorias ou materiais eventualmente empregados ou fornecidos pelo prestador dos serviços, foi traçada pela *Lista de Serviços*. Trata-se de listagem em que são especificados os fatos considerados *serviços*. Essa Lista, baixada originariamente pelo Decreto-lei nº 406/68, foi modificada pelo Decreto-lei nº 834/69 e posteriormente pela Lei Complementar nº 56/87. Trata-se de listagem *taxativa*, vale dizer:

1. Somente é serviço aquilo que estiver descrito como tal.
2. Serviço não é aquilo que a empresa ou profissional autônomo considera ser serviço, e sim, aquilo que a lei complementar define como serviço.

A dúvida quanto a ser ou não devido o ICMS nas operações realizadas por empresas de construção civil não pode ser dirimida por uma simples resposta – sim ou não. Tentarei expor as situações relacionadas com o tema aqui discutido em que entendo ser devido o ICMS, em oposição àquelas em que não considero haver incidência do tributo estadual.

Uma empresa de construção civil, para realizar uma obra, pode atuar de diversas maneiras, de acordo com o contrato ou as conveniências próprias ou de mercado. Cada uma dessas maneiras de atuação tem um tratamento fiscal específico. Darei exemplos:

1. Primeiro: Uma construtora faz um edifício de apartamentos em terreno próprio, e, terminada a obra, vende os apartamentos a terceiros. Essa construtora *não prestou serviço* a ninguém. Construiu para si. Ao vender os apartamentos, haverá incidência do imposto municipal sobre transmissão *inter vivos*.
2. Segundo: Outra empresa construtora é contratada para realizar determinada obra. Reza no contrato que os materiais serão adquiridos pelo encomendante da obra, entrando a construtora apenas com a mão-de-obra. Isso é um caso típico de prestação de serviços compreendida no campo de incidência do ISS. É o que se chama de *execução de obra por administração*.
3. Terceiro: Uma outra construtora, ao ser contratada para realizar determinada obra, compromete-se a fornecer, juntamente com a mão-de-obra, todos ou parte dos materiais necessários à construção. Trata-se, portanto, de *execução de obra por empreitada* ou *subempreitada*, conforme o caso. Nessa situação:

- 3.1. Se os materiais a serem fornecidos pelo empreiteiro ou subempreiteiro forem *adquiridos de terceiro*, a venda por este sujeita-se ao ICMS, porém no fornecimento dos materiais pelo empreiteiro ou subempreiteiro não há incidência do referido imposto, por falta de previsão legal, tendo em vista que, nos casos de execução de obra por empreitada ou subempreitada, a Lista de Serviços prevê a incidência do imposto estadual, unicamente, quando de tratar de fornecimento, pelo prestador do serviço, de mercadoria por ele produzida fora do local da prestação do serviço.
- 3.2. No entanto, se os materiais a serem fornecidos pelo empreiteiro ou subempreiteiro forem produzidos pelo próprio prestador do serviço, importa saber se esses materiais são produzidos no local da prestação ou fora dele. Quando *produzidos no local da obra*, não há incidência do ICMS, entendendo-se que os artefatos assim confeccionados consideram-se parte da obra, não havendo como destacá-los do contexto em que são produzidos. Porém, sendo os materiais *produzidos fora do local da obra*, é exigível o ICMS, considerando-se autênticos produtos industrializados.

A questão aqui consiste em decidir se o negócio em exame constitui uma operação de fornecimento de mercadoria, sujeita ao ICMS, ou se constitui um serviço com fornecimento de materiais, sujeitando-se ao ISS.

O que são *mercadorias*? E o que são *serviços*?

*Mercadorias* são bens móveis destinados a atos de comércio com fito de lucro. O prestador de serviços que forneça materiais juntamente com a prestação pode sujeitar-se ao ICMS, nos casos ou circunstâncias admitidos pela lei complementar – os materiais fornecidos são legalmente considerados mercadorias.

A empresa autuada é prestadora de serviço de construção civil. Mediante contrato, fornece a terceiros concreto pré-misturado. Importa identificar *onde* é produzido esse concreto. Aí está o “x” da questão.

Embora não conste no corpo do Auto em que local é preparado o concreto objeto dos fornecimentos de que cuida a presente autuação, observo que as circunstâncias que avultam nestes autos conduzem à conclusão de que o concreto é preparado no estabelecimento do autuado, sendo depois transportado para emprego na obra correspondente.

