



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 143.099.2012-8

Recurso HIE/CRF Nº 322/2014

Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Recorrida: MARÉ CIMENTO LTDA.

Preparadora COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO.

Autuante: SERGIO RICARDO A. NASCIMENTO.

Relatora: CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

ICMS. OPERAÇÕES INDICADAS COMO NÃO TRIBUTADAS PELO IMPOSTO ESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- A concretagem, assim entendida como fornecimento de concreto preparado, segundo especificações técnicas, para obras de construção civil, é serviço da mesma natureza desta, compreendido no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003. Não está, portanto, sujeito ao ICMS.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do *recurso hierárquico*, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo seu *desprovido*, para manter a sentença exarada na instância "a quo", que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2012-90, lavrado em 27/11/2012, contra a empresa MARÉ CIMENTO LTDA., regularmente inscrita no CCICMS estadual sob nº 16.140.759-5, devidamente qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus oriundos do presente processo.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.E.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de dezembro de 2016.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso hierárquico interposto contra a decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2012-90 (fls. 3 a 7), lavrado em 27 de novembro de 2012, segundo o qual a empresa autuada, MARÉ CIMENTO LTDA., é acusada de cometimento da irregularidade que adiante transcrevo:

- “INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL – Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis como sendo não tributada(s) pelo ICMS.”

Nota Explicativa: “O contribuinte deixou de se debitar e conseqüentemente de recolher o ICMS devido nas saídas do produto concreto (cimento + Areia + Brita + Água + outros insumos) de sua industrialização”.

Por considerar infringido o art. 106 c/c os arts. 52, 54, 2º, 3º, 60, I, “b” e III, “d” e “I” do RICMS/PB, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 7.662.348,44, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na importância de R\$

11.493.522,76, com fundamento no art. 82, IV da Lei nº 6.379/96, perfazendo essas quantias o crédito tributário no montante de R\$ 19.155.871,20.

De acordo com a peça basilar, os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

Documentos instrutórios constam às fls. 8 a 283-A: Demonstrativo de Reconstituição da Conta Gráfica do ICMS (2007 a 2011), Termo de Início de Fiscalização, Notificação Fiscal, Consulta e Detalhamento de Requerimento de Autenticação de Livros Fiscais, Verso GIM-Totalizadores, Verso da EFD – Totalizadores, Frente GIM, Consulta ao ATF sobre Notas Fiscais de Entradas, Livro Registro de Apuração do ICMS, Registro de Entradas, DAFNE's e cópias de notas fiscais de aquisição interna de mercadorias modelo 1.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal (conforme atesta o Aviso de Recebimento, de fl. 283-B, assinado por seu receptor, em 21/5/2013), a autuada apresentou reclamação tempestiva, fazendo-o por intermédio de advogado habilitado nos autos, nos termos dos documentos de fls. 310 a 325, alegando, em preliminar, (a) a decadência dos créditos tributários anteriores a 20 de dezembro de 2007, ao fundamento do art. 150, § 4º do CTN, em razão do que, pugna pela improcedência dos respectivos lançamentos de ofício; b) cerceamento ao exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, ao fundamento de fato de não lhe terem sido dado a conhecimento os fatos que originaram a constituição dos créditos tributários, visto que a cópia do respectivo Processo Administrativo Fiscal não foi acostada ao auto infracional, nem tampouco outros documentos que comprovassem a origem do débito, não tendo seu conteúdo sido objeto de análise para a devida averiguação das alegações trazidas pelo Estado, em decorrência do que, solicita restituição do prazo para impugnação.

No mérito, alega que:

- é fornecedora de concreto usinado resultante da mistura de materiais – cimento, areia, água, brita e, eventualmente, aditivos-, e que o fornecimento é realizado por meio de betoneiras acopladas em caminhões que servem de transportador para obras da construção civil, o que a seu ver caracteriza prestação de serviço tributada pelo ISSQN, imposto da competência municipal, e não pelo ICMS da competência estadual;

- os clientes da empresa não adquirem cimento, brita, areia, etc., mas, sim, o serviço de concretagem;

- não há contrato de compra e venda, mas simplesmente empreitada de obras com fornecimento de materiais estritamente necessários à sua execução.

- o lançamento de utilizou na sua base de cálculo valores desconhecidos e não comprovados, pois estão sem correlação com os livros fiscais do ISS ou livro de entradas de ICMS (registro de aquisição de materiais utilizados como insumos ao serviço de concretagem), cujos registros da empresa com relação a esse imposto tem zerada a base de cálculo, de modo que essas circunstância, na sua ótica, revelam afronta à disposição do art. 142 do CTN e cerceiam o direito de defesa acerca da base de cálculo utilizada pelo Estado;
- a penalidade aplicada apresenta indiscutível efeito confiscatório, por abusiva e inconstitucional.

Após as considerações dessa ordem, requer:

- que lhe sejam fornecidas cópias do PAF, devidamente requisitado, e restituição do prazo para impugnação, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa;
- o reconhecimento da decadência dos créditos tributários referente ao período de 1º/2007 a 20/12/2007;
- que seja declarada a insubsistência do auto infracional, ao fundamento de não se tratar de contribuinte do ICMS, e a ilegalidade e abusividade da multa por infração aplicada, em razão do caráter confiscatório;
- a total improcedência do lançamento de ofício.

Junta, às fls. 307 a 881, documentos relacionados à sua escrita fiscal e cópia de requerimento.

Instado a se manifestar, nas fls. 883 a 887, o autuante inicialmente refuta o argumento sobre a ocorrência de decadência dos créditos tributários e, ainda, que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da autuada, visto que a apresentação de impugnação afasta a hipótese aventada, mormente porque a defesa se manifestou precisamente sobre os pontos relativos à acusação e tela.

Alega que a autuada exerce atividade de industrialização de concreto, como teria ficado

demonstrado pelas provas acostadas aos autos e, quanto à penalidade aplicada, não é competência dos órgãos de julgamentos administrativos a análise da constitucionalidade ou não de matéria tributária.

Por derradeiro, pugna pela manutenção do auto infracional.

Após a informação de não haver antecedentes fiscais da autuada (fl. 958), os autos foram conclusos à instância prima (fl. 959), onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Anísio de Carvalho Costa Neto, que decidiu pela *improcedência* do auto de infração, ao fundamento de que o serviço de concretagem não configura hipótese de incidência do ICMS, mas, sim, do imposto da competência municipal.

Após a ciência da decisão monocrática, efetuada mediante o Aviso de Recebimento, apensado à notificação de fl. 970, os autos foram encaminhados ao autuante, com vistas ao oferecimento de contrarrazões pela referida autoridade fiscal, que apresentou razões de inconformismo quanto à decisão da instância prima, segundo as quais a autuação não exerceu sobre a prestação do serviço de concretagem, consoante teria entendido o julgador singular, segundo o autuante, e sim sobre a venda do produto, no caso, concreto.

Ao final, pede a reforma do decisório “a quo” para que seja mantido o auto infracional.

Está relatado.

VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora que decidiu pela improcedência do lançamento de ofício que imputou à autuada a prática irregular de falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado nos documentos fiscais operações com mercadorias tributáveis como sendo não tributadas pelo ICMS, durante os exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, por entender, a mencionada autoridade, que o serviço de concretagem não configura hipótese de incidência do ICMS, mas, sim, do imposto da competência municipal.

De acordo com a autuada, sua atividade consiste no fornecimento por meio de betoneiras acopladas em caminhões que servem de transportadores para obras de construção civil, o que a seu ver caracteriza prestação de serviço tributada pelo imposto da competência municipal. A própria fiscalização confirma que se trata de empresa de concretagem, porém, diferentemente da autuada, entende que a referida atividade consiste na industrialização e venda de concreto e, por isso está adstrita à incidência do ICMS (contestação, fl. 86, contrarrazões, fls. 972 a 974).

Portanto, o ponto nodal da questão a desatar reside em saber se a atividade da autuada está, ou não, sob a incidência do ICMS, para o fim de confirmar, ou não, a decisão singular.

O deslinde da controvérsia é constituído de duas etapas: a primeira consiste no esclarecimento da questão de direito, e a depender da solução a ser dada a esta, pode-se avançar até a segunda, a questão de fato.

Observando essa sequência, permito-me afirmar, desde logo, que a despeito das alegações do autuante, razão não lhe assiste, devendo a decisão recorrida ser mantida, senão vejamos.

A expressão “concretagem” simplifica o chamado concreto dosado em central, que é a mistura executada pelas empresas prestadoras e serviços de concretagem, ou concreteiras, através da aplicação de dosagem específica dos seus materiais componentes _ cimento, pedra, areia, água e outros aditivos, quando necessários. Tal dosagem é feita de acordo com normas técnicas e conforme especificação da obra. O transporte da mistura é realizado em betoneiras até o local da obra.

As empresas concreteiras são consideradas consumidoras dos materiais utilizados na mistura, não enquadradas como atividade de comercialização. Suas vendas, portanto, não estão sujeitas ao ICMS.

Tem-se, assim, que a concretagem não é mercadoria, e, sim, um serviço de construção civil. Ou seja, o fornecimento de concreto preparado em usinas de mistura dos materiais de acordo com as especificações do encomendante e conduzido ao local da obra por caminhões é fato gerador do ISSQN, e não de ICMS.

Registre-se que as diversas formas de prestação de serviço da construção mencionadas no subitem 7.02 da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, constituem hipóteses de incidência do ISSQN, exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços

fora do local da obra, que, como o referido item expressamente determina, deve ser tributado pelo ICMS.

Com efeito, quando uma empresa fornece concreto para execução de uma obra de construção, inexistente, nessa atividade, venda de mercadoria, mas, sim, serviços de concretagem, sujeito ao ISS. Tais serviços consistem na dosagem e mistura dos materiais componentes do concreto, de conformidade com as especificações técnicas requeridas para cada caso, acrescidas do transporte e aplicação da respectiva mistura na obra. Ainda que a preparação do concreto não seja feita na própria obra, em função do surgimento das betoneiras que executam a tarefa em cima de caminhões, levando o concreto pré-misturado no percurso até a obra que se destina, há, aqui, uma fase de construção. No contrato firmado, há uma prestação de serviços e não uma venda de mercadorias (o cliente se interessa pelo serviço técnico e não pelos materiais que são empregados).

Em parecer antigo sobre a matéria, o Rui Barbosa Nogueira (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – Sujeição do Contrato de Empreitada de Construção Civil, in Fisco e Contribuinte, São Paulo, ano XXV, nº 4, abril de 1969, p. 280/82), já dizia haver simples “venda de serviço”, jamais venda de concreto armado fabricado. Haverá, dizia ele, “serviço de engenharia, entregando-o por meio de mistura ainda em massa úmida”.

Tanto a lista de serviços que vigorou a partir da Lei Complementar nº 56/87, quanto a nova lista anexada à Lei Complementar/2003, adotam item específico para os serviços de concretagem.

Na lista da Lei Complementar nº 56/87, o serviço de concretagem se insere nos chamados serviços auxiliares de construção civil, de obras hidráulicas e outras semelhantes, como se observa:

“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)”.

Ainda, assim, o entendimento já se firmava no sentido de que as concreteiras não são contribuintes do ICMS em razão do exercício dessa atividade. Vejamos decisório exarado sob a vigência dessa norma:

“Tributário. ICMS. Fornecimento de concreto para construção civil. I – O fornecimento de concreto para construção civil que vai sendo preparado, em betoneiras acopladas a caminhões, no trajeto até a obra, não está sujeito ao ICMS. Com efeito, a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. Precedentes do STF e do STJ. II – Recurso Especial

conhecido e provido”. (Resp. 29.858/RJ, Rel. Min. Antonio de Pádua Ribeiro, 2ª T., DJ 10/6/96, p. 20.304).

(Grifo não constante do original).

Por sua vez, a nova lista decorrente da Lei Complementar nº 116/2003 mantém o serviço de concretagem incorporado aos demais serviços de construção civil, porém de forma mais explícita:

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que foca sujeito ao ICMS)”.(G.n.)

A nova lei preferiu, portanto, especificar mais os serviços em vez de deixá-los no rol de supostos serviços auxiliares ou complementares de construção civil, sempre sujeitos às dúvidas e tormentosas polêmicas. Mas, de qualquer forma, o serviço de concretagem permanece enquadrado no item relativo à construção civil.

Quanto ao local da prestação do serviço, a nova LC nº 116/03, também de forma bem explícita, assim estabelece:

“Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

(...)

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa”.

Entende-se que, embora o serviço seja iniciado e em grande parte executado no estabelecimento – usina – do prestador, entende-se que o transporte em veículos especiais – betoneiras -, imprescindíveis à manutenção do produto em condições de uso, não deixa de ter também uma parcela de execução do serviço.

Portanto, o serviço de concretagem, assim entendido o fornecimento de concreto preparado para segundo as especificações do encomendante, é serviço de construção civil, compreendido no item 7.02 da Lista de Serviços Anexa à LC nº 116/03, de 31 de julho de 2003. Não se cuida de mero fornecimento de material. A incidência é do ISS, de competência municipal, com exclusão do ICMS.

Trata-se de matéria sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça:

“O fornecimento de concreto, por empreiteira, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS” (Súmula nº 167).

Nesse sentido, transcrevo alguns julgados do STJ:

“TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM. MATERIAIS EMPREGADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 167/STJ.

1 - A base de cálculo do ISSQN é o custo do serviço em sua totalidade, motivo pelo qual não se deduz e sua base de cálculo o valor dos materiais utilizados na produção de concreto pela prestadora de serviço, tanto mais que, nos termos da Súmula nº 167/STJ, sujeitam-se referidas empresas à tributação exclusiva do ISSQN, “verbis”: “O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS”

2 - Precedentes: REsp 10513883/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no Ag 909.011/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 23/04/2008; REsp 886.373/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2008, DJe 30/04/2008; AgRg no REsp 921.804/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2007, DJ 31/05/2007 p. 408; REsp 828.879/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 31/08/2006 p. 255, REPDJ 16/10/2006 p. 312; AgRg no REsp 661.163/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 19/12/2005 p 223; REsp 603761/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2004, DJ 05/04/2004 p. 218”.

3 - (Ag.Rg no REsp nº 1.050.405 – MG 2008/0088305-4, Rel. Ministro Luiz Fux – Julgado em 7/5/2009)

TJ-SP – Apelação: APL 92191493020098260000 SP 9219149-30.2009.8.26.0000. Rel. Maurício Fiorito. Julgamento em 30/1/2014, Publicação em 4/2/2014. Ementa:

“APELAÇÃO AÇÃO DECLARATÓRIA. Fornecimento de argamassa para construção civil. Prestação

de serviços técnicos. ICMS. Não incidência. Súmula nº 167 do STJ. Não incide ICMS sobre o preparo e fornecimento de argamassa para construção civil, serviço o qual, à similaridade da elaboração de concreto, enseja a incidência apenas de ISS. Inteligência da Súmula n. 167 do STJ. Precedentes dos Tribunais Superiores. Sentença Mantida. Recurso Improvido.” (Disponível em: <http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudência/122151610/apelação-apl-92191493020098260000-sp-9219149-3020098260000>).

(Grifo não constante do original).

Diante dessas considerações, vejo como despiciendo o exame da questão de fato, atinente à base de cálculo, registros fiscais/contábeis da empresa, valor do ICMS e da multa por infração aplicados.

Em face desses fundamentos, corroboro a decisão singular.

VOTO pelo recebimento do *recurso hierárquico*, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença exarada na instância “a quo”, que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2012-90, lavrado em 27/11/2012, contra a empresa MARÉ CIMENTO LTDA., regularmente inscrita no CCICMS estadual sob nº 16.140.759-5, devidamente qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus oriundos do presente processo.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de dezembro 2016.

OLIVEIRA LIMA

Relatora

MARIA DAS GRAÇAS D. DE

Conselheira