



Acórdão n.º 047/2022 – PRIMEIRA CÂMARA

Sessão do dia 01 de setembro de 2022

Recurso n.º 108/2021 – CARF-M (A.I.I. n.º 20145000244)

Recorrente: **METRO QUADRADO ENGENHARIA LTDA.**

Recorrida: **FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL**

Relatora: Conselheira **FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA**

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ISSQN. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBITENS 7.02 E 7.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI Nº 714/2003. AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS HOSPITALARES. ABATIMENTO INDEVIDO DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **METRO QUADRADO ENGENHARIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, à unanimidade de votos, Conhecer e Negar Provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente o Auto de Infração e Intimação n.º 20145000244, de 28 de agosto de 2014, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado.

Primeira Câmara Julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município, em Manaus, 01 de setembro de 2022.


ERIVELTO LEAL DE OLIVEIRA

Presidente


FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

Relatora


ANA BEATRIZ DA MOTTA PASSOS GUIMARÃES

Representante Fiscal

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: IVANA DA FONSECA CAMINHA, JOSÉ CARLOS COELHO DE PAIVA, ERIVALDO LOPES DO VALE e ROBERTO SIMÃO BULBOL.

RECURSO Nº 108/2021 – CARF-M
ACÓRDÃO Nº 047/2022 – PRIMEIRA CÂMARA
PROCESSO FISCAL Nº 2014.11209.12628.0.017224
AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000244
RECORRENTE: METRO QUADRADO ENGENHARIA LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL
RELATORA: Conselheira FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

METRO QUADRADO ENGENHARIA LTDA., já devidamente qualificada nos autos, recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Município – CARF-M, da **DECISÃO Nº 290/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, fls. 144/165 exarada nos autos do **PROCESSO Nº 2021.11209.12613.0.037548**, que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000244**, de 28/08/2014.

O Auto de Infração e Intimação foi lavrado pela falta de recolhimento integral do ISSQN devido, relativo aos serviços prestados de construção civil, constantes das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas nº **138**, de 18/03/2010 e **143**, de 14/04/2010, com aplicação de alíquota de 5% (cinco por cento) referente ao período de **MARÇO e ABRIL/2010**, infringindo o Artigo 1º, § 1º, inciso III, e § 4º, da Lei nº 1.090//2006, com penalidade prevista no Artigo 30, inciso I, da Lei nº 254/1994, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 219.798,89 (Duzentos e dezenove mil, setecentos e noventa e oito reais e oitenta e nove centavos), equivalentes a 2.789,68 Unidades Fiscais do Município – UFMs.

DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA:

Em sede de Primeira Instância Administrativa, a autuada alega:

- Cerceamento ao seu direito de defesa;
- O critério material da hipótese de incidência do ISS é "prestar serviço". Logo, a base de cálculo deve ter relação direta com esse critério, ou seja, deve ter correlação com o valor do serviço, considerado como um fazer, um prestar, uma obrigação de fazer que exige um esforço humano;
- O termo 'preço' não deve ser confundido com 'custo'. Contudo, a prestação de serviço de construção civil envolve o fornecimento de materiais, e os Municípios vêm tributando com o ISS o valor total da Nota Fiscal, incluindo os materiais fornecidos e o preço do serviço realizado na base de cálculo do imposto;
- Não se pode confundir a remuneração por um serviço prestado com o mero reembolso por despesas incorridas, pois isso levaria à modificação total do conceito

de serviço (obrigação de fazer) com o conceito de fornecimento de materiais (obrigação de dar), numa dissonância com o critério material da hipótese de incidência do ISSQN;

- Ao emitir as Notas Fiscais o valor dos equipamentos e o montante da mão de obra foram destacados. Logo, não há que se falar em falta de recolhimento do ISS sobre o valor de R\$ 648.843,00 (seiscentos e quarenta e oito mil e oitocentos e quarenta e três reais), bem como sobre o montante de R\$ 1.236.569,00 (Um milhão, duzentos e trinta e seis mil e quinhentos e sessenta e nove reais), por tratar-se de fornecimento de equipamentos hospitalares;

- Por via de consequência, verifica-se a existência de erro grave na base de cálculo do imposto caracteriza Cerceamento do Direito de Defesa. Diante disso, a Nulidade objetiva deverá ser declarada, pois a perfeita tipificação legal, no nosso sistema administrativo processual, é condição “*sine qua non*”, sem a qual o Auto de Infração, o lançamento, bem como todos os seus consectários devem ser ANULADOS, sob pena de ferir os princípios constitucionais aludidos retro.

DA RÉPICA FISCAL:

Alega o Auditor Fiscal favorável à manutenção do Auto de Infração e Intimação, conforme a seguir:

O Cerne da questão reside na possibilidade ou não, da autuada, deduzir da base de cálculo do ISSQN os valores dos equipamentos hospitalares constantes nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas nºs 138 e 143;

Os Artigos 32 e 33 da Lei nº 1.697, de 20 de dezembro de 1983 (Código Tributário do Município de Manaus), disciplina sobre a base imponible do ISSQN que é o preço do serviço e que observadas as normas de lei complementar à Constituição, todos os serviços cuja prestação envolva fornecimento ou aplicação de materiais, bens ou coisas substanciais ou insumos, ficam também sujeitos ao Imposto Sobre Serviços;

Menciona, ainda, o Auditor Fiscal, o Artigo 7º, § 3º, da Lei nº 714/2003 e o subitem 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços anexa à referida lei, que diz textualmente que quanto à base de cálculo do imposto que é o preço do serviço, não se inclui o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços anexa a esta Lei e as subempreitadas já tributadas pelo imposto.

A autuada, no caso em questão, além dos materiais, os quais tem o direito de abatimento, deduziu os valores dos equipamentos. O texto legal e as decisões dos tribunais superiores não mencionam a dedução de equipamentos, cujos valores integram o preço do serviço prestado pela empresa autuada. Equipamentos não são insumos, não são materiais empregados na construção civil e, no presente caso, trata-se de equipamentos hospitalares para utilização em UTI do Hospital Universitário Francisca Mendes, conforme discriminação constante nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas nºs 138, de 18/03/2010 e 143, de 14/04/2010.

Portanto, não deve ser admitida a subtração da base de cálculo das NFS-e nº 138, de 18/03/2010 e 143 de 14/04/2010.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Em síntese, a Recorrente alega como razões de defesa, conforme a seguir:

Com preliminar a autuada alega a sua boa-fé, estando ausente qualquer elemento que evidencie alguma intencionalidade do contribuinte;

O critério material da hipótese de incidência do ISS é “prestar serviço”, logo, a base de cálculo deve ter relação direta com esse critério, ou seja, deve ter correlação com o valor do serviço prestado, considerando como um fazer, um prestar, uma obrigação de fazer que exige um esforço humano;

A prestação de serviço de construção civil envolve o fornecimento de materiais, incluindo os materiais fornecidos e o preço do serviço realizado na base de cálculo do imposto;

O ponto de discussão aqui é entendimento pacificado, haja vista o objeto do recolhimento, ser equipamentos e produtos hospitalares da ala de UTI do Hospital Universitário Francisca Mendes, logo não são produtos produzidos pela Recorrente, já que o serviço prestado é o de construção civil.

O custo integral do serviço correspondente ao valor despendido para a realização de determinada obra, enquanto que o “preço do serviço”, expressão constante na Lei Complementar que define a regra matriz do ISS, corresponde ao valor cobrado pela prestação do serviço em si, afastando-se o valor do custo dos materiais empregados;

O custo integral do serviço não pode ser constitucionalmente considerado como base de cálculo do ISS, primeiro, porque a base de cálculo deve ter relação com o critério material da hipótese de incidência (obrigação de fazer o serviço) não devendo ser adicionados outros custos; segundo, porque o custo não representa índice de expressão de capacidade contributiva, pois em tese não representa ingresso patrimonial, pelo contrário; terceiro, porque a Lei Complementar é instrumento hábil para determinar a base de cálculo do ISS prescreveu que a mesma seria o “preço do serviço” e não o seu custo, entendimento este pacificado pelo STF, no Recurso Extraordinário 116.121/SP, cujo dispõe que o serviço envolve uma prestação de fazer, um esforço humano, conteúdo fora dos conceitos de materiais e equipamentos.

O ilustre Representante Fiscal, em seu **PARECER Nº 027/2022 – CARF-M/RF/1ª Câmara**, às fls. 171 a 178, opinou pelo **CONHECIMENTO e IMPROVIMENTO** do Recurso de Voluntário interposto nos presentes autos, para que seja mantida a Decisão de Primeiro Grau que julgou **PROCEDENTE** o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000244**.

É o Relatório.

V O T O

Antes de adentrar no mérito, verifica-se, preliminarmente, o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do Recurso quanto à tempestividade e representação legal.

A autuada, no dia 22/06/2021, apresentou Recurso Voluntario tempestivo da **DECISÃO Nº 290/2020 – DIJET/DETRI/SEMEF**, da qual tomou ciência no dia **31/05/2021**, em conformidade com o Termo de Ciência, fl. 94.

Tratam os autos de serviços de construção civil tipificados no subitem 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei nº 714/2003, prestados conforme as Notas Fiscais de Serviços – NFS-e nºs 138 e 143, fls. 67 e 68.

Quanto à análise da verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade, a autoridade fiscal autuante cumpriu as disposições expressas no Artigo 142¹, do Código Tributário Nacional – CTN.

DO ABATIMENTO DE MATERIAIS NA CONSTRUÇÃO CIVIL:

Inicialmente, a Recorrente alega o Princípio da Boa-fé quanto ao abatimento dos valores referentes aos equipamentos hospitalares empregados nos serviços prestados de construção civil para efeito de apuração do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN.

O Direito Tributário é ordenado por uma legalidade estrita, em que as partes de uma relação jurídico-tributária, no caso o contribuinte e o Fisco devem pautar o seu agir no dever de cumprimento das hipóteses previstas na legislação tributária respectiva.

Não há como considerar a boa-fé do contribuinte diante de uma violação à lei tributária independentemente de haver ou não prejuízo causado à Fazenda Pública.

Há no caso sob julgamento, uma infração cometida, que, por ela, deverá responder o autor.

Os serviços de construção civil foram prestados conforme descritos nas NFE-s nºs 138 e 143 e estão tipificados na Lista de Serviços anexa à Lei nº 714/2003, vigente à época da ocorrência do fato gerador do imposto, no subitem 7.02 por se tratar de 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

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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).

O cerne da controvérsia reside no abatimento dos valores de R\$ 648.843,00 (seiscentos e quarenta e oito mil, oitocentos e quarenta e três reais) e R\$ 1.236.569,00 (um milhão, duzentos e trinta e seis mil, quinhentos e sessenta e nove reais) que a autuada considerou para efeito de base de cálculo do ISSQN, conforme podemos concluir com a análise das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas nºs 138, de 18/03/2010 e 143, fls. 67 e 68 dos autos.

Quanto à base de cálculo nos serviços de construção civil, estatui o § 3º, do Artigo 7º, da Lei nº 714/2003, *in verbis*:

Art. 7º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 3º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei e as subempreitadas já tributadas pelo imposto.

A exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços está expressa nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços. Com base nestes subitens, o legislador permite que o prestador dos serviços faça a dedução do valor das mercadorias por ele produzidas fora do local da prestação.

Os ilustres autores Francisco Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo², lecionam sobre as exceções dos subitens 7.02 e 7.05, a seguir:

"As exceções dos subitens 7.02 e 7.05 deixam fora do campo de incidência do ISS as mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que estariam sujeitas ao ICMS."

Quanto ao abatimento de materiais aplicados na construção civil quanto à base de cálculo do ISSQN se forem produzidos pelo próprio prestador fora do local da prestação dos serviços, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido neste sentido, Vejamos o teor do AgRG no RESP nº 1002692 RS 2007/0258832-0, a seguir:

Ementa

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADAS. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas" (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07).

2. Tanto o DL 406/68 como as Leis Complementares 56/87 e 102/03 fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de

² MANGIERI, Francisco Ramos e MELO, Omar Augusto Leite. *ISS na Construção Civil*. 2ª. ed. P. 46.



construção civil, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS. (grifo nosso).

3. A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos de terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviços de construção civil é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços.

4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão porque não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. (grifo nosso)

5. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS.

6. "(...) subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor (...). Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS" (Bernardo Ribeiro de Moraes in "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975).

7. Agravo regimental não provido.

A jurisprudência do tribunal superior corrobora o entendimento de que somente devem ser tratados como mercadoria, os produtos produzidos pelo contribuinte fora do canteiro de obras, sendo este o requisito básico para a dedução do material quanto à base de cálculo do imposto municipal.

Os documentos juntados às fls. 65 a 68 dos autos, comprovam a prestação de serviços correspondente a obras e serviços de engenharia para a reforma da UTI de 08 (oito) leitos com fornecimento de equipamentos hospitalares do Hospital Universitário Francisca Mendes – HUFM, referente a 1ª e 2ª medição do Contrato 015/2010; UNISOL, Convênio nº 009/2009; SUSAM/UFAM/UNISOL.

A própria autuada em seu Recurso Voluntário, fls. 129, assim alega:

"Ora, nobre julgador, o ponto de discussão aqui é entendimento pacificado, haja vista o objeto do recolhimento ser equipamentos e produtos hospitalares da ala de UTI do Hospital Universitário Francisca Mendes, logo não são produtos produzidos pelo recorrente, já que o serviço que o mesmo presta é construção civil."



Portanto, o abatimento utilizado pela autuada é totalmente contrário ao disposto na legislação tributária municipal e entendimento consolidado na jurisprudência dos tribunais superiores.

Em razão do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** e **IMPROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo, a Decisão de Primeiro Grau e o **AUTO DE INFRAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 20145000244**, de 28/08/2014.

É o meu Voto.

PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MUNICÍPIO, em Manaus, 01 de setembro de 2022.

FRANCISCA ÂNGELA SILVA DE OLIVEIRA
Conselheira Relatora