Vejo nisso, nitidamente, a execução de uma prestação de serviço por empreiteira ou subempreiteira de construção civil com fornecimento, pela prestadora do serviço, de material por ela confeccionado fora do local da prestação, a obra.

O item 32 da Lista de Serviços, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, define o tratamento fiscal aplicável aos serviços sujeitos ao ISS, com a possível incidência do ICMS:

“32 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras 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).”

A referência, na Lista, ao ICM deve ser entendida presentemente como sendo feita ao ICMS.

A Lei nº 7.014/96 prevê em seu art. 2º:

“Art. 2º. O ICMS incide sobre:

.....

II – o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- b) sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;”

Essas disposições foram repetidas no RICMS/97, em seu art. 1º, § 2º, II.

Quanto ao *momento* em que se considera ocorrido o fato gerado (aspecto temporal da hipótese de incidência), prevê o art. 4º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

.....

VI - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- b) compreendidos na competência tributária dos Municípios mas com indicação expressa da incidência do imposto de competência estadual, como definida na lei complementar aplicável;”

No RICMS/97 essa previsão é feita no art. 2º, incisos VII, VIII e IX.

Dentre as hipóteses de não-incidência contempladas no RICMS/97, cumpre analisar os casos do art. 6º, XIV, “g”, e no tocante à construção civil, as situações descritas no art. 542.

Art. 6º, XIV, “g”:

“Art. 6º. O ICMS não incide nas seguintes situações:

.....

XIV – saída ou fornecimento:

.....

- g) decorrente de operação relativa a mercadoria, de estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como da competência tributária dos Municípios, além dos casos especificados nas alíneas anteriores, tratando-se de material a ser ou que tenha sido utilizado na prestação de tal serviço pelo próprio autor da saída ou do fornecimento, ressalvadas as hipóteses de incidência do ICMS indicadas por lei complementar (Anexo 1);”

Art. 542:

“Art. 542. Não incide o ICMS nas seguintes situações:

I - execução de obra por administração, sem fornecimento de material pelo prestador do serviço;

II - fornecimento de material adquirido de terceiro pelo empreiteiro ou subempreiteiro para aplicação nas construções, obras ou serviços contratados;

III - movimentação do material a que se refere o inciso anterior entre estabelecimentos do mesmo titular, entre estes e a obra ou de uma para outra obra;

IV - saída de máquina, veículo, ferramenta ou utensílio para prestação de serviço em obra, desde que devam retornar ao estabelecimento de origem;

V - saída de materiais, inclusive sobras e resíduos decorrentes da obra executada, ou de demolição, mesmo quando remetidos a terceiros, quando não houver expressão econômica.”

Em face da leitura dos dispositivos acima transcritos, não resta dúvida que a empresa autuada presta um serviço expressamente previsto na Lista de Serviços, que consiste em providenciar a mistura de areia, cimento, pedra, água e produtos químicos, em dosagens certas, efetuando o preparo dessa massa de concreto em seu estabelecimento, sendo que, uma vez obtido o produto acabado, este é transportado até o local da obra, onde é fornecido.

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 nº 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 nº 3823.14. As argamassas e os concretos (betões), quando não refratários, classificam-se no código nº 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 vênia 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, ouso 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.

O autuado, inconformado com o julgamento realizado, interpõe Recurso Voluntário quanto ao Acórdão JJF nº 2195-01/01.

Repete basicamente os argumentos apresentados na sua defesa anterior.

Descreve a sua atividade específica para afirmar que, não comercializa mercadorias, e sim, presta serviços de concretagem.

Cita que a atividade de fornecimento de concreto pré-misturado para a construção civil, está prevista no item 31 da Lista de Serviços, anexa a Lei nº 4279/90, tributada pelo ISS.

Transcreve o artigo 31 da citada lei, o entendimento da Doutrina e da Jurisprudência sobre o assunto, e apresenta inúmeros julgados de Tribunais de outros Estados, e Tribunais Superiores, para consubstanciar os seus fundamentos e entendimento.

Pede o provimento do recurso para que se julgue Improcedente este Auto de Infração.

A PROFAZ analisa o Recurso e considera as razões oferecidas pelo recorrente inócuas e inaptas para proporcionar a modificação do julgamento. Opina pelo não provimento do Recurso.

## VOTO

O assunto inerente a este Recurso Voluntário e por demais conhecido deste CONSEF, “Incidência ou não de ICMS sobre fornecimento de concreto”.

Entendo que os Tribunais Superiores já firmaram jurisprudência sobre a questão, porém, o resultado ainda não se fez valer no âmbito da SEFAZ/BA.

Pelas peças processuais e fundamentos jurídicos que se fazem presentes neste processo, me obrigam a concordar e adotar o Parecer nº 38/02 da PROFAZ, para votar pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso.

## VOTO DISCORDANTE

Peço escusas ao ilustre Relator deste PAF por discordar dos fundamentos insertos em seu voto, o que me leva a produzir este voto discordante conforme dissertação, fundamentos e razões abaixo expostas:

Dado ao exame e análise dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei que consta da acusação da peça vestibular que a empresa autuada e ora recorrente não ofereceu à tributação do ICMS em suas operações de venda de concreto para a construção civil, produzido fora do local da obra, em virtude de ter faturado a venda desta mercadoria como serviço. A empresa, em suas razões de defesa, trouxe à lide argumentos consubstanciados na doutrina e em decisões transitadas em julgado em tribunais de outros Estados Federados. Essas decisões em verdade foram dentro da tese esposada pela recorrente. Porém, não aceita pelo CONSEF em 1º Instância de julgamento que exarou o Acórdão recorrido pela Procedência do lançamento de ofício.

A empresa irresignada adentrou com Recurso Voluntário, trazendo aos autos decisão transcrita do Tribunal de Justiça da Bahia sobre a mesma matéria (fls. 76), da qual foi a apelada e o mais importante com tese favorável aos seus anseios. Decisão esta que aqui transcrevo:

*“APELAÇÃO CÍVEL – EMBARGOS À EXECUÇÃO – ICMS - FORNECIMENTO DE CONCRETO PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL, PREPARADO NO TRAJETO ATÉ A OBRA EM BETONEIRAS ACOPLADAS A CAMINHÕES.*

*Fica sujeito apenas à incidência do ISS, o fornecimento de concreto por empreitada, para a construção civil, quando preparado em trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões. Recurso improvido”. (Câmara Especializada – TJ/BA – Ap. Cível 43.125-6, Rel. Des. Jafeth Eustáquio da Silva. Agravante Fazenda Pública do Estado da Bahia. Apelada Concreto Redimix do Brasil S/A)..*

Trouxe ainda a recorrente Acórdãos do mesmo Tribunal, dentro do mesmo teor e sentido: Ap. Civ. 0024544-9; Ap. Civ. 0024543-2; Ap. Civ. 0024542-5; Ap. Civ. 0043125-6 e Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, inteiramente dentro da sua expectativa.

Verifiquei que o entendimento pacífico da superior jurisprudência do país e da doutrina especializada é que o concreto fornecido para a construção civil, mesmo quando este produto é preparado em caminhão betoneira, no trajeto para a obra, é fato gerador de ISS, não de ICMS, ou seja: A mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. O material (Concreto), mesmo misturado para o fim específico de utilização em certa obra, não se confunde com mercadorias.

Assim, concordo com a parecerista da Douta PROFAZ, Drª Sylvia Amoêdo, quando afirma que as decisões judiciais apenas produzem efeitos *erga omnes* quando proferidas em ADIN, sobretudo pela inexistência de súmula vinculante. Porém, peço, “*Data Venia*”, para discordar totalmente quando a lúcida Procuradora diz que as razões oferecidas pela recorrente são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento. Entendo que as reiteradas decisões e acórdãos dos Tribunais pátrios, mormente a do Tribunal do Estado da Bahia, aqui transcrita, nos assegura e nos fornece fundamentos e nos ensina de maneira clara que devemos evoluir, inclusive para salvaguardar o interesse público, pois a continuar esta demanda com toda a certeza o Estado da Bahia será sucumbente e terá que pagar o custo processual e honorários advocatícios.

Do exposto, ratifico a minha discordância quanto ao voto exarado pelo Relator deste processo, assim como do opinativo da Douta PROFAZ e, considerando que o Recurso Voluntário nos devolve toda a matéria, concedo o meu voto discordante pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para modificar a Decisão Recorrida e declarar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em tela.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 08934177/99, lavrado contra CONCRETO REDIMIX DO BRASIL S/A, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$102,00, 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, 11 de março de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – VOTO DISCORDANTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