



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

RESOLUÇÃO Nº 262/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

6ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 27 DE ABRIL DE 2022

PROCESSO Nº: 1/4034/2012

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201211285

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ COELCE

AUTUANTE: MAYKON TAVEIRA ECCARD

MATRÍCULA: 497622-1-6

RELATOR: FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – FORNECIMENTO DE MERCADORIAS CONCOMITANTES À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUJEITO AO ISS – EXCEÇÃO CONTIDA NA LC 116/2003 – PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS – INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISS - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

1. Acusação fiscal de falta de recolhimento do imposto em decorrência da prestação de serviços com fornecimento de mercadorias pelo prestador do serviço.

2. Infringência dos arts. 73, 74, 169 e 189 do Decreto nº 24.569/97, com aplicação da penalidade disposta no art. 126, inciso I, alínea C, da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 13.418/2003.

3. Exceção contida na lista da LC 116/2003 que não aplica-se ao caso concreto.

4. Mercadorias adquiridas de terceiros e empregadas na prestação do serviço.

5. Reexame Necessário conhecido e não provido.

6. Auto de infração julgado improcedente, por voto de desempate da Presidente da 2ª Câmara, contrário ao parecer da célula de Assessoria Processual Tributária e a manifestação oral do representante da douta Procuradoria do Estado.

Palavras chaves: ICMS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – MERCADORIAS - IMPROCEDÊNCIA.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RELATÓRIO

O contribuinte é uma empresa distribuidora e comercializadora de energia elétrica, que teve lavrado o **auto de infração nº 1/201211285-9** em decorrência, segundo relato da acusação, da falta de recolhimento do imposto oriunda das operações/prestações no exercício de 2008 sem a devida emissão de documentos fiscais, com imposição da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea C, da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 13.418/2003, que assim prescreve:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I - com relação ao recolhimento do ICMS:

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas d e e deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto; (Redação dada à alínea pela Lei nº 13.418, de 30.12.2003, DOE CE de 30.12.2003)

De acordo com a Fiscalização, à época da autuação, foi considerado infringido os artigos 73, 74, 169 e 189 do Decreto nº 24.569/97 os quais tratam, basicamente, acerca do recolhimento do ICMS, da emissão da nota fiscal modelo 1 ou 1-A e da emissão da nota fiscal de energia elétrica, o que, por conseguinte, resultou em falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ 1.533.286,78 (um milhão e quinhentos e trinta e três mil e duzentos e oitenta e seis reais e setenta e oito centavos) e multa de igual valor.

No que cerne as informações complementares, o auditor fiscal aduz que:

a) a ação fiscal nasceu da necessidade de se responder a denúncias protocoladas na Ouvidoria da Sefaz/CE e na Procuradoria Regional dos Direitos do Cidadão inerentes ao serviço realizado pela Coelce denominado de Coelce Plus;

b) os serviços prestados pela empresa correspondem aos constantes dos itens 7.02 e 7.05 da Lista anexa à Lei Complementar 116/03, de modo a sujeitar-se ao recolhimento concomitante do ICMS e do ISS, para tanto é necessária a discriminação do preço dos serviços prestados (sem as mercadorias), que sofrem incidência do ISS, e do preço do fornecimento das mercadorias, que está sujeito ao ICMS;



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

c) com base na média da comprovação dos valores de prestação de serviços, o valor das mercadorias relativos às contratações, objeto do auto, representam mais de 85% do valor dos contratos;

d) Examinando os arquivos magnéticos, do período de janeiro a dezembro de 2008, foi identificado considerado volume de receita auferida por meio da Coelce Plus sem tributação do ICMS, totalizando o montante de R\$ 50.155.037,21 (cinquenta milhões, noventa e cinco mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e setenta e seis centavos);

e) Deste montante foram deduzidos os cancelamentos registrados nos Convênios ICMS 30/04 e 115/03, além do valor de R\$ 12.095.434,76 (doze milhões, noventa e cinco mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e setenta e seis centavos), o qual resultou na base de cálculo de R\$ 38.059.602,45 (trinta e oito milhões, cinquenta e nove mil, seiscentos e dois reais e quarenta e cinco centavos), dividido em dois altos de infração; e

f) Para a lavratura do auto em comento, o valor da base de cálculo é de R\$ 9.809.325,85 (nove milhões, oitocentos e nove mil, trezentos e vinte e cinco reais e oitenta e dois centavos), cujo valor do ICMS devido corresponde a quantia de R\$ 1.533.286,78 (após dedução dos créditos de ICMS das notas fiscais de aquisição de mercadorias que ainda não haviam sido aproveitados na apuração da empresa).

Em 31/10/2012, o contribuinte apresentou impugnação administrativa, na qual sustenta, em síntese, que:

a) de fato houve prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, no entanto afirma que a hipótese não é de incidência do ICMS, uma vez que as mercadorias empregadas são adquiridas de terceiros, e não produzidas pela Companhia fora do local da prestação, conforme previsto em lei, de modo que não se aplica a ressalva contida nos itens 7.02 e 7.05 da LC 116/2003;

b) que os serviços são próprios da atividade fim, hipótese que o estabelecimento as adquire na condição de consumidor final, no que se constituem como insumos aplicados na prestação de serviços; e

c) é ilegítimo o cômputo de juros de mora sobre o valor da multa a partir da data de vencimento da obrigação principal, além disso, é incabível multa equivalente a 100% do imposto em face da regularidade fiscal.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Na célula de julgamento de primeira instância, o julgador de primeiro grau, ao conhecer da impugnação, julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração, pelas razões eu seguem:

- a)* A Lei Complementar nº 116/2003 fala de “mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços”, que não é a mesma coisa que mercadorias adquiridas de terceiros, diferença não apenas conceitual, pois a produção de mercadorias pressupõe ato de produzi-las, que é economicamente (e de fato) diverso da simples aquisição;
- b)* A LC nº 116/2003 impõe condições elementares para a incidência do ICMS nos subitens 7.02 e 7.05. Uma, que as mercadorias empregadas sejam produzidas pelo prestador dos serviços; outra, que o ato de produzir ocorra fora do local da prestação dos serviços. Logo, se o prestador adquiri-las de terceiros, não há o que se falar em incidência do ICMS

Em face da decisão de primeira instância contrária aos interesses da Fazenda, o julgador submeteu o processo à reexame necessário.

Acostados aos autos o Parecer da Assessoria Processual Tributária nº 414/2014, opinou por reformar a decisão de primeira instância, conhecendo o Reexame Necessário para dar-lhe provimento, uma vez que a autuada não apresentou ao fisco notas das mercadorias empregadas na execução dos serviços, sendo possível a exigência do imposto, inclusive, pelos materiais adquiridos de terceiros e destinados à execução das obras. Além disso, impõe destacar, que o parecer baseou-se na decisão do Supremo Tribunal Federal com Repercussão Geral em RE nº 603.497- Minas Gerais, o qual decidiu pela possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

Ressalte-se que, em 20/10/2014, a 2ª Câmara do Conselho de Recursos Fiscais, em sua 126ª Sessão ordinária, converteu o curso do julgamento do processo em realização de perícia.

Laudo pericial juntado aos autos às fls. 3600 às 3608, o qual concluiu que o contribuinte contratou empresa parceira para realizar serviços em seu nome, que os serviços prestados enquadram-se no item 7.02 da LC nº 116/03, que as mercadorias foram adquiridas de terceiros e destinadas a execução dos serviços, dentre outras.

Memoriais de Julgamento acostado às fls. 3722 a 3738.

Ato contínuo em nova sessão realizada em 05/12/2019, sob a relatoria da Conselheira Alice Gondim, por unanimidade dos votos, o julgamento foi novamente convertido em realização de perícia, desta vez com a seguinte finalidade:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Decide a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, converter o julgamento em realização de perícia, com a seguinte finalidade:

1. Intimar o contribuinte para comprovar o que representa o valor total dos contratos, discriminando o valor das mercadorias empregadas, o valor das notas fiscais de serviços e a que se refere a diferença entre o somatório dos dois itens em relação ao total dos contratos, mediante a apresentação de livros contábeis;
2. Intimar Assistente Técnico para acompanhar o trabalho pericial;
3. Prestar quaisquer outros esclarecimentos necessários ao completo deslinde da questão.

Resumidamente, o segundo laudo pericial entre outras questões, relata na sua conclusão, que:

Nesse sentido, é possível afirmar que, a partir da análise parcial dos autos e de esclarecimentos do Assistente Técnico, a divergência que remansce foge ao escopo do objeto pericial, pois é jurídica (especialmente, no que diz respeito à aplicação exceção prevista nos itens 7.02 e 7.05), e que as constatações já foram relatadas desde a Perícia anterior, as quais estão produzidas na resposta ao quesito 1 deste laudo pericial.

Vale ressaltar que não foram feitos ajustes no auto de infração, que permanece com o valor a recolher de R\$ 1.533.286,78 (um milhão quinhentos e trinta e três mil duzentos e oitenta e seis reais e setenta e oito centavos).

Por fim, em sessão realizada no dia 21/03/2022, por questão de ordem, com fundamento no art.65, §8º, do Decreto nº 32.885/2018, considerando a necessidade de convocação do conselheiro suplente em substituição ao titular quando configurado o impedimento deste para participação no julgamento do processo, o julgamento do processo foi sobrestado. Contudo, o processo integrou a pauta de julgamento do dia 27 de abril de 2022, conforme ata da 6ª (sexta) Sessão Ordinária.

É o relatório.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

VOTO DO RELATOR

O cerne da controvérsia cinge-se a analisar se há ou não incidência do ICMS, no que tange as mercadorias empregadas pela autuada nos serviços contidos nos itens 7.02 e 7.05 da LC nº 116/2003.

Na decisão de primeira instância, o julgador entendeu pela improcedência da autuação. Examinando a decisão supramencionada, nota-se que merece prosperar, explica-se:

Quanto a alegação de ilegitimidade de computar juros de mora sobre o valor da multa de ofício desde a data da obrigação principal entendo que esta deve ser afastada, considerando que a aplicação da multa se deu em conformidade com o que determina a legislação, e considerando, também, que não é competência desta Câmara de Julgamento afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 48, § 2º, da Lei nº 15.614/2014 e na Súmula 11 do Conat.

No mérito, insta salientar que a partir da análise curada do caderno processual, observa-se que a fiscalização realizada pelo agente levou em consideração o estudo, em separado e literal, de alguns dispositivos da LC nº 116/2003 e do Decreto nº 12.670/96, sem, contudo, realizar uma correlação das normas.

De fato, o art. 7º, o § 2º, inciso I, da LC nº 116/2006, prevê que “*não se incluem na base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nos itens 7.02 e 7.05...*”, não obstante, é imperioso destacar o que menciona a redação dos itens citados. Vejamos:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras 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 fica sujeito ao ICMS).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (**exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços**, que fica sujeito ao ICMS).



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Veja que a redação destacada é taxativa ao condicionar a incidência do ICMS a três requisitos, quais sejam: **a)** que as mercadorias sejam FORNECIDAS pelo prestador, **b)** que este seja responsável pela sua PRODUÇÃO e **c)** que a produção seja realizada FORA do local da prestação dos serviços. Ou seja, a exceção contida na lei do ISS pressupõe a existência de três requisitos concomitantes e não, apenas, o mero fornecimento das mercadorias.

Nesse diapasão, para que haja incidência do ICMS sobre os materiais fornecidos, a empresa deverá revender materiais ou utilizar nas obras contratadas materiais que produziu fora do local da prestação dos serviços, como dispõe o final dos itens 7.02 e 7.05 acima descritos. A mero título de exemplificação, com o intuito de tornar mais claro o assunto, podemos considerar o caso em que uma construtora possua um estabelecimento específico (fábrica de tijolos), fora da obra, no qual produz os tijolos de cimento e os utiliza nas obras que executa.

Por outro lado, quando a empresa presta os serviços supracitados, ainda que forneça materiais para a execução destas obras, desde que sejam adquiridos de terceiros ou até mesmo produzidos por ela no local da obra, realiza apenas fato gerador do ISS, sujeitando-se ao recolhimento do imposto municipal e à emissão da Nota Fiscal de serviços do município.

Ademais, em condição contrária ao assentado no parecer da Célula de Assessoria Processual – Tributária, o Plenário do Supremo Tribunal Federal em 29 de junho 2020, definiu, sob repercussão geral, que os artigos do Decreto Lei 406/1968 que tratam da base de cálculo do ISS foram recepcionados pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988, sem discutir o alcance específico do artigo 9º do DL 406/1968, uma vez que se trata de matéria infraconstitucional, de competência do STJ.

A propósito, o STJ editou a Súmula 167, consolidando o seu entendimento de que o fornecimento de concreto, para construção civil, caracteriza prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS, e não do ICMS: *“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”*.

Com efeito, o caso concreto não cogita da possibilidade de o estabelecimento ter produzido os materiais empregados na prestação dos serviços, inclusive, tal constatação restou comprovada na documentação juntada aos autos pela autuada (fls. 988,1955, 1972,1974, 2065, dentre outras).

Ressalte-se, porém, que nesta condição, o estabelecimento, sempre que promover a saída de mercadoria ou transmissão de sua propriedade, fica obrigado à emissão de Nota Fiscal, de modo que, ocorrendo a eventual remessa para conserto ou mesmo na circulação de materiais



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

para a realização de obra, a empresa responsável deverá emitir documento fiscal, o que não ficou demonstrado pela Companhia.

Frisa-se, ainda, que a obrigação da emissão de documento fiscal, diverge e não implica, necessariamente, na obrigação de recolhimento do ICMS. Nesse caso, a mera movimentação de mercadoria, aqui inclui-se os materiais utilizados nas obras, não dará direito origem a lançamento de débito ou crédito, constituindo-se, como operação de simples remessa.

A bem da verdade, houve, por parte da autuada, a infringência do art. 728, § 1º, do Decreto nº 24.569/97, por deixar de emitir nota fiscal, quando da remessa de mercadoria para o local da obra, cominado com o art. 878, inciso II, alínea “a” do mesmo Decreto, referente ao aproveitamento de crédito indevido, uma vez que os bens adquiridos a título de uso e consumo não darão, por ora, direito ao crédito do imposto.

Todavia, não podendo o julgador alterar a infração originária, em obediência aos princípios do contraditório, ampla defesa e estrita legalidade, não resta outra alternativa senão a de manter a improcedência do auto de infração, como fez o Julgador Singular.

Além disso, urge mencionar que não compete a este N. Conselheiro proceder com a alteração do auto de infração.

A propósito, no mesmo sentido desta decisão, é o voto de desempate proferido pela Presidente desta 2ª Câmara, o qual aduz, em síntese que *“considerando que no caso examinado, a Coelce não produziu as mercadorias remetidas para os canteiros de obras, mas adquiriu de terceiros, fato constado pela perícia, conforme notas fiscais acostadas aos autos, portanto fora do campo de incidência do ICMS, voto no sentido de negar provimento ao reexame necessário, confirmar a decisão de improcedência exarada em 1ª Instância”*.

Portanto, **VOTO** por conhecer o Reexame Necessário para negar-lhe provimento no sentido de manter a decisão proferida pela célula de julgamento de 1ª instância, declarando a **IMPROCEDÊNCIA** da autuação.

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrido **COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ** e recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**, Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, e em referência às questões suscitadas pela



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

recorrente, tomar as seguintes deliberações: **1. Com relação ao argumento de ilegitimidade de computar juros de mora sobre o valor da multa de ofício desde a data da obrigação principal** – Foi afastado por unanimidade de votos, considerando que a aplicação da multa se deu em conformidade com o que determina a legislação, e considerando, também, que não é competência desta Câmara de Julgamento afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme art. 48, § 2º, da Lei nº 15.614/2014 e Súmula 11 do Conat. **2. No mérito**, foi verificado empate nas votações relacionadas a seguir, e a Senhora Presidente, na forma do art. 59, § 4º do Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários (Portaria 145/2017), reteve o processo, a fim de proferir voto de desempate no prazo que lhe é conferido. Foram apuradas as seguintes votações: **2.1. Quanto à decisão:** Votaram pela improcedência, nos termos da decisão singular, os Conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Leon Simões de Mello e Robério Fontenele de Carvalho. Votaram pela Procedência, nos termos do Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, os Conselheiros Luana Barbosa Soares, Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa e Henrique José Leal Jereissati. **2.2 Quanto a penalidade a ser aplicada:** Os Conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Leon Simões de Mello e Robério Fontenele de Carvalho votaram pela reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, “d”, da Lei 12.670/96, conforme pedido da parte, tendo em vista que as notas fiscais estavam escrituradas na contabilidade da Recorrente. Os Conselheiros Luana Barbosa Soares, Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa e Henrique José Leal Jereissati votaram pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, conforme consignado no auto de infração. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Anchieta Guerreiro Chaves Júnior. **Decisão do voto de desempate:** Considerando que no caso examinado, a Coelce não produziu as mercadorias remetidas para os canteiros de obras, mas adquiriu de terceiros, fato constado pela perícia, conforme notas fiscais acostadas aos autos, portanto fora do campo de incidência do ICMS, voto no sentido de negar provimento ao reexame necessário, confirmar a decisão de improcedência exarada em 1ª Instância, nos termos deste voto de desempate anexado ao processo, contrário ao parecer da célula de Assessoria Processual Tributária e a manifestação oral do representante da douta Procuradoria do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de setembro de 2022.

Elineide Silva e Souza
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO DO CEARÁ

Francisco Alexandre dos Santo Linhares
CONSELHEIRO