



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DE TERESINA

PROCESSOS: N°S 043.38239/2011, 043.043.38236/2011 E 043.38240/2011.
AUTOS DE INFRAÇÃO: AUTO(S) N°(S) 2011/000774, 2011/000775 (ISS - NÃO RECOLHIMENTO) E AUTO 2011/000777 (NFS - NÃO EMISSÃO)
RECORRENTE: JUNTA DE JULGAMENTO TRIBUTÁRIO - JJT
RECORRIDA: NOVA ENGENHARIA LTDA
RELATORA: CONS. MARIA DO SOCORRO ALVES FERREIRA BALDOINO

Relatório

Trata-se de Reexame Necessário de Decisão de 1ª instância administrativa nº 237/2013, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE os Autos de Infração Nº 2011/000774 (Processo nº 043.75222/2011) abrange as competências 09/2006, 10/2006 e 01/2007, nº 2011/000775 (Processo nº 043.75224/2011) referente às competências: 07/2007, 11/2007, 02/2009, 03/2009, 04/2009, 06/2009, 07/2009, 08/2009, 02/2010, 03/2010, 05/2010, 06/2010 07/2010, 08/2010, 09/2010, 10/2010, 11/2010, 12/2010, 01/2011, 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011, 06/2011 e 07/2011, ambos lavrados em razão do não recolhimento do ISS ou recolhimento a menor do imposto devido e o Auto de Infração nº 2011/000777 (Processo nº 043.75225/2011) competência 09/2011 lavrado em razão da não emissão de notas fiscais de serviços em operações que constituam ou possam constituir fato gerador do ISSQN.

O recorrido foi submetido a um procedimento fiscal, iniciado em 05 de agosto de 2011 e concluído em 20 de setembro de 2011, mediante intimação pessoal do sujeito passivo, o qual tinha por objetivo verificar o cumprimento das obrigações principal e acessórias. O referido levantamento fiscal abrangeu o período de setembro de setembro de 2006 a setembro de 2011 e, conforme Termo Final de Fiscalização nº 2011/000977A deu ensejo às autuações acima especificadas, objeto do presente Reexame Necessário.

O recorrido protocolou impugnação em face dos Autos de Infração 2011/000774, 2011/000775 e 2011/000777, em 10 de outubro de 2011, tempestivamente, haja vista, que este recebeu as notificações em 20 de setembro de 2011. Em sede de defesa, o recorrido alegou o que segue:

Referente aos Autos de Infração de nº **2011/000774** e **2011/000775** (Não recolhimento do ISS ou recolhimento a menor), alega que, os lançamentos constantes dos referidos Autos foram embasados:



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DE TERESINA

No argumento equivocado da fiscalização de que os serviços constantes nas Anotações de Responsabilidade Técnica (ART) não tiveram o ISS recolhido, o qual se baseia no fato de não ter sido emitido uma única nota fiscal no valor idêntico ao constante em cada uma das ART. A impugnante presta rotineiramente serviços para a DMI, MED IMAGEM e MEDIPLAN, por conta disso foi formalizado contrato de prestação de serviços por prazo indeterminado onde estipula que as obras serão realizadas conforme as especificações e necessidades do contratante. Na medida em que vão sendo executadas as etapas da obra a recorrente emite as respectivas NFS, não havendo nenhum empecilho legal para tanto. Apresenta análise pormenorizada de cada ART, através da qual demonstra a efetiva prestação de serviços em valores superiores as ART enumeradas pela fiscalização.

Na identificação incorreta do responsável tributário da relação jurídica, pois conforme o art. 119 da Lei 1.761/83:

“§ 1º são responsáveis quanto à retenção e o recolhimento do ISS, ainda que alcançados por imunidade ou isenção tributária, as pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado, quando efetuarem pagamento de serviços a pessoas físicas e jurídicas cadastradas ou não no município, inclusive no que se refere a multa e os acréscimos legais abaixo relacionados:

[...]

IV – As empresas que exploram serviços, previdência oficial ou privada ou assistência médica hospitalar e congêneres, ou seguro através de planos de medicina de grupo ou convênios;

V – Hospitais e clínicas e públicos e privados;

[...]

§ 2º Os responsáveis a que se refere o § 1º, deste artigo, estão obrigados ao recolhimento do ISS devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuado sua retenção na fonte.”

No caso em apreço cabe ao Fisco Municipal exigir, única e exclusivamente, o ISS e seus consectários legais, dos substitutos tributários, independentemente de ter havido retenção ou não do tributo devido pelo substituído, mesmo porque no caso em comento houve a retenção e o recolhimento por parte dos responsáveis tributários, conforme documentação acostada nos autos.

E ainda, para os lançamentos do Auto de Infração nº 2011/000775, foram também consideradas as receitas advindas das vendas para entrega futura dos apartamentos do Edifício Antares, entendendo o fisco municipal que se trata de uma obrigação de fazer, em que o incorporador se obriga a construir para terceiros, representando, assim, prestação de serviços, tributável pelo o ISS. Esta perspectiva não reflete a realidade do caso. Trata-se, a construção de incorporação por contratação direta, negócio jurídico no qual de um lado figura o incorporador e de outro os adquirentes. Necessariamente, em tal espécie de negócio, o incorporador é o proprietário do terreno. Ele se compromete a construir em seu próprio terreno, individual as unidades e vendê-las. A obrigação do incorporador é típica obrigação de dar, não se enquadrando, sob qualquer hipótese, ao conceito de serviços (obrigação de fazer). O fazer (construir) é simples meio de realização da finalidade



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DE TERESINA

do contrato: a venda de unidades imobiliárias. Neste sentido, EDvREsp. nº 884.778/MT e REsp. nº 922.956/RN.

O lançamento efetuado através do Auto de Infração nº 2011/000777, refere-se a não emissão de 15 NFS relativas às ART e 142 NFS referentes aos pagamentos feitos ao sujeito passivo pelos adquirentes dos apartamentos do Edifício Antares, totalizando 157 NFS não emitidas. Como se vê, Ilustre Julgador o cerne da questão gira em torno do fato da fiscalização entender que a impugnante estava obrigada a emitir nota fiscal no momento exato das ART aludidas no referido auto, bem como o fato de entender que a construção do Edifício Antares não se trata de uma incorporação imobiliária por contratação direta (não sujeita a tributação do ISS conforme entendimentos reiterados pelo STJ), mas sim de uma empreitada, sujeita a tributação do ISS e cumprimento das obrigações acessórias delas decorrentes, que no caso seria a omissão de notas fiscais de serviços. Contudo, tal entendimento não deve prevalecer pelos motivos já expostos nas defesas aos autos de infração 2011/000774 e 2011/000775, ou seja, para o primeiro auto porque foram emitidas as notas fiscais regularmente, para o segundo porque as notas fiscais não foram emitidas pela simples ausência de fato gerador.

O Auditor-Fiscal Autuante foi chamado para se pronunciar nos autos do processo administrativo e pugnou pela manutenção dos autos de infração lavrados, expondo os motivos que os levou a autuar e manter os referidos autos.

A Decisão nº **237/2013** da Primeira Instância Administrativa julgou Parcialmente Procedente os Autos de Infração nº(s) 2011/000774 (Processo nº 043.75222/2011), 2011/000775 (Processo nº 043.75224/2011) e nº 2011/000777 (Processo nº 043.75225/2011)), utilizando-se dos Fundamentos de Fatos e de Direito, como a seguir se relata.

Quanto à autuação feita com base nas Anotações de Responsabilidade Técnica – ART, em relação aos contratantes da impugnante com DMI, MEDPLAN, MED IMAGEM, SINTETRO e HUMANA, é cabível a seguinte análise:

I - Em relação a contratante DMI verifica-se que as ART nº 204035 de 17/10/2006 nº 522635 de 09/03/2009 e nº 551387 de 24/02/2010 que registraram junto ao CREA-PI, respectivamente a “Construção de um Prédio Comercial”, a “Instalação de um Estacionamento” e a “Execução de um Edifício de 05 Andares”, fls. Nº 39, 45 e 51 do Processo nº 043.75222/2011, são compatíveis com as NFS relacionadas pelo sujeito passivo, fls. 17 a 19 e 26 a 28 do Processo nº 043.38239/2011 e fls. 17 a 19 e 26 a 28 do Processo nº 043.38236/2011, constantes do registro contábil no razão da DMI na conta “Benfeitorias”, fls. 302 a 335 do Processo nº 043.38236/2011. Tal assertiva se baseia em que a primeira das notas a de nº 339, foi emitida em 23/08/2006, data bem próxima da validação da ART nº 204035 (17/10/2006) e o término da obra é fato que foge ao domínio do Fisco Municipal, podendo acontecer a qualquer tempo, ou seja, os serviços relativos às ART acima relacionadas não tem prazo legal para a conclusão podendo as NFS ser emitidas depois de um razoável tempo do seu início. Observe-se que foram emitidas 128 (cento e vinte e oito) NFS que tem a Nova Engenharia Ltda como prestadora e a DMI como tomadora no período fiscalizado (08/2006 a 07/2011), totalizando R\$ 2.611.771,10 (dois milhões seiscentos e onze mil setecentos e setenta e um reais e



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DE TERESINA

dez centavos), fls. 302 e 317 do Processo nº 043.38236/2011. Portanto como a soma das ART que tem como contratante a DMI é de R\$ 1.535.500,00 (um milhão quinhentos e trinta e cinco mil e quinhentos reais), constata-se não ser cabível, tributar o sujeito passivo pelos valores das ART, pois as NFS a elas se referem, cumprindo a administração tributária evitar o cometimento de *bis in idem*, haja vista a existência de retenção na fonte havida para as referidas NFS e reconhecidas pelo Auditor-Fiscal autuante;

II - Em relação a contratante **MEDPLAN** verifica-se que as ART nº 204042 de 25/01/2007, nº 263473 de 30/11/2007 e nº 522637 de 15/06/2009 que registraram junto ao CREA-PI, respectivamente, a “Execução de uma Cisterna”, a “Execução de um Edifício de 03 Pavimentos” e a “Reforma em piso, laje pré-moldado etc.” fls. 40, 43 e 47 do Processo nº 043.75222/2011, são compatíveis com as NFS relacionadas pelo sujeito passivo, fls. 19 a 21 do Processo 043.38239/2011 e fls. 19 a 21 do Processo nº 043.38236/2011, constante do registro contábil no razão da MEDPLAN na conta “Imóveis em Construção”, fls. 69 a 104 do Processo nº 043.38236/2011. Tal assertiva se baseia em que a primeira das notas, a de nº 396, foi emitida em 15/02/2007, data posterior a validação da ART nº 204042 (25/01/2007) e o término da obra é fato que foge ao domínio do Fisco Municipal, podendo acontecer a qualquer tempo, ou seja, os serviços relativos às ART acima relacionadas não tem prazo legal para a conclusão podendo as NFS ser emitidas depois de um razoável tempo do seu início. Observe-se que foram emitidas 93 (noventa e três) NFS que tem a Nova Engenharia Ltda como prestadora e a MEDPLAN como tomadora no período (02/2007 a 11/2009) totalizando R\$ 1.291.937,76 (um milhão duzentos e noventa e um mil, novecentos e trinta e sete reais e setenta e seis centavos), fls. 69 do Processo nº 043.38236/2011. Portanto como a soma das ART que tem como contratante a MEDPLAN é de R\$ 1.072.000,00 (um milhão setenta e dois mil reais), constata-se não ser cabível, tributar o sujeito passivo pelos valores das ART, pois as NFS a elas se referem, cumprindo a administração tributária evitar o cometimento de *bis in idem*, haja vista a existência de retenção na fonte havidas para as referidas NFS e reconhecidas pelo Auditor-Fiscal autuante;

III - Em relação a contratante **MED IMAGEM** verifica-se que as ART nº 204026 (na qual não consta valor) e as ART nº 204049 de 09/07/2007 e nº 532132 de 15/06/2009, nº 542335 de 06/01/2010, nº 581436 de 22/03/2011, nº 582568 de 07/04/2011 e nº 582570 de 19/05/2011 que registraram junto ao CREA-PI, respectivamente, a “Execução de um Galpão”, a “Reforma em piso, laje pré-moldado etc.”, a “Construção de um Edifício de 04 Pavimentos”, a “A Reforma de Revestimento, Instalações Elétricas e Hidrosanitárias (área: 1.620,50m²), Revestimento, Instalações Elétricas e Hidrosanitárias (área: 176,71m²), Revestimento, Instalações Elétricas e Hidrossanitárias (área: 2.836,39m²), fls. 37, 41, 46, 49, 53, 55 e 58 do Processo nº 043.75222/2011, são compatíveis com as NFS relacionadas pelo sujeito passivo, fls. 21 a 26 do Processo 043.38239/2011 e fls. 22 a 26 do Processo nº 043.38236/2011, exceto com as do quadro “Construção em andamento”, NFS 283 a 338, com emissões de 13/01/2006 a 23/08/2006 – constantes do registro contábil no razão da MED IMAGEM na conta “Benfeitorias em imóveis de terceiros”, fls. 144 a 153 (matriz), 154 a 169 (filial 01) e 181 a 192 (filial 02) do Processo nº 043.38236/2011. Tal assertiva se baseia em que a primeira das notas, a de nº 315, foi emitida em 29/06/2006, data bem próxima da validação



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DE TERESINA

da ART nº 204026 (19/07/2006) e o término da obra é fato que foge ao domínio do Fisco Municipal, podendo acontecer a qualquer tempo, ou seja, os serviços relativos às ART acima relacionadas não tem prazo legal para a conclusão podendo as NFS ser emitidas depois de um razoável tempo do seu início. E ainda, foi observado pelo membro da Junta de Julgamento Tributário (JJT) subscrito com base no art. 470, II da LC nº 3.606/2006, que houve emissão de NFS durante todo o decorrer do ano de 2011 para a MED IMAGEM, totalizando R\$ 460.694,67 (quatrocentos e sessenta mil seiscentos e noventa e quatro reais e sessenta e sete centavos), conforme relatório extraído do Sistema de Planejamento Fiscal (SPF), incluindo as NFS de 2011 forma emitidas 189 (cento e oitenta e nove) NFS que tem a Nova Engenharia Ltda como prestadora e a MED IMAGEM como tomadora no período de (06/2006 a 12/2011) totalizando R\$ 1.934.513,36 (um milhão novecentos e trinta e quatro mil quinhentos e treze reais e trinta e seis centavos), fls. 144, 154 e 181 do Processo nº 043.38236/2011. Portanto como a soma das ART que tem como contratante a MED IMAGEM, é de R\$ 1.847.260,00 (hum milhão oitocentos e quarenta e sete mil duzentos e sessenta reais) constata-se não ser cabível, tributar o sujeito passivo pelos valores das ART, pois as NFS a elas se referem, cumprindo a administração tributária evitar o cometimento de *bis in idem*, haja vista a existência de retenção na fonte havida para as referidas NFS e reconhecidas pelo Auditor-Fiscal autuante;

IV - Em relação ao contratante SINTETRO verifica-se que o serviço constante da ART nº 270078 de 29/11/2007 “Execução de reboco interno, forro de gesso, piso cerâmico e pintura do sindicato”, fl. 42 do Processo nº 043.75222/2011, não houve emissão de NFS, conforme tela do SPF extraída pelo membro da JJT subscrito (anexo II). Desta forma, é cabível tributar o sujeito passivo com base de cálculo no valor da referida ART já que a contestante não comprova o recolhimento do imposto e o SPF demonstra ausência de emissão de NFS;

V – Em relação a contratante Humana Assistência Medica Ltda as ART nº 542332 e 549358 que se referiam à obra na Rua 1º de Maio, 73, Centro, foram canceladas, dando lugar a ART nº 551387, que tem como contratante a DMI, já referida anteriormente. Logo como Humana não consta como contratante impossível à tributação.

VI – No tocante a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ISS, a anterior redação do art. 103 da LC 3.603/2006, dispunha: “A *responsabilidade subsidiária do prestador de serviços não está excluída, na hipótese de não ocorrer à retenção do ISS, ou ainda quando a retenção e recolhimento ocorrer em valor inferior ao efetivamente devido*”. Portanto recai sobre o prestador do serviço realizar a contribuição do imposto quando for omissa o tomador.

VII – Quanto a venda de apartamento para entrega futura, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se posicionou no REsp. nº 1.012.552/RS (julgamento em 03/06/2008), REsp. nº 1.170.194/RN (julgamento em 04/05/2010), REsp. nº 922.926/RN (julgamento em 22/06/2010), EREsp. nº 884.778/MT (julgamento 22/09/2010) e AgRgREsp. nº 1.356.977/MG (julgamento em 19/03/2013), dentre outros julgados, pela não tributação do ISS nos casos em que se tratar de regime de construção por contratação direta entre adquirentes e construtor/ incorporador.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DE TERESINA

VIII – No caso do Edifício Antares, a nova Engenharia Ltda é incorporadora e construtora, proprietária do terreno, assume os riscos de lucros ou prejuízos inerentes à construção e contrata com seus clientes a entrega da unidade a prazo e preços certos (art. 43 da Lei nº 4.591/64), conforme demonstram as cópias de registro de imóvel e Contratos Particulares de Promessa de Compra e Venda de Imóvel para Entrega Futura, fls. 54 a 64 do Processo nº 043.38236/2011, representando, pois, a incorporação por contratação direta, para qual não incide o ISS sobre a construção. Ademais, conforme voto do Relator Min. Arnaldo Esteves Lima no AgRgREsp. Nº 1.356.977 “o fato da empresa negociar as unidades decorrentes do empreendimento não implica em que esteja incorporando o empreendimento para terceiro. Adotar tal entendimento significa inviabilizar a incorporação e impedir a negociação das unidades residenciais decorrente do empreendimento”. Na espécie em comento (incorporação por contratação direta) não existe a figura do construtor/empreiteiro, tipo de construção nas incorporações em que ocorrem dois contratos: o de Compra e Venda (celebrado entre incorporadora e clientes) e o de empreitada (celebrado entre incorporadora e empreiteira), no qual a construção é feita a preço fixo ou a preço reajustável, assumindo a empreiteira os riscos de lucros ou prejuízos inerentes à construção, cabendo então da mesma ser cobrado o ISS (ar. 55 da Lei nº 4.591/94).

Por fim, concluiu, que:

Para o Auto de Infração nº 2011/000774 deve permanecer apenas o lançamento relativo ao mês de setembro/2006, com o tributo devido no valor de R\$ 41,19 (quarenta e hum reais e dezenove centavos) em face das NFS 348 e 351 emitidas para a Biolave Lavanderia Ltda e para o Auto de Infração nº 2011/000775 deve ser mantida apenas a tributação no valor de R\$ 660,00 (seiscentos e sessenta reais) no mês de novembro de 2007, relativo à obra realizada para SINTETRO.

E ainda por toda a convicção formada, julgou com relação ao Auto de Infração nº 2011/000777, lavrado pela não emissão de NFS, que a quantidade de infrações deve ser de apenas 1 (uma), exatamente a relativa ao contratante SINTETRO.

É o Relatório.

Teresina, 18 de setembro de 2014.

MARIA DO SOCORRO ALVES FERREIRA BALDOINO
Conselheira Relatora